

**COMPENDIU  
AL SISTEMELOR DE CONTROL PUBLIC INTERN  
ÎN STATELE MEMBRE ALE UNIUNII EUROPENE  
2012**

Comisia Europeană

Compendiu  
al Sistemelor de Control Public Intern  
din Statele Membre ale Uniunii Europene  
2012

Comisia Europeană

Compendiul sistemelor de control public intern în Statele Membre ale Uniunii  
Europene 2012

Coperta față: © Stockdisc

Coperta spate: © PhotoAlto

Fotografiile din cuprins: © Uniunea Europeană

Mai multe informații despre Uniunea Europeană găsiți pe Internet la adresa  
<http://europa.eu>.

Datele de catalog pot fi găsite la sfârșitul acestei publicații.

Luxemburg: Oficiul de Publicații al Uniunii Europene, 2011

ISBN 978-92-79-19982-0

doi:10.2761/72506

© *Compilație*, Uniunea Europeană, 2011

Contribuții din partea celor 27 State Membre ale Uniunii Europene

Reproducerea este permisă doar cu sursă confirmată.

Tipărit la Luxemburg

Tipărit pe hârtie reciclabilă

## Cuprins

Cuvânt înainte.....	4
Introducere.....	5
Analiza – Prezentare generală .....	6
Contribuții .....	20
AUSTRIA.....	21
BELGIA .....	33
BULGARIA .....	42
CIPRU .....	52
REPUBLICA CEHĂ .....	59
DANEMARCA .....	66
ESTONIA.....	77
FINLANDA .....	95
FRANȚA.....	103
GERMANIA.....	118
GRECIA .....	122
UNGARIA.....	132
IRLANDA .....	148
ITALIA.....	161
LETONIA.....	174
LITUANIA.....	182
LUXEMBURG .....	194
MALTA .....	205
OLANDA .....	219

POLONIA .....	234
PORTUGALIA.....	249
ROMÂNIA.....	257
SLOVACIA.....	273
SLOVENIA.....	286
SPANIA.....	294
SUEDIA.....	307
MAREA BRITANIE.....	315
ANEXE.....	330
ANEXA 1.....	331
ANEXA 2.....	337

**Cuvânt înainte**  
**Janusz Lewandowski**

**Comisar pentru Programare Financiară și Buget**

Trăim un timp al presiunilor substanțiale asupra finanțelor publice la toate nivelurile în Europa. Mai mult decât niciodată, autoritățile publice sunt așteptate să asigure cheltuirea eficientă a resurselor comune și să țintească ceea ce este esențial. Într-o perioadă în care managementul și controlul finanțelor publice se află în centrul atenției și scrutinului la nivel național și internațional, este important ca Statele Membre să discute și să împărtășească experiențele în privința modului în care sistemele de control și audit pot contribui la o bună guvernare și transparență.

De aceea, am marea plăcere de a vă prezenta acest Compendiu al sistemelor de control public care se aplică în prezent în Statele Membre ale Uniunii Europene, întocmit de către Direcția Generală de Buget a Comisiei Europene. Este prima prezentare comprehensivă și comparativă a sistemului de control intern din Statele Membre, care include 27 de contribuții naționale.

Acest Compendiu are la bază discuțiile purtate în cadrul Conferinței pe tema Controlului Financiar Public Intern organizată de Comisie în luna septembrie 2009, la care Comisia a fost invitată să prezinte o radiografie a bunelor practici la nivelul întregii Uniunii Europene, pentru implementarea unui management financiar sănătos ca parte integrantă a bunei guvernare legată de managementul și controlul fondurilor bugetare naționale – atât pe partea de venituri cât și pe partea de cheltuieli. Datele au fost analizate de către SIGMA, o inițiativă comună a Comisiei Europene și OCDE, finanțată în principal de UE; rezultatele acestei analize sunt de asemenea prezentate în volumul de față.

Contribuțiile individuale ale Statelor Membre nu numai că sunt concentrate pe sistemele de control public intern trecute și actuale, dar prezintă și elemente legate de direcțiile viitoare în care vor evolua aceste sisteme. Nu este surprinzător faptul că cele două elemente principale ale controlului intern, răspunderea managerială și auditul intern independent, se află în fruntea listei aspectelor care trebuie îmbunătățite sau dezvoltate în continuare.

Speranța mea este aceea că această colecție de bune practici și cunoștințe conținută în această carte va fi utilizată pentru o mai bună analiză și consultare între experții Statelor Membre și va ajuta la identificarea celor mai bune soluții la provocările comune. Conferința Comisiei pe tema Controlului Public Intern din luna februarie 2012 ar trebui de asemenea să constituie un bun început al acestor consultări. Acestea ar putea conduce la crearea de către și pentru Statele Membre a unei platforme mai bine structurate pe baza căreia acestea să poată discuta și împărtăși experiențe în căutarea unei guvernare perfecționate. Statele Membre pot conta pe sprijinul activ al Comisiei în coordonarea și facilitarea acestor eforturi.

În încheiere ar trebui, mai presus de toate celelalte, să-mi exprim aprecierea față de toți aceia care au participat la producerea acestui Compendiu. De asemenea aș vrea să-mi exprim speranța că acesta va deveni un catalizator în îmbunătățirea calității în general a sistemelor de control public intern și a serviciilor publice din Europa — în definitiv, contribuabilii Uniunii Europene au acest drept.

## Introducere

Acest Compendiu constituie o prezentare de ansamblu structurată a diferitelor sisteme de control public intern (CPI)<sup>1</sup> care se aplică actualmente în sectorul public în fiecare dintre cele 27 de State Membre UE. Aceste sisteme sunt utilizate în principal pentru administrarea fondurilor naționale ale acestor state, atât venituri cât și cheltuieli<sup>2</sup>, mai degrabă decât pentru managementul fondurilor europene. Este pentru prima oară când este produsă o astfel de prezentare de ansamblu. Ea se constituie din contribuțiile naționale (cu precădere din partea ministerelor de finanțe și trezoreriilor). Aceste contribuții nu sunt limitate doar la situația prezentă; majoritatea Statelor Membre au contribuit de asemenea cu informații valoroase privind potențialele direcții de evoluție.

Compendiu are ca scop principal acela de a fi o sursă de informații (și discuții) pentru organizațiile care au sarcina de a înființa sistemele naționale de control public intern, fie că este vorba de organizații ale guvernelor din interiorul Uniunii Europene sau din afara acesteia (de ex. țările candidate, cele potențiale candidate și țările din cadrul Politicii Europene de Vecinătate). Totuși, ar putea exista și alte grupuri de audiență interesate, cum ar fi instituțiile supreme de audit, cercurile academice și toți cei care au interesul profesional de a fi la curent cu ultimele evoluții ale buneii guvernante în Statele Membre UE.

### Cum s-a născut ideea acestui Compendiu

Decizia de a produce o prezentare comprehensivă a sistemelor CPI în Statele Membre UE a fost luată în septembrie 2009, în cadrul Conferinței CFPI organizată de CE (*DG Budget*). În cadrul acestei conferințe s-a pus în discuție evaluarea introducerii, anterior și ulterior aderării, a controlului financiar public intern (CFPI) în grupul UE-12. Conferința a reprezentat o importantă ocazie de a aduce laolaltă nu doar grupul statelor UE-12 și UE-15, dar și pe acelea (potențial) candidate care se află în prezent în plin proces de reorganizare a sistemelor proprii de control intern conform modelului CFPI. Majoritatea delegaților — reprezentanți ai serviciilor centrale de armonizare din Statele Membre (sau organizații similare acestora), sau din cadrul instituțiilor supreme de audit din statele respective — au apreciat oportunitatea astfel acordată de a împărtăși experiențe și bune practici de control intern cu alte State Membre și au exprimat interesul puternic manifestat în privința continuării acestei inițiative. Toate Statele Membre au sprijinit ideea unei diseminări voluntare a informațiilor referitoare la propriile sisteme CPI, în așa fel încât peisajul actual al controlului public intern în Uniunea Europeană să poată fi conturat; un facilitator important în ceea ce privește diseminarea bunelor practici între cei care împărtășesc același nivel de competență.

### Compendiul ca instrument

Majoritatea delegațiilor au sprijinit ideea înființării unei platforme profesionale comune pentru schimbul de viziuni cu privire la aspectele CPI în Uniunea Europeană, precum și promovarea discuțiilor de ordin tehnic în vederea identificării soluțiilor realizabile pentru rezolvarea provocărilor comune. În acest cadru, un Compendiu care prezintă o radiografie a tuturor sistemelor CPI actuale care funcționează în Statele Membre UE a fost considerat un instrument de importanță cheie.

---

<sup>1</sup> Prescurtarea CPI este utilizată aici ca denumire comună pentru toate sistemele de control intern din administrațiile publice ale Statelor Membre UE. Conceptul CFPI este un model modern de control public intern care respectă standardele internaționale precum INTOSAI și IIA IPPF, dar și bunele practici europene. Acesta este utilizat de către Comisie pentru a furniza țărilor (potențial) candidate îndrumare în vederea re-proiectării sistemelor proprii de control public intern acolo unde acest lucru este necesar.

<sup>2</sup> Pentru Statele Membre care au o structură de tip federal, s-ar putea să fie reprezentată aici doar administrația publică centrală.

*DG Budget* are plăcerea de a vă prezenta această radiografie. În redactarea contribuțiilor proprii, Statele Membre au folosit un model<sup>1</sup> întocmit de *DG Budget* structurat pe istoricul sistemelor CPI proprii, principalele elemente CPI cum ar fi răspunderea managerială, auditul intern funcțional independent și armonizarea centrală, mediul CPI (auditul extern realizat de instituțiile naționale de audit, controlul parlamentar, sistemele de inspecție financiară) precum și tendințele de viitor și reformele anticipate. Sondajul a demarat la finele lunii decembrie 2010, toate cele 27 de State Membre transmițând răspunsurile lor în termen de șase luni. Ca o chestiune de principiu, Comisia nu a modificat substanțial niciuna dintre contribuțiile care au fost transmise; responsabilitatea conținutului acestor contribuție rămâne a Statelor Membre.

## **Rolul acestui Compendiu în demararea analizelor și discuțiilor**

În cursul anului 2011, cu sprijinul *DG Enlargement* și al *DG Development and Cooperation* *DG Budget* a convenit cu SIGMA din cadrul OCDE, recunoscută în privința experienței de reformare a administrațiilor publice și a managementului finanțelor publice, ca SIGMA să producă o prezentare de ansamblu a contribuțiilor Statelor Membre. Această prezentare de ansamblu a furnizat Comisiei (dar și Statelor Membre) elementele necesare pentru pregătirea discuțiilor care urmează să aibă loc cu ocazia Conferinței CPI care va fi organizată la Bruxelles în 27 și 28 februarie 2012 de către *DG Budget*. Documentul produs de SIGMA se află la pagina 9 a acestui Compendiu.

*DG Budget* apreciază în mare măsură eforturile depuse de Statele Membre de a ajuta la crearea acestui Compendiu, precum și excelența cooperare de care s-a bucurat din partea tuturor persoanelor implicate în procesul de asamblare.

### **Analiza – Prezentare generală**

#### **1. Introducere.<sup>1</sup>**

Acest Compendiu, prin cele 27 de contribuții ale sale din partea tuturor Statelor Membre UE, reprezintă prima colecție comprehensivă de descrieri ale controlului public intern (CPI) din Statele Membre UE. El descrie modul în care este organizat CPI și cum ar trebui să funcționeze în fiecare stat membru. “Radiografia” situației, așa cum este descrisă detaliat în acest Compendiu, a fost făcută în primăvara anului 2011. Toate părțile interesate, mai cu seamă practicienii specialiști din domeniu, caută soluții la problemele care apar în domeniul controlului public intern. Acest Compendiu are în principal menirea de a permite acestora să studieze soluțiile care au fost selectate de alte State Membre UE. Descrierile sistemelor CPI conținute în acest Compendiu ar putea fi de asemenea utile tuturor celor care sunt interesați de modul în care sunt administrate și controlate resursele publice – fie că sunt naționale, ale UE sau alte cheltuieli, venituri sau active și pasive — în așa fel încât să se asigure utilizarea corespunzătoare a acestor resurse în scopul dorit.

Unele dintre contribuțiile la acest Compendiu descriu în detaliu modul în care Statele Membre și-au proiectat sistemele de control și audit și de ce au făcut-o în acest fel. Descrierea

---

<sup>1</sup> Vezi Anexa I: Propunere de structurare a contribuțiilor naționale.

<sup>1</sup> Acest document a fost produs de SIGMA (*Support for Improvement in Governance and Management*) cu sprijinul financiar al Uniunii Europene. Viziunile exprimate în acest document nu pot fi considerate în niciun caz ca reflectând poziția oficială a Uniunii Europene și nu reprezintă neapărat opiniile OCDE și Statelor Membre ale acesteia, sau ale țărilor beneficiare participante la Programul SIGMA. SIGMA este o inițiativă comună a OCDE și Uniunii Europene, finanțată în principal de UE.

respectivă include specificarea standardelor utilizate (internaționale sau naționale) precum și regulile și practicile de raportare. Alte contribuții au pus un mai mare accent pe explicarea contextului general în care au fost create sistemele de control și audit și în care acestea continuă să se dezvolte. Uneori aceste sisteme au încorporat idei inovatoare în privința modului de rezolvare a unora dintre provocările comune și bine-cunoscute. Totuși, descrierile nu conțin doar partea frumoasă a lucrurilor. Contribuțiile reflectă ani mulți de considerații serioase și muncă asiduă.

Acest document reprezintă o primă încercare de a pune în lumină similitudinile și diferențele dintre motivele și modalitățile pentru care și în care s-a dezvoltat și a evoluat controlul public intern în ultimul deceniu, ilustrate de exemple culese din fiecare țară. El pune de asemenea în lumină unele aspecte legate de ceea ce ne rezervă viitorul, așa cum stau mărturie contribuțiile furnizate. Această prezentare de ansamblu nu are pretenția de a fi exhaustivă și se bazează pe contribuțiile individuale furnizate de Statele Membre. Totuși, este posibil ca în aceste contribuții să se folosească aceleași cuvinte și terminologii pentru a desemna concepte diferite. Este recunoscut faptul că pentru rezolvarea provocărilor generate de acest fapt este nevoie de o analiză mult mai aprofundată a conceptelor individuale decât a fost cu puțința în acest prim exercițiu. Acest document reprezintă doar un punct de plecare și este nevoie de mult mai multă muncă, mai ales pentru clarificarea aspectelor contextuale care influențează evoluția sistemelor individuale de control public intern.

## **2. Principalele evoluții ale CPI în ultimii 10 – 15 ani**

*Reforma administrației publice — sau a unora dintre aspectele acesteia — s-a aflat pe agenda multora dintre Statele Membre UE timp de mai multe decenii. În timp ce reformele mai generale ale ‘noului management public’ au fost mai intense în anii 1990, este interesant de observat cum domeniile CPI par în schimb să fi fost supuse reformelor abia după anul 2000. Aceste din urmă reforme ar putea fi explicate prin nevoia obiectivă de a gestiona riscurile. În această perioadă, CPI a devenit o parte integrantă vitală și utilizată pe scară largă în majoritatea sistemelor de guvernare din Europa.*

### **Rațiunea reformelor**

Integrarea în Uniunea Europeană a fost în mod clar de o importanță majoră pentru modul în care cele 12 state membre dintre cele mai noi (UE-12) și-au reformat administrațiile publice în general și sistemele CPI în special. Ea a influențat de asemenea soluțiile sistemelor CPI adoptate de țările care au devenit State Membre ale Uniunii Europene la jumătatea anilor 1990 (Austria, Finlanda și Suedia)<sup>1</sup>. Mai târziu, ulterior aderării, eforturile de a obține o mai bună performanță și rezultate îmbunătățite par să fi fost cel mai important obiectiv.

Acest obiectiv a fost și unul dintre motivele primordiale în cadrul UE-15, care a recunoscut necesitatea adaptării sectorului public la o livrare rapidă a serviciilor cerute în prezent și a celor care sunt așteptate în viitor, în același timp existând străduința de a preveni creșterea peste măsură a deficitelor bugetare (vezi contribuțiile Belgiei, Danemarcei, Franței și Portugaliei)<sup>2</sup>.

Există de asemenea și țări în care reformele administrative au avut în principal menirea de a descompune sau descentraliza autoritățile publice de la nivel central (vezi Italia și Spania). În alte țări reformele s-au bazat în parte pe opinia conform căreia unele servicii care sunt prestate

<sup>1</sup> Vezi publicațiile 4, 19, 20 și 32 SIGMA/OECD 1996–2001.

<sup>2</sup> Trimiterea la unele țări nu înseamnă neapărat că nu există și alte țări care se încadrează în aceeași categorie.

în momentul de față de către organizațiile publice ar putea fi livrate într-un mod mai eficient și mai eficace de organizații non-publice sau parțial competitive (vezi Suedia și Regatul Unit).

## **CPI – Principalele evoluții**

Reformele implementate în ultimii 15 ani — în unele țări chiar pe o perioadă mai lungă — au adus schimbări fundamentale în majoritatea celor 27 de administrații publice și a mediului în care acestea funcționează, mediu care în mod obișnuit este denumit mediu de control intern. Așa cum se specifică în contribuția spaniolă, ‘controalele în activitatea economică și financiară a sectorului public nu pot fi separate de situația în schimbare în care au loc’. Prin urmare, au existat de asemenea multe schimbări în modul de funcționare și organizare al CPI.

Cele mai evidente evoluții ale componentelor CPI în Europa au rezultat dintr-o atenție crescândă acordată obiectivelor și managementului performanțelor, riscurilor și guvernancei ca întreg, inclusiv răspunderea, dar și calității livrării serviciilor și eficienței sub aspectul costurilor. Aceste evoluții au condus la introducerea pe scară largă a standardelor naționale sau internaționale, a bazelor legale definite în mod clar și a unor mandate de control, audit intern și — unde există — inspecții financiare mult mai clare. A crescut independența funcțională a auditorilor interni, în timp ce programul activității de audit s-a dezvoltat, concentrându-se mai mult pe economie, eficiență și eficacitate și pe furnizarea de informații și asigurări cu privire la operațiunile din cadrul sistemelor. Au crescut cerințele de raportare, ca și cele de cunoștințe și competențe specifice ale funcționarilor publici care au atribuții de management financiar și audit.

Control public intern a existat bineînțeles dintotdeauna, în toate țările, într-o formă sau alta. Cu toate acestea, el a fost modernizat într-o perioadă de timp comparativ scurtă (în ultimii 10 până la 15 ani) în întreaga Europă. În această perioadă controlul public intern s-a dezvoltat ca un concept recunoscut comun și utilizat pe o scară largă. CPI a devenit o parte integrantă vitală a sistemului modern de guvernare. Specialiștii practicieni din zona managementului și controlului financiar public, inclusiv auditorii interni, au devenit, sau sunt pe cale de a deveni o categorie profesională care dispune de calificări formale și programe speciale de instruire pe termen lung care sunt deseori furnizate de instituții din afara sectorului public.

Totuși, ar trebui subliniat încă o dată că există multe diferențe între țări — chiar vecine — cu privire la “de ce, când și cum” sunt implementate reformele în sectorul public și controlul public intern.

### **3. Părțile specifice ale CPI**

#### **3.1. Mediul controlului intern**

*Sistemele CPI diferă de la o țară la alta ca urmare a faptului că a fost nevoie ca acestea să se încadreze în sistemul general de guvernare stabilit cu fiecare dintre organismele constituționale — guvern, parlament și instituția supremă de audit — dar și în aranjamentele privitoare la răspundere care există între aceste organisme. În cadrul guvernului, sistemul intern de răspundere reprezintă de asemenea un factor determinant, ca și conținutul răspunderii pe care o au cei responsabili cu îndeplinirea atribuțiilor publice. Se poate face o distincție aici între răspunderea legală față de respectarea regulilor și reglementărilor și răspunderea managerială legată de utilizarea resurselor publice în vederea îndeplinirii obiectivelor. Este nevoie ca și sistemele bugetare și contabile să fie luate în considerare.*

#### **Răspunderea**



Fiecare dintre contribuțiile venite din Statele Membre UE plasează descrierea sistemului CPI în contextul guvernărilor generale a țării respective, explicând motivele evoluțiilor specifice dar și cauzele și efectele soluțiilor care caracterizează sistemul respectiv. Contribuțiile se referă în principal la organizarea, managementul și răspunderea executivului. Cu toate acestea, tot ele stabilesc și contextul privitor la rolul celorlalte organisme constituționale. Parlamentul are un rol major în adoptarea legislației, dar și în adoptarea bugetului, monitorizarea execuției acestuia și tragerea la răspundere a guvernului. Rolul instituției supreme de audit (ISA) este acela de a raporta parlamentului modul în care a fost evaluată fiabilitatea și completitudinea informațiilor financiare și nefinanciare furnizate de guvern. Într-o anumită măsură autoritățile regionale și locale sunt și ele avute în vedere, deși acest Compendiu se axează pe nivelul administrației publice centrale.

Descentralizarea puterilor politice și administrative, inclusiv existența nivelurilor autonome ale administrației publice (la nivel central, regional și local) sau a utilizării diferitelor tipuri de organizații (semi-publice, private) pentru livrarea serviciilor publice și colectarea taxelor/impozitelor sau canalizarea fondurilor bugetare, determină condițiile modului în care sunt concepute sistemele CPI și de către cine.

Deși orientările generale pot fi distinse și în timp ce toate Statele Membre UE dispun de principalele aranjamente democratice, modul în care guvernele sunt constituțional organizate diferă semnificativ de la o țară la alta. Aceste diferențe sunt legate de organizarea administrației și răspunderea guvernului față de parlament, dar și de sistemele de buget și contabilitate care au fost create în lumina situațiilor și nevoilor specifice ale fiecărei țări. Chestiunile privind identitatea managerilor care implementează atribuțiile publice și responsabilitatea concretă a acestora au fost de asemenea tratate diferit de la o țară la alta. Cu toate acestea, toate aceste chestiuni au un impact semnificativ asupra modului în care CPI este înțeles și organizat.

Majoritatea țărilor își descriu administrația proprie ca fiind structurată într-un mod monocratic și ierarhic, activitățile fiind realizate pe baza principiului legalității. Administrația este în general organizată conform regulii ministeriale, cu alte cuvinte pe portofolii ministeriale sau sectoare, în care ministerele de linie poartă răspunderea globală a sectorului respectiv, inclusiv a organizațiilor subordonate, și în care miniștrii de linie răspund politic în fața guvernului și/sau parlamentului pentru deciziile luate în propriul sector.

În plus, unele țări au înființat agenții care funcționează sub răspunderea politică a ministrului de linie respectiv. În Olanda, de exemplu, au fost înființate 40 de agenții interne pentru activități de implementare a strategiilor și management operațional, sub răspunderea politică deplină a ministrului respectiv, în care sute de agenții legale, libere de conflicte de interese, funcționează în cadrul răspunderii politice limitate a ministrului în cauză. Suedia reprezintă o excepție de la regula ministerială, deoarece aici ministerele nu au administrații subordonate. Activitatea administrativă zilnică în Suedia se exercită de către agențiile centrale, care își desfășoară activitatea independent de ministere, șefii acestor agenții răspunzând în mod direct în fața guvernului.

În cele mai multe țări șeful politic al ministerului poartă răspunderea politică pentru sectorul respectiv, dar este și răspunzător în fața guvernului și/sau parlamentului pentru deciziile executive, inclusiv cele de management financiar și, uneori, pentru rezultatele obținute. În multe țări, totuși, există o separare clară a șefilor politici și executivi ai unei entități publice. În Malta, secretarii permanenți, și de puțin timp secretarii de stat administrativi din Ungaria, sunt responsabili și răspunzători pentru deciziile de management. În Franța, managerii politici

integrează responsabilitatea politică și pe cea managerială în autoritatea ministrului pentru programele respective care le sunt atribuite. În Italia și Spania, în timp ce organismele managementului politic au primit sarcina de a defini obiectivele de urmat, managerii administrativi au sarcina organizării birourilor și a dotării acestora cu personal. În Irlanda și Regatul Unit, ofițerul contabil, care în mod obișnuit este funcționarul public cu funcția cea mai înaltă, răspunde chiar direct în fața parlamentului.

### **Responsabilitatea managerilor publici**

Toate contribuțiile descriu delegarea funcțională și financiară a aranjamentelor privind luarea deciziilor în cadrul entităților publice cu scopul de a asigura sprijinul de care beneficiază conducerea de vârf pe întregul spectru al responsabilităților ce îi revin. Această delegare decizională include înființarea serviciilor care au sarcina de a pregăti deciziile de management financiar și bugetar. Unele țări și-au perfecționat considerabil funcția financiară, transformând-o dintr-o funcție pur contabilă într-o funcție mai largă de management financiar și control.

Cu toate acestea, aranjamentele privind managementul și răspunderea în cadrul entităților administrației publice sunt semnificativ diferite de la o țară la alta, ca de altfel și spectrul responsabilităților stabilite la nivelul executiv al autorităților administrative, cum ar fi ministrii, directorii de agenții și șefii de departamente și servicii (manageri publici). În unele țări (precum Germania, Grecia și Luxemburg) s-au păstrat într-o mare măsură sistemele juridice și ierarhice tradiționale în care managerii au responsabilitatea legală în ceea ce privește oportunitatea și corectitudinea, dar și economia și eficiența utilizării resurselor entității respective.

Dincolo de cerințele legale, mult mai multe țări par totuși să aștepte de la nivelul executiv al autorităților administrative să se asigure că planificarea, implementarea și raportarea anuală a obiectivelor strategice specifice se pot realiza cu resursele disponibile. În Danemarca, de exemplu, instituțiile de stat au obligația de a stabili obiective de activitate și de a monitoriza rezultatele prin intermediul rapoartelor anuale pe care le întocmesc; managerii pot fi motivați prin contracte în care sunt prevăzute salarii acordate pe baza performanțelor sau alt tip de măsuri, iar managementul instituției trebuie să asigure utilizarea optimă a resurselor în concordanță cu obiectivele instituției. Franța a introdus de asemenea managementul orientat pe obiective. În Olanda, programul strategic este stabilit de către guvern, iar în Malta, fiecare ministru semnează un Acord de servicii publice în scopul de a creiona într-o manieră directă rezultatele scontate din partea fiecărui minister și de a identifica oficialii care au sarcina de a îndeplini aceste obiective.

În aceste țări, bugetul și aranjamentele organizaționale, precum și legile administrative, acordă de obicei și în mare măsură managerilor mână liberă în utilizarea fondurilor publice. În Regatul Unit, de exemplu, departamentele dispun de o libertate considerabilă de a decide modul în care organizează, conduc și administrează resursele pe care le au la dispoziție. În schimb, managerii dau socoteală nu doar pentru modul în care aplică regulile și regulamentele în procesul de decizie ci și pentru rezultatele pe care le obțin. Se pare că cu cât managerii publici dintr-o țară au mai multă putere de decizie, cu atât țara respectivă se concentrează mai mult de funcționarea corespunzătoare a sistemelor de control intern și raportarea progreselor obținute și a constrângerilor întâlnite în îndeplinirea obiectivelor.

### **Bugetul și baza contabilității**

În jur de jumătate din numărul țărilor pare să aibă un buget bazat pe contribuții (Estonia, Germania, Grecia, Ungaria, Polonia și Spania), însă multe dintre acestea sunt în prezent în proces de introducere sau au intenția de a introduce un buget bazat pe performanță (Austria, Irlanda, Portugalia, România, Slovenia), care de obicei are scopul de a lega bugetul de programe. O serie de contribuții explică faptul că introducerea principiului managerial în managementul public este în strânsă legătură cu acest accent pe performanță și pe evaluarea realizării țințelor stabilite (vezi Slovenia). Alte țări, mai puține, au înaintat deja pe calea bugetului orientat pe performanță care are la bază obiectivele strategice (de ex. Danemarca, Franța, Suedia și Regatul Unit).

Abordarea contabilă la nivelul central al guvernului este raportată de mai multe țări ca fiind în bază numerar (vezi Germania, Irlanda, Malta, Portugalia, Slovenia și Spania), însă într-un număr din ce în ce mai mare de țări a fost adoptat un sistem de contabilitate modificat, pe bază de angajamente (vezi Cehia, Danemarca, Franța, Grecia și Suedia) sau o abordare combinată (Olanda). Doar puține țări au introdus un sistem contabil totalmente pe bază de angajamente (vezi Estonia).

### **3.2. Conceptul de control intern**

*Conceptul de control intern nu este înțeles în toate țările în același mod. În timp ce în unele țări există instituții specializate de control intern independente de cele controlate, în alte țări responsabilitatea controlului intern este dată entităților administrative în cauză. În unele țări, acest sistem descentralizat de control intern a fost integrat și face parte din administrație. Nevoia de stabilire a controlului intern, de a raporta în privința acestuia și de a aplica o abordare de gestionare a riscurilor poate fi formulată distinct în legi și reglementări sau poate decurge dintr-o bază legală existentă. În sistemele descentralizate, managerii din conducerea de vârf au obligația de a raporta cu privire la funcționarea sistemelor de control intern. Din ce în ce mai multe țări solicită de asemenea acestor manageri să aplice sisteme de gestionare și diminuare a riscului de neîndeplinire a obiectivelor stabilite.*

#### **Definiții diferite ale sistemului de control intern**

Există două modalități principale de descriere a controlului intern în acest Compendiu. Unele contribuții transmise (vezi Luxemburg și Spania) descriu controlul intern ca fiind întregul sistem de control al administrației publice și suma tuturor instituțiilor care participă la exercitarea controlului fondurilor publice ('intern' în acest context este înțeles ca intern în cadrul executivului, opus noțiunii de control extern, care se exercită de către instituția supremă de audit și parlament). Aceste țări au și organisme specifice de control, cum ar fi în Spania *Intervención General de la Administración del Estado* (IGAE) sau în Luxemburg *Inspection Générale des Finances*, care sunt independente de autoritățile și entitățile pe care le controlează sub aspectul managementului economic și financiar.

În alte țări (precum Danemarca, Olanda, Suedia, Regatul Unit și cele 12 State Membre noi) sistemul CPI este înțeles ca abordarea conceptuală comprehensivă și armonizată a guvernului pentru asigurarea înființării, menținerii și monitorizării de către managerii tuturor entităților publice a proceselor integrate de management. Controlul intern în aceste țări are menirea de a gestiona riscurile și de a furniza o asigurare rezonabilă cu privire la îndeplinirea obiectivelor generale în urmărirea misiunii entității. Aceste obiective se referă la derularea corespunzătoare a activităților în mod etic, economic, eficient și eficace; îndeplinirea obligațiilor de răspundere; conformarea cu legile și reglementările în vigoare; precum și protejarea resurselor care nu trebuie risipite, utilizate necorespunzător și deteriorate. Este interesant de observat că în prezent unele țări, cum ar fi Franța și Portugalia, în care existau

cândva instituții puternice specializate de control, au început descentralizarea în special a controlului *ex ante* și prin aceasta mărirea responsabilității și răspunderii managerilor publici. Aceste sisteme sunt denumite sisteme de control intern descentralizate.

### **Baza legală**

Multe dintre aceste țări cu sistem de control descentralizat au nevoie ca sistemele de control intern înființate în cadrul entităților publice care să fie formulate în mod clar în baza legală a acestor entități fie în legi specifice (vezi Grecia și Slovacia) sau să fie incluse în mod explicit în alte reglementări financiare (de ex. în Finlanda, definiția și responsabilitățile legate de controlul intern sunt incluse în legea bugetului; în Ungaria – în legea finanțelor publice și în unele reglementări guvernamentale specifice, ghiduri și manuale; în Estonia, controlul intern este menționat în diferite acte normative, cum ar fi legea guvernului).

În unele țări controlul intern nu este menționat în mod explicit, fiind însă creat un cadru clar de control intern al instituțiilor în regulile și regulamentele existente (de ex. în Danemarca, pe baza ordinului contabilității publice/ghidul responsabilității de management). Multe țări explică faptul că legislația lor și practicile de management și control financiar au implementat componentele integrate stabilite în modelul Comitetului pentru finanțarea organizațiilor al Comisiei Treadway (COSO), precum și ghidul de standarde de control intern pentru sectorul public al Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI). Acesta este în special cazul statelor membre noi, dar și al altor țări precum Finlanda, Olanda și Regatul Unit al Marii Britanii.

### **Responsabilitatea și raportarea controlului intern**

Înființarea, monitorizarea și raportarea privind funcționarea sistemelor de control intern în cadrul entităților publice fac parte din responsabilitățile managementului în țările în care politicile de control intern descentralizat sunt explicite. Această cerință de raportare se combină de obicei cu cea privind raportul anual sau declarația financiară anuală a entităților. În Lituania, managerul din vârful ierarhiei unei entități publice are obligația de a prezenta în fiecare an un raport privind situația controlului financiar în entitatea publică respectivă. În Polonia, miniștrii de linie raportează în fiecare an execuția planului anual de activitate pe întreg sectorul respectiv și depun o declarație privind situația controlului de management pe anul anterior. În Finlanda, raportul de activitate care face parte din conturile finale ale unui serviciu de contabilitate trebuie să conțină și o evaluare a caracterului corespunzător al controlului intern și managementului riscurilor, precum și o declarație privind situația controlului intern și a țintelor principale de dezvoltare, întocmită pe baza evaluării (evaluare și declarație de asigurare a controlului intern). Contabilii șefi din Regatul Unit semnează anual o declarație de control intern, în care declară abordarea legată de gestionarea riscurilor, controlul intern și guvernanta corporativă, precum și responsabilitatea în această privință.

### **Managementul riscurilor**

În majoritatea țărilor în care există un sistem de control intern descentralizat explicit, managementul riscurilor este de asemenea o condiție obligatorie a managementului public. În Estonia de exemplu, reglementarea guvernamentală privind planificarea strategică prevede pentru toate autoritățile statului obligația de a prezenta un rezumat al analizei riscurilor și o analiză a mediului de activitate. În Suedia, majoritatea agențiilor trebuie să realizeze o analiză de risc pentru identificarea circumstanțelor care ar constitui un potențial risc în calea îndeplinirii de către o entitate a obiectivelor stabilite în concordanță cu cerințele stabilite de guvern. Dacă este necesar, se iau măsuri de diminuare și gestionare a riscurilor care amenință obiectivele respective. Alte țări, de exemplu Irlanda, au indicat faptul că nu există strategii

formale de gestionare a riscurilor în general, dar că acestea sunt implementate neoficial de unele departamente. Sunt puține țările, pe de altă parte, care nu menționează în mod explicit evaluarea riscurilor ca parte a sistemului propriu de control intern (Germania, Italia, Luxemburg și Spania).

### **3.3. Audit intern**

*În majoritatea țărilor Membre există o funcție de audit intern, însă aceasta nu acoperă în mod necesar toate zonele administrației publice. Modalitățile oficiale și neoficiale sunt utilizate pentru a obține un nivel relevant de coordonare și armonizare. Conformarea tradițională și auditurile financiare sunt suplimentate din ce în ce mai mult de serviciile de consultanță și auditul performanțelor, care necesită un personal de audit intern profesionist și bine instruit. În unele State Membre au fost înființate consilii și/sau comitete de audit.*

#### **Existența auditului intern și baza legală a acestuia**

Dintre cele 27 de State Membre, cele mai multe dispun de o funcție de audit intern. Trei țări au alte aranjamente implementate, dar intenționează introducerea auditului intern în sectorul public. Luxemburg ia în considerare, ca o verigă în pregătirea pentru introducerea reformei bugetare, fie înființarea unui serviciu de audit intern în fiecare minister de o anumită magnitudine, fie înființarea unui serviciu de audit intern atașat Ministerului Finanțelor. Grecia a adoptat o lege nouă pentru crearea auditului intern, a cărei implementare se află în așteptarea semnării decretului prezidențial, în Italia, a fost încredințată unei comisii autoritatea de a emite directivele care să ofere cel puțin o bază legală minimă pentru auditul intern. Sistemul spaniol, care acordă o mare importanță unei forme de control *ex ante* denumit control preliminar al legalității, a introdus de asemenea o formă de audit intern care este derulat ulterior și sistematic pentru activitățile economice și financiare ale sectorului public al statului de către *Intervención General de la Administración del Estado* (IGAE).

Unele țări, precum Franța și Portugalia, au întreprins în ultima decadă o reformă structurală comprehensivă a sectorului public, care presupune trecerea de la un sistem tradițional legalist și axat pe contribuții (așa cum se menționează în contribuția portugheză) la un sistem care este orientat mai mult pe performanță. Auditul intern există actualmente în toate ministerele de linie și, în mod ideal, are la bază fiabilitatea, eficiența și eficacitatea sistemelor de control intern. Funcția inspectorilor financiare din Portugalia a fost re-orientată de la tranzacții/operațiuni către zone considerate cu risc financiar mare.

Cele mai multe țări care dispun de audit intern au creat această funcție prin intermediul unor legi și reglementări specifice. Auditul intern nu este o cerință legală în Regatul Unit, cu toate acestea este prevăzut ca obligatoriu în cadrul aranjamentelor de guvernare și de asigurare la nivelul strategiilor de politici centrale și este, de facto, prezent sub forma unui serviciu de audit intern în toate departamentele guvernamentale și organismele cu autoritate egală. Nici în Germania nu există o bază legală explicită, însă aparent toate departamentele respectă recomandarea Ministerului Federal al Afacerilor Interne, de comun acord cu toate celelalte ministere.

În 18 contribuții se menționează activitățile de audit intern ca fiind bazate pe standarde specifice. Este evident faptul că Institutul Auditorilor Interni, prin intermediul "Standardelor de practică profesională și audit intern" a jucat de asemenea un rol proeminent în calitate de instituție care stabilește standardul sistemelor de audit public intern, foarte similar cu modul în care COSO și INTOSAI au creionat standardele de control intern. Cu toate acestea, o evoluție importantă a ultimilor ani, nu mai puțin pentru UE-12, este că în acesta din urmă legile și

reglementările privind auditul intern se referă la standardele internaționale recunoscute și bunele practici mai degrabă decât la organisme specifice care stabilesc standarde.

### **Sfera de cuprindere a auditului intern**

Majoritatea sistemelor de audit intern nu acoperă toate segmentele sectorului public sau toate segmentele în același mod. Chiar și acoperirea administrației centrale diferă de la o țară la alta. Exemplele de mai jos vor ilustra această situație.

Lituania intenționează modificarea legislației actuale pentru extinderea auditului intern la nivelul municipalităților. În Estonia, se află în curs de desfășurare procesul de implementare a sistemelor de control intern dar și a funcției de audit intern la nivelul autorităților locale. În aceste două țări există nevoia și ambiția de a asigura date mai coerente și comparabile privind rezultatele activității în sectorul public, dar și în scopul întăririi răspunderii. Eforturile menite să atingă eficiența sub aspectul costurilor explică de asemenea sfera diferită de cuprindere a auditului intern.

În România, de exemplu, structurile de audit public intern există în toate entitățile publice și prezintă aceleași atribuții, de la aspectele legale până la auditul economiei, eficienței și eficacității. Cu toate acestea, pentru entitățile publice cu un buget de până la 100.000 EUR, nu există obligația de a înființa o funcție unică de audit intern. În aceste cazuri auditul intern se limitează la auditul de regularitate, care se realizează de către serviciile de audit intern existente în cadrul unuia dintre ministere. România dispune de asemenea de un sistem menit să extindă sfera de cuprindere a auditului intern și asupra administrațiilor locale. A fost înființată o structură care permite primăriilor să coopereze în cadrul unei asociații pentru înființarea unui serviciu comun de audit intern. Un alt pas care se face este acela de a da primăriilor posibilitatea de a forma parteneriate (două sau mai multe primării), în vederea utilizării unei modalități mai eficiente sub aspectul costurilor de a crea un serviciu de audit intern.

În Suedia, sunt obligate să înființeze audit intern doar cele câteva agenții care administrează operațiuni complexe sau sensibile, dispun de active semnificative, efectuează transferuri masive de fonduri sau dispun de o bază mare de costuri. Reglementările din Belgia permit în mod explicit desfășurarea activităților de audit intern în trei moduri diferite: de către un serviciu de audit permanent, dedicat; de către un serviciu de audit permanent care este comun mai multor instituții; sau de către un serviciu extern. Aceste alternative sunt deja posibile sau vor fi în curând posibile și în alte țări, în anumite condiții (vezi Danemarca, Estonia, Olanda, și Slovenia).

Contribuția din Spania ilustrează noile complexități care decurg din punctul de vedere al auditului public și controlului în cazul unui sector publicat care se reorganizează din temelii iar cererea de control sau audit se leagă de tipuri diferite de organizații cu cereri de raportare diferite. Calea sugerată în contribuție este utilizarea mai largă și mai comună a conceptului de audit unic, inclusiv a tehnicilor, procedurilor și aranjamentelor de raportare, care ar permite acțiunea unificată a tuturor organismelor de control/audit.

### **Noi provocări, noi tipuri de audit**

Programul activității de audit s-a dezvoltat considerabil pentru auditorii interni. Programul de azi este departe de sarcina de verificare a conformității cu reglementările și politicile

financiare în principal. O componentă de bază a programului de activitate este azi pentru majoritatea funcțiilor de audit intern auditul informațiilor financiare și al corectitudinii managementului financiar, care are menirea de a da asigurări ministrului sau conducerii de vârf a unei entități cu privire la modul în care funcționează sistemele și procedurile de control intern ale entității respective. Aceste asigurări sunt deseori legate de obligația ministrului/managementului de a semna/da o declarație cu privire la funcționarea sistemelor de control intern în cadrul entității respective.

Cu toate acestea, introducerea bugetului bazat pe performanță, a evaluărilor, managementului bazat pe evaluarea riscurilor, complexității crescânde a tehnologiilor utilizate în prestarea serviciilor statului, etc. par să aibă un efect considerabil asupra cererii de audit intern. Există o cerere în creștere pentru o experiență mai variată, un număr mai mare de servicii de consultanță și o mai mare calitate a serviciilor furnizate. Contribuția Estoniei este singurul document în care este menționată o scădere a cererii pentru servicii de consultanță.

Lărgirea sferei de acoperire a serviciilor de audit intern se reflectă și în variatele și numeroasele tipuri de audituri desfășurate în mod obișnuit de către funcțiile de audit intern: de conformitate, de inventar, financiar, de asigurare financiară, de management, operațional, audituri de sisteme și IT, toate acestea sunt deseori menționate în contribuțiile transmise. Auditul de securitate, siguranța informațiilor și de performanță sunt și ele des menționate.

### **Relația dintre auditul intern și cel extern**

Cu doar câteva excepții, pare să existe o relație de lucru permanentă, în unele cazuri chiar complexă, între entitățile care desfășoară auditul public intern și cele care se ocupă de auditul extern (Instituțiile Supreme de Audit). Această relație s-a dezvoltat în timp, în unele țări ea este oficială și prevăzută în legi și regulamente, însă în toate cazurile are la bază chiar inițiativa organizațiilor de audit, de exemplu în scopul evitării dublării muncii și facilitării procesului din perspectiva entităților auditate. Modul în care este definită această relație depinde bineînțeles de mandatul și rolul instituțiilor în cauză.

În contribuția transmisă de Malta este descrisă o relație comună “de bază” între auditul intern și cel extern. Instituția Supremă de Audit din Malta are acces la activitatea desfășurată de auditul intern pe care o poate utiliza pentru a evalua eficacitatea controlului intern. Cu toate acestea, instituția supremă de audit a avut dintotdeauna responsabilitatea deplină în ceea ce privește concluziile rezultate din aceste informații. Auditul intern furnizează instituției supreme de audit planul anual al activității de audit, în timp ce șefii celor două instituții sunt în legătură pe diferite chestiuni de natură profesională.

Această descriere surprinde, de fapt, situația existentă în majoritatea țărilor, cu adăugarea unor componente cum ar fi punerea la dispoziția instituției supreme de audit a planurilor de audit și a rapoartelor de către auditul intern, cooperarea organizațiilor de audit în privința chestiunilor metodologice și de instruire profesională, precum și posibilitatea instituției supreme de audit de a lua parte la ședințele obișnuite ale șefilor auditului intern, în calitate de consilier sau observator (vezi Austria, Bulgaria, Cipru, Danemarca, Ungaria, Letonia, Olanda, Polonia și Regatul Unit al Marii Britanii).

### **Consiliile și comitetele de audit**

Utilizarea consiliilor și comitetelor de audit pentru îmbunătățirea guvernantei instituțiilor prin întărirea mecanismelor de control intern și îmbunătățirea calității și valorii activităților de audit nu pare să fie o preocupare în majoritatea țărilor. În principiu, se face distincția între el puțin două categorii de consilii și comitete de audit. O categorie este amplasată central și are o funcție de consiliere în relația cu guvernul sau o parte a acestuia pe chestiuni legate de control public intern, inclusiv audit intern. O a doua categorie pare mai direct preocupată de managementul și operațiunile funcțiilor existente de audit intern și include părți din guvern.

Cu toate acestea, aceste consilii și comitete pot avea roluri și mandate diferite și pot acoperi o parte mai mică sau mai mare a sectorului public. Actualmente acestea se regăsesc mai ales la nivelul administrației publice centrale și mai puțin la alte niveluri ale administrației publice, însă acoperirea este departe de a fi comprehensivă.

Consiliile și comitetele de natură consultativă se întâlnesc de exemplu în Ungaria, unde Comitetul Interministerial pentru Controlul Financiar Public Intern are rolul de a ajuta la îmbunătățirea sistemului CPI și, în Finlanda, unde Consiliul Consultativ pentru Control Intern și Managementul Riscurilor pentru dezvoltarea controlului intern și planificarea cooperării și măsurilor comune în toate sectoarele statului.

Alte exemple ilustrează diversitatea comitetelor de audit, care se axează mai mult pe chestiuni operaționale și de management ale auditului intern. Polonia dispune de 17 comitete de audit, care corespund celor 17 ministere, toate comitetele înființate recent (2010). Un astfel de comitet poate informa și poate consilia ministerul în privința riscurilor legate de implementarea activităților în zona de responsabilitate a ministerului respectiv. Scopul comitetului de audit este acela de a oferi servicii de consiliere și îndrumare pentru asigurarea unui control adecvat, eficient și eficace al managementului, precum și un audit intern eficient în portofoliul unui minister. În Letonia există patru comitete de audit, formate din oficiali ai managementului de vârf. Sarcina acestor comitete se limitează totuși la informarea în permanență a managementului cu privire la rezultatele auditului intern și consilierea privind implementarea recomandărilor formulate de către aceste audituri.

Cu toate acestea, se pare că numărul acestor comitete în structurile descentralizate sau în cadrul administrațiilor regionale și locale este doar într-o creștere lentă. Contribuțiile din Bulgaria și Republica Cehă menționează faptul că managerii pun la îndoială relevanța acestor comitete și, așa cum se spune în contribuția din Cehia, “comitetele și/sau consiliile de audit nu au găsit sprijin în sectorul public din Cehia, deoarece noul concept de audit intern a fost perceput (cu unele excepții) ca o altă povară birocratică și economică fără un beneficiu aparent pentru sectorul public”.

### **Construirea competențelor și certificarea auditorilor publici interni**

Resurse publice considerabile au fost și continuă să fie investite an de an în construirea competențelor managerilor și personalului din serviciile și instituțiile de audit intern. Investiții s-au făcut de asemenea și în rețelele profesionale, seminarii și conferințe destinate auditorilor interni și externi, deseori atât din sectorul public cât și din cel privat.

În cel puțin jumătate din țări există cerința ca auditorii interni să-și îmbunătățească permanent cunoștințele și experiența profesională. În acest scop au fost elaborate programe de instruire livrate deseori prin intermediul acelor entități care au sarcina de a coordona și armoniza auditul intern, în cooperare cu profesioniștii auditului intern din țară, folosindu-se în



acest scop facilitățile interne de instruire și instructori din administrație, universități sau organizații private. În mod alternativ, auditorului intern i se poate oferi posibilitatea de a urma cursuri la distanță susținute de instituții autorizate de învățământ.

În Bulgaria, Ungaria, Olanda și Slovenia, auditorul public intern trebuie să fie înregistrat, autorizat, certificat sau în orice alt mod având capacitatea de a demonstra că a urmat educația necesară pentru a putea servi în funcția de auditor public intern. În Danemarca, șeful serviciului de audit public intern din cadrul Ministerului Finanțelor este autorizat (Schema de certificare a auditului public). Estonia și Lituania au în vedere introducerea certificării naționale pentru a răspunde mai bine cererilor și nevoilor identificate în sectorul public din aceste țări.

### **3.4. Coordonarea și armonizarea auditului și controlului intern**

*Coordonarea și armonizarea controlului și auditului intern în întreg sectorul public sau în sectorul guvernamental se realizează în multe moduri diferite. În mai mult de jumătate din țări au fost înființate servicii speciale în acest scop.*

#### **Coordonare și armonizare**

În majoritatea lor, țările au făcut pași pe calea asigurării coordonării și armonizării controlului intern, inclusiv a politicilor și metodelor, pe întreg sectorul administrației guvernamentale centrale. Multe țări iau în considerare în prezent modalități de creare a unei coordonări similare cu alte segmente ale sectorului public. Metodele prin care se realizează coordonarea politicilor și metodelor variază de la simple recomandări la înființarea de sisteme de rețele profesionale între controlorii financiari și auditorii interni și cei externi, mergând în final până la înființarea “serviciilor centrale de armonizare”. Mai mult de jumătate din țări dispun de astfel de entități specifice, care au atribuții legate de propunerea de reglementări, armonizarea standardele diferitelor componente de control intern, monitorizarea calității și a performanței în general și stabilirea și coordonarea activităților de instruire profesională (vezi, de exemplu, Finlanda, Lituania, Olanda, Portugalia și Slovenia). În majoritatea cazurilor aceste entități fac parte din Ministerul Finanțelor, iar în numeroase cazuri ele sunt de asemenea sprijinite de consilii sau comitete de consiliere independente.

În unele țări nu există aranjamente specifice de armonizare. Totuși, dispun în schimb de anumite aranjamente de creare de rețele care pot furniza nivelul necesar de coordonare și armonizare (vezi, de exemplu, Austria, Cipru, Danemarca, Germania și Letonia).

Cehia a renunțat recent la serviciul central de armonizare din rațiuni de eficiență. Alte țări (vezi Franța, Ungaria, Portugalia și Regatul Unit al Marii Britanii) au subliniat importanța acestor structuri, mai cu seamă în stabilirea unor aranjamente eficiente de cooperare între managerii entităților publice și controlorii și auditorii financiari.

Portugalia consideră că o structură de armonizare și coordonare eficientă și practică are un rol important în depășirea rezistenței la o reformă mai fundamentală a structurilor de control și audit din administrație.

### **4. Inspecția financiară**

*În aproximativ jumătate din țări a fost înființat un serviciu de inspecție financiară ex post. Cerințele privind organizarea și raportarea acestor inspecții sunt însă considerabil diferite.*

Inspecția financiară este de obicei înțeleasă ca o activitate de control ulterior exercitată fie de inspectorii unui organism de control centralizat, care sunt independenți de entitatea pe care o inspectează, sau de inspectorii care își desfășoară activitatea într-un serviciu separat al

entitățile pe care o inspectează. Scopul inspecției financiare este acela de a rectifica neregulile și disfuncționalitățile majore și de a impune sancțiuni administrative. În puține cazuri, s-a raportat că serviciul de inspecție financiară include și atribuții *ex ante* (vezi Belgia).

Funcția de inspecție financiară este în vigoare în majoritatea țărilor UE-12, precum Bulgaria, Ungaria, Polonia, România și Slovacia, dar și în Belgia, Franța, Grecia, Italia, Portugalia și Spania. Prin contrast, nu există nicio instituție la nivel central cu atribuții de inspecție financiară în statele nordice (Danemarca, Finlanda și Suedia), țările baltice (Estonia, Letonia și Lituania), Austria, Germania, Olanda sau Regatul Unit al Marii Britanii. În aceste țări această funcție este inclusă în sistemul de management financiar și control intern.

Modul în care este organizată inspecția financiară diferă considerabil de la o țară la alta. În UE-15, acolo unde există funcțiile de inspecție financiară, precum Franța și Spania, această funcție a fost dintotdeauna o parte importantă a sistemului de management financiar și control și a antrenat un număr uriaș de angajați. În perioada de aderare, UE-12 a instaurat funcția de control intern, menținând totuși funcția de inspecție financiară pentru a putea acoperi golurile acolo unde auditul intern era încă în stadiul de dezvoltare. Cu toate acestea, a fost mutat accentul de la funcția tradițională de inspecție financiară către controlul sau cercetarea unor cazuri mai grave de management deficitar și suspiciuni de fraudă și corupție sesizate prin plângeri și alte tipuri de informație. Numărul inspectorilor din țările UE-12 este mai mic decât în Statele Membre mai vechi, fiind totuși unul semnificativ.

Cerințele de raportare diferă și ele de la un sistem la altul. În timp ce în UE-12 inspecția financiară este subordonată în mod normal Ministerului Finanțelor, în țările unde instituția supremă de audit este organizată sub forma curții de conturi cu putere judiciară (Franța, Italia, Portugalia și Spania), inspecția financiară are de asemenea sarcina de a raporta neregulile constatate de Curtea Auditorilor, care deschide apoi procedura de responsabilitate financiară și solicită rambursarea sumelor necuvenite plătite de manageri.

## **5. Ce va aduce viitorul?**

Privind în viitor, contribuțiile descriu în principal următorii pași în cadrul reformelor care au fost deja decise și reformelor în curs de implementare care vizează administrația publică sau sistemele de control public intern. Acești pași, atunci când se încadrează în reforme administrative mai generale, se referă, de exemplu, la descentralizarea continuă dinspre administrația centrală către entitățile de implementare, sistemele de audit/control existente suferind, cu precădere, consecințele acestei descentralizări (vezi Spania). Sau, cum este cazul Italiei, o transformare chiar mai fundamentală a statului în republică federală va include transparența administrației publice, stabilind practici relevante de raportare și monitorizare și clarificând măsurarea și evaluarea performanțelor la nivel organizațional și individual. Alte contribuții descriu intențiile sau deciziile care au fost deja luate în privința sistemelor de raportare, contabilitate, control și audit intern, la nivelul autorităților regionale/locale sau al serviciilor non-publice/parțial publice, existând ambiția de a asigura un nivel egal al protecției, transparenței și eficacității, indiferent de locul unde sunt cheltuite resursele publice (vezi Estonia, Franța, Lituania, Olanda și România).

Următorii pași ai reformelor în desfășurare care vizează cheltuielile publice, deseori menționate în contribuții, se referă la o mai bună integrare a planificării strategice și bugetului la nivel guvernamental (Estonia); îmbunătățirea execuției bugetare și a soluțiilor de control financiar/audit (Portugalia); dar și îmbunătățirea monitorizării cheltuielilor statului și a performanțelor politicilor prin introducerea unor proceduri și sisteme noi de măsurare, evaluare și management al riscurilor (Estonia, Franța și Portugalia). Un aspect care iese în

evidență și care este comun majorității contribuțiilor este lupta care se dă pentru soluții mai eficiente și de o mai bună calitate referitoare la controlul intern și în special auditul intern. Unele țări (vezi Estonia, Ungaria și Lituania) au în plan introducerea unor sisteme pentru evaluarea sistematică a calității, monitorizarea calității sau analiza calității. Contribuțiile Estoniei și Regatului Unit oferă o perspectivă suplimentară calității, și anume nevoia de a asigura faptul că informațiile furnizate celor care au sarcina de a stabili prioritățile și de a defini programele vor permite o analiză a tuturor programelor și entităților publice, dar și a conturilor din sectorul public și privat. Serviciile de audit intern devin în felul acesta mai orientate către obiectivele strategice ale acestor programe sau entități.

Nevoia de a avea un audit intern mai eficient — și soluțiile care au fost propuse pentru a întâmpina această nevoie — a fost subliniată de numeroase țări. Au fost menționate de asemenea unele modalități complementare de a obține o îmbunătățire a eficienței costurilor. Cehia, Letonia și Slovacia au în plan simplificarea și îmbunătățirea sistemelor de control și audit în sectorul guvernamental, dar și între guvern și alte segmente ale sectorului public. Alte țări vor reduce costurile și vor spori eficiența prin centralizarea serviciilor suport, precum auditul intern, managementul personalului și acomodarea birourilor (Olanda), dar și prin îmbunătățirea managementului tuturor informațiilor din întregul sistem public, cu ajutorul noilor sisteme informatice și a soluțiilor de internet.

Cu toate acestea, viitorul poate duce și în direcții foarte diferite de cele care au fost planificate și scontate la finele anului 2011. Contribuția din Spania ridică o chestiune fundamentală: care sunt aspectele sistemului actual și în dezvoltare ale controlului public intern care trebuie să fie adaptate, sau supuse unor schimbări mai radicale, ca urmare a măsurilor de austeritate și a altor măsuri care recent au început să fie implementate în diferite țări sau care urmează să fie elaborate și implementate? De asemenea, ce rol au, dacă au, instituțiile de control public intern în elaborarea sau participarea la punerea în practică a acestor măsuri? Acele soluții pe care țările și le puteau permite cu ușurință acum câțiva ani ar putea să nu mai fie la îndemână, în viitor, din rațiuni financiare.

## **6. Observații de încheiere**

Valul reformelor administrației publice, care au demarat în unele țări la începutul anilor '80, a devenit într-o oarecare măsură o "mișcare pan-europeană", și așa cum arată acest compendiu, niciunul dintre Statele Membre UE nu a rămas neafectat, inclusiv sub aspectul controlului public intern. Cu toate acestea, țările au urmat traiectorii specifice în privința controlului public intern, în direcții și ritmuri diferite, ca urmare a disparităților de la punctul de pornire datorate tradițiilor administrative și a infrastructurii de stat, dar și ca o consecință a ținutelor diferite pe care aceste țări și le-au propus.

O concluzie evidentă a acestei prezentări generale este aceea că reforma administrației publice în general și reformele în domeniul controlului public intern în special nu sunt niciodată finalizate. Administrațiile continuă să caute soluții eficiente sub aspectul costurilor la provocările specifice care apar într-un mediu caracterizat prin schimbări rapide. Ca și în trecut, administrațiile publice în care tradițiile administrative de tot felul sunt numeroase vor trebui să fie creative atunci când se adaptează la noile cerințe.

Dincolo de diferențele dintre țări, există și o multitudine de aspecte similare pe diferite segmente ale CPI, dar și ale auditului intern. Aceste similități pot crea ocazia și rațiunea unor conexiuni între țări care să se axeze pe experiențele altor țări în contextul specific european în căutarea sinergiilor.

O idee concretă pentru o astfel de abordare ar putea fi organizarea unor întâlniri între organisme similare din diferite țări, pentru crearea unei platforme eficiente sub aspectul costurilor de instruire profesională a auditorilor interni și managerilor financiari.

Pentru a concluziona, am dori să atragem atenția cititorului asupra aspectelor care nu sunt cuprinse în acest Compendiu, dar care nu ar trebui neglijate în discuțiile viitoare. Cu toții ne aflăm în fața unor furtuni economice care se pot întinde pe mai mulți ani. Cu toate acestea, doar două contribuții ridică problema consecințelor directe sau indirecte asupra soluțiilor controlului public intern pe care le-ar putea avea această situație. Acest Compendiu nu discută în ce măsură viitorul ar putea fi, dacă ar putea fi, și o consecință a defectelor sau eșecurilor din sistemele de control public intern.

## **Contribuții**

---

### Controlul public intern <sup>1</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Procesul bugetar federal face în prezent obiectul unor schimbări substanțiale. Acesta se dezvoltă în două etape (2009 și 2013) de la un sistem de contabilitate publică în bază numerar (cameralistic) care include o contabilitate în mai multe etape, către un sistem contabil și bugetar pe principiul angajamentelor care facilitează controlul bugetar atât prin prezentarea consumului de resurse în sistem de angajamente cât și prin fluxuri de numerar care apar în situația fluxurilor de numerar. Există de asemenea o situație a poziției financiare în sensul unui bilanț federal.

Etapa inițială a reformei legii bugetului, aplicabilă de la 1 ianuarie 2009, are următoarele obiective.

- Planificarea bugetară federală este prevăzută pe mai mulți ani și este obligatorie. Pentru prima dată, se stabilește un cadru financiar în care sunt prevăzute plafoane obligatorii pentru cheltuieli. Aceste plafoane au fost definite ca obligatorii pentru patru titluri, derulate patru ani. Suma pentru majoritatea plafoanelor este astfel fixată. Limite variabile au fost prevăzute doar pentru articolele care sunt dependente de ciclurile economice sau veniturile fiscale, nivelul acestor plafoane urmând a fi stabilit pe baza unor parametri clar definiți. Plafoanele de cheltuieli sunt aprobate de parlament, care are și puterea de a le modifica. Disciplina bugetară impusă este astfel sprijinită politic, deși există oricând posibilitatea de a reacționa la situațiile de schimbare a priorităților. Parlamentul este astfel instanța decizională supremă în privința bugetului.
- Cu o planificare bugetară care se întinde pe mai mulți ani, siguranța planificării este una sporită pentru toți participanții și se sprijină astfel o politică bugetară predictibilă și sustenabilă. Raportul strategic care însoțește Legea Cadru a Bugetului Federal conține toate informațiile necesare care permit urmărirea cifrelor planificării bugetare obligatorii pe mai mulți ani. Raportul strategic devine astfel, împreună cu legea cadru a bugetului federal, un document cheie în procesul planificării bugetare.
- De asemenea, începând cu anul 2009 au fost stabilite stimulente pentru fiecare departament, sprijinindu-le astfel în folosirea eficientă a fondurilor provenite din impozite: fondurile care nu sunt cheltuite până la finele unui an nu se reduc, ci sunt transferate într-un fond de rezervă pentru a fi folosite fără o destinație obligatorie ci în funcție de prioritățile departamentului. În felul acesta, fiecare ministru devine propriul său ministru de finanțe și își poate lărgi sfera de acțiune printr-o administrare inteligentă și eficientă a fondurilor bugetare. Acest lucru conduce la o folosire mai eficientă a banilor din impozite în avantajul cetățenilor.  
În prezent, Ministerul Federal al Finanțelor derulează cea de a doua etapă a reformei legii bugetului, care se va aplica începând cu anul 2013. Iată care sunt obiectivele urmărite în această a doua etapă.
- Efectele și avantajele scontate ale politicilor și administrării vor fi integrate în procesul bugetar. O astfel de planificare bugetară orientată pe rezultate are menirea de a arăta

---

<sup>1</sup> Contribuția Ministerului Federal al Finanțelor, 14 martie 2011.

de o manieră mai clară și mai transparentă publicului larg tipul de rezultate care sunt obținute din utilizarea fondurilor din impozite.

- Un alt aspect semnificativ al bugetului orientat pe rezultate este legate de “bugetare de gen”, concept care a fost introdus odată cu reforma legii bugetare din Austria și a cărui bază legală a fost deja prevăzută în constituția federală. Federația, statele și municipalitățile au obligația de a viza egalitatea reală a genurilor atunci când fac alocarea bugetară.

A doua etapă a reformei bugetare presupune în continuare o evoluție fundamentală a procesului bugetar al federației în ceea ce privește o nouă structură a bugetului și, în strânsă legătură, un management al departamentelor bazat pe rezultate. Se pune accentul pe dezvoltarea continuă a contabilității federale. Prezentarea cât mai corectă a situației financiare a federației, care a fost introdusă în constituție ca un nou principiu bugetar, va aduce o tranziție de la contabilitatea publică tradițională la o contabilitate orientată în termeni comerciali fără a pierde din vedere particularitățile bugetului public.

Într-o mare măsură, dezvoltarea sistemelor CPI este legată de reforma legii bugetare și include în mod esențial o extindere a universului auditului către orientarea pe performanță.

Funcțiile de supervizare (în sens larg) se desfășoară practic în felul următor.

### **Parlamentul**

Competențele generale de supervizare ale parlamentului se aplică și în privința bugetului (dreptul de interpelare, anchetă și rezoluție). Consiliul Național poate solicita realizarea unor inspecții speciale de către Curtea Auditorilor. Consiliul Național primește o serie de rapoarte privind activitatea de administrare de la Curtea Auditorilor. Principiul orientării pe performanță aplicabil începând cu 2013 conduce la o lărgire a competențelor parlamentului, mai cu seamă cele ale comisiei de buget.

### **Curtea Auditorilor**

Atribuțiile Curții Auditorilor în sfera bugetului sunt în mod esențial legate de participarea la procesul legislativ și procesul aferent de supervizare și contabilitate.

Aici sunt incluse următoarele:

- Avizarea titlurilor prin care sunt justificate datoriile financiare;
- Să fie informați în cazul în care prognozele bugetare sunt depășite — în general înainte de implementare;
- Participarea la adoptarea normelor de aplicare a legii federale a bugetului;
- Redactarea situației federale a conturilor (*Bundesrechnungsabschluss*) și transmiterea acesteia la parlament (Consiliul Național) ca act legislativ propriu;
- din 2013, pentru prima dată o funcție în procesul de planificare bugetară, în a doua etapă a modificării legii bugetului.

Dacă bugetul federal presupune și fonduri europene, Curtea Europeană a Auditorilor primește dreptul de a exercita supervizarea instituțiilor implicate în procesul bugetar.

### **Guvernul Federal**

În cadrul procesului bugetar, guvernul federal are responsabilitatea luării deciziilor legate de programul de stabilitate, raportul strategic, legea cadru a bugetului federal și legea federală a finanțelor (*Bundesfinanzgesetz*), etc. Are de asemenea competențe legate de aprobarea

angajamentelor de cheltuieli și de distribuirea participațiilor în companiile propuse de ministerul Finanțelor.

### **Cancelarul Federal**

Cancelarul federal exercită coordonarea funcțiilor de planificare a resurselor umane și, începând cu anul 2013, orientarea pe performanță în procesul bugetar.

### **Ministrul Federal al Finanțelor**

Ministrul federal al finanțelor exercită anumite funcții în cadrul procesului bugetar în conformitate cu prevederile constituției federale și a legii bugetului federal, printre care:

- responsabilitatea procesului bugetar general;
- responsabilitatea elaborării proiectului legii cadru a bugetului federal (inclusiv a raportului strategic) și a proiectului legii federale a finanțelor precum și a programului de stabilitate;
- responsabilitatea aprobării normelor de aplicare;
- deținerea unui număr de drepturi de participare în alte instituții;
- responsabilitatea controlului bugetar interdepartamental.

### **Instituțiile bugetare**

Legea bugetului federal (1986 similară cu 2013) face distincția între instituțiile participante la procesul bugetar în funcție de stadiul activităților (planificare, decizie, execuție și control). În mod corespunzător, legea face diferența între instituțiile de reglementare (care participă la procesul de planificare și de luare a deciziilor) și cele de executare (care au sarcina de execuție și parțial control intern), fiind prevăzut și principiul celor patru ochi în instituțiile de reglementare. Printre instituțiile care fac execuția se numără agenția federală a contabilității birourile contabile, agențiile de plată și cele de achiziții.

#### ➤ ***Agenția Federală a Contabilității***

Agenția Federală a Contabilității este o instituție juridică publică având sarcina contabilității federale.

Sfera responsabilităților include în special:

- Organizarea, colectarea și înregistrarea informațiilor contabile, inclusiv transmiterea acestora la Centrul Federal de Calcul (Federal Computing Centre GmbH);
- Procesarea plăților (nu sunt incluse aici plățile în numerar);
- Supervizarea respectării sumelor prognozate și decontarea creanțelor și a datoriilor federației în ordinea scadenței;
- Întocmirea conturilor anuale;
- Controlul intern; și
- Măsuri legate de înființarea și desființarea birourilor de contabilitate și a agențiilor de plăți.

#### ➤ ***Birourile de contabilitate***

Sfera responsabilităților birourilor de contabilitate include în special atribuții contabile ale instituțiilor autorizate să efectueze plăți ('teilanweisende Organe').

#### ➤ ***Agențiile de plăți***

Agențiile de plăți sunt înființate în cadrul instituțiilor care participă la procesarea operațiunilor de numerar.

### ➤ *Agențiile de achiziții*

Agențiile de achiziții au practic responsabilitatea de decontare și administrare a activelor federale mobile și imobile (cu excepția banilor, creanțelor, activelor necorporale și intereselor federale); totuși, acest lucru se aplică doar în măsura în care aceste sarcini nu au fost deja asumate de Agenția federală a contabilității sau de birourile de contabilitate.

Instituțiile de execuție sunt supuse dreptului de obiecție: aranjamentele a căror formă sau conținut sunt contrare legii bugetului vor fi returnate instituției de reglementare. În cazul în care instituția de reglementare insistă în privința implementării aranjamentelor respective, acestea vor trebui implementate ('regula insistenței'); cu toate acestea, atunci când apare o astfel de situație ea trebuie raportată Ministerului Finanțelor și Curții Auditorilor.

## **2. Mediul controlului public intern**

### **Obiectivele bugetare**

Conform constituției obiectivele procesului bugetar sunt echilibrul economic general, construirea sustenabilă a bugetelor și egalitatea reală de gen.

### **Principii bugetare**

Principiile bugetare ale economiei, profitabilității și utilității sunt în mod explicit declarate în constituție ca fiind principii obligatorii pentru organismele administrației federale, iar standardele de supraveghere ale Curții Auditorilor sunt definite în consecință.

Începând din 2013, principiile bugetare vor fi prezentate într-un cadru extins conceptual și material, care va include:

- eficiență (de asemenea profitabilitate și economie);
- transparență (organizarea clară a documentelor și proceselor);
- cea mai adevărată indicație a situației financiare a federației;
- orientarea pe performanță (având în vedere efectele din zona fondurilor publice în toate etapele bugetare, incluzând astfel utilitatea și perpetuarea egalității de gen).

### **Evaluarea impactului bazată pe performanță**

Principiul orientării pe performanță include de asemenea responsabilitățile cuprinzătoare legate de evaluarea impactului măsurilor de reglementare. Aspectele financiare, economice, de mediu și legate de protecția consumatorului vor fi totdeauna acoperite.

Măsurile de evaluare sunt de asemenea supuse raportării obligatorii în cadrul controlului performanțelor.

### **Sistemul bugetar și contabil**

Pentru actualul sistem de tranziție de la un sistem de contabilitate în bază numerar la un sistem de contabilitate pe bază de angajamente și de la un sistem bazat pe contribuții la unul axat pe performanță, vă rugăm să citiți Secțiunea 1.

### **Audit extern**

Atribuția principală a Curții Auditorilor este supervizarea ulterioară a contabilității externe și a managementului. Alte atribuții pe linia bugetării sunt descrise în Secțiunea 1.

Printre măsurile de control intern stabilite în legea federală a bugetului se numără verificarea materialității și a calculelor, verificarea activităților sub aspectul respectării reglementărilor



bugetare și, în anumite cazuri, inspecții neanunțate. Toate acestea se realizează de către instituțiile de execuție (în special de agenția federală a contabilității).

### **Fraude și/sau nereguli**

În cazul unei conduite necorespunzătoare, se aplică legea privind disciplina funcționarilor publici sau codul penal, în funcție de cazul concret. Serviciul Public Central de Urmărire Penală pentru Lupta împotriva Corupției a fost înființat la începutul anului 2009. Intrat în vigoare din ianuarie 2010, Biroul Federal Anti-corupție activează în cadrul Ministerului Internelor. Activitatea acestuia se axează pe prevenirea și identificarea abuzurilor autorităților publice, dare și luare de mită etc.

## **3. Conceptul de control public intern**

### **3.1. Răspunderea/ responsabilitatea managerială**

Explicația va fi precedată de următoarele.

Ministerul Federal al Finanțelor (BMF) este alcătuit din șase direcții generale (DG):

- DG I — Operațiuni și Servicii Aparat Central;
- DG II — Buget și Finanțe Publice;
- DG III — Politica Economică și Piețe Financiare;
- DG IV — Afaceri Vamale, Internaționale și Organizaționale în cadrul Administrației Fiscale și Vamale;
- DG V — Tehnologia Informației și Relații Publice;
- DG VI — Politici și Legislație Fiscală.

Direcțiile generale sunt supervizate la nivelul administrative de vârf de către un secretar de general.

Acest capitol descrie situația generală și nu situația scontată la care se va ajunge în urma implementării reformei bugetare din anul 2013.

Administrația este construită ierarhic și își desfășoară activitatea pe baza principiului legalității (respectarea strictă a legii în desfășurarea activităților administrative). În contextul evoluțiilor administrative internaționale, BMF poate fi considerat ca respectând noul management public cu o abordare axată pe buna guvernare.

Programul strategic al ministerului se bazează pe acordul guvernamental executiv și pe normele de îndrumare internaționale, în special cele europene, fiind transpus într-un document strategic. Planificarea și implementarea obiectivelor anuale are la bază 'managementul pe obiective', care se leagă și de instrumentele de resurse umane precum interviurile de evaluare și sistemul de compensații. Pregătirile în vederea introducerii pilot a orientării pe rezultate prin implementarea mai întâi la nivelul BMF se află actualmente într-un stadiu foarte avansat.

Sistemul CPI afectează toate unitățile implicate în finanțele publice, cu deosebire:

- DG Operațiuni și Servicii Aparat Central în ceea ce privește bugetul BMF;
- DG Buget și Finanțe Publice pentru bugetul federal;

- DG Politică Economică și Piețe Financiare pentru aspectele financiare ale acestor chestiuni;
- DG Afaceri Vamale, Internaționale și Organizaționale în cadrul Administrației Fiscale și Vamale pentru fiscalitate și vamă, la nivelul unităților fiscale și vamale;
- DG Tehnologia Informației și Relații Publice ca serviciu IT al bugetului federal și al bugetului BMF, dar și organism de specialitate pentru activități de contabilitate, procesarea plăților și contabilitate de performanța costurilor, precum și Agenția de contabilitate;
- DG Politici și Legislație Fiscală pentru estimări fiscale și evaluarea costurilor ulterioare implementării reglementărilor.

Principiul răspunderii/responsabilității manageriale este cu precădere ancorat în principiul legalității, în structura ierarhică, monocronică a administrației publice și în instrumentele de control și coordonare descrise la Secțiunea 1. Completarea vine de la instrumentele administrației interne precum ‘managementul pe obiective’, măsurile de resurse umane pentru conduita orientată pe rezultate (de ex, interviurile de evaluare, sistemele de compensații) și de la auditul intern. Aspectele legate de orientarea pe performanță va fi chiar mai bine pusă în evidență prin reforma bugetară în anul 2013.

Sistemul de control intern (în sensul celor cinci componente menționate) este în primul rând stabilit la nivelul direcțiilor generale și apoi adaptat la necesitățile domeniilor operaționale specifice. Subiectele organizaționale inter-relaționate sunt abordate în comun de direcțiile generale responsabile.

- De exemplu, există o relație strânsă în zona operațiunilor financiare cu instituții precum Banca Națională, Kontrollbank, Autoritatea pentru Piețele Financiare și Agenția Federală de Finanțare din Austria.
- De asemenea, există evaluatori specializați pentru colectarea de impozite și taxe vamale, care au sarcina de a verifica eficiența, calitatea și eficacitatea activităților de ordin administrativ.

Se află actualmente în curs de înființare un serviciu care se ocupă de implementarea operațiunilor de administrare a riscurilor la nivelul întregului Minister al Finanțelor.

În concordanță cu structura monocronică a administrației publice, managerii aflați în poziții inferioare răspund directorilor generali ai căror subordonați sunt. Acești directori generali și secretarul general răspund, la rândul lor, în fața ministrului. Ministrul dă socoteală Parlamentului.

În sectorul financiar, puterea de decizie poate fi delegată pe baza regulilor de autorizare acordând o atenție strictă separării funcțiilor incompatibile în cadrul unui sistem de control intern. Puterea de decizie în zona managementului (cu precădere management, organizare, resurse umane și infrastructură) este determinată pe baza atribuțiilor oficialilor. Delegarea responsabilităților și a puterilor, totuși, nu este totdeauna nerestricționată. Responsabilitatea și

obligația de bază legată de supraveghere rămâne totuși un apanaj al următorului nivel de autoritate.

Politicile sunt înrudite ierarhic. Politicile de vârf ale ministerului sunt generate la nivel de director-general și fixate la nivel politic. Strategiile la nivele inferioare sunt generate de către managerii responsabili și fixate la nivelul directorului general responsabil, etc. În fine, toți membrii personalului sunt implicați în implementarea politicilor. Pentru fiecare loc de muncă sunt stabilite ținte anuale iar măsura în care acestea sunt atinse este evaluată în anul următor.

Acțiunile precum elaborarea bugetului, a deciziilor financiare ale oficialilor autorizați, procesele de control ulterior, procedurile de achiziție și contractarea, consultanța de management, contabilitate și elaborarea procedurilor financiare și a instrucțiunilor reprezintă responsabilitatea primară a diviziei “control și buget departamental”. Divizia “achiziții și infrastructură” are de asemenea responsabilitatea de derulare a achizițiilor publice și a contractării. Controlul ulterior se realizează în principal de către agenția de contabilitate. În privința atribuțiilor care depășesc buget departamental, ținând de bugetul federal, acestea vor fi implementate prin secțiunea corespunzătoare.

În prezent, planificarea bugetară pentru bugetele ministerelor de linie este (încă) un demers care are la bază contribuția. Determinarea obiectivelor la nivel de minister este un proces care a fost dezbătut mai sus.

Discuția următoare se aplică bugetului federal.

Ministrul finanțelor urmează instrucțiunile bugetare care țin de asigurarea unui buget echilibrat pe parcursul întregului ciclu economic. Tot ministrul finanțelor are responsabilitatea afacerilor bugetare ale UE dar și pe aceea a relațiilor financiare cu alte state și municipalități (egalizare, pactul de stabilitate). De la ministrul finanțelor emană de asemenea și următoarele proiecte în fază de proiect:

- Legea Cadru a Bugetului Federal (*BFRG*);
- Legea Federală a Finanțelor (*BFG*);
- Prognoza bugetară federală;
- Raportul strategic;
- raportul bugetar și instrucțiunile și documentele de lucru, împreună cu alte instituții bugetare.

Mai mult, ministrul finanțelor administrează bugetul federal adică:

- are dreptul de a înființa fonduri de rezervă bugetară;
- administrează angajamentele de cheltuieli, cu aprobarea din partea guvernului federal;
- aprobă cheltuielile care depășesc bugetul (“depășirile de cheltuieli”);
- au obligația de a participa la planurile federale de implementare a reglementărilor de importanță majoră (legi, ordonanțe și plăți) și de a le aproba.

### **Active Federale**

Ministrul finanțelor face alocarea activelor federale (de ex. transferuri, plăți) și are dreptul de a realiza decontarea datoriilor financiare și a obligațiilor federale).

### **Controlul dobânzilor, bugetului, resurselor financiare și resurselor umane**

Aprobarea directivelor și ordonanțelor.

Rolul sistemului de control intern:

- sprijinirea respectării reglementărilor aplicabile și a orientărilor strategice;
- sporirea eficienței activităților administrative;
- acoperirea cerințelor legate de cheltuielile publice;
- administrarea eficientă a fondurilor publice;
- garantarea legalității și fiabilității activităților de administrare; și
- protejarea informațiilor supuse cerințelor legale ale confidențialității.

Sunt, prin urmare, acoperite și toate deciziile de ordin financiar.

Situația Federală a Conturilor este stabilită pe baza declarațiilor anuale din partea ministerelor și a inspecțiilor efectuate în acest sens de Curtea Auditorilor și transmise Consiliului Național după prezentarea opiniei ministrului finanțelor.

Situația Federală a Conturilor include:

- indicația economică globală a bugetului federal;
- o analiză comparativă a prognozei bugetare, în care cheltuielile și veniturile efective sunt comparate cu prognozele inițiale ale bugetului federal;
- raportul anual ca o declarație a bilanțului activelor;
- contul anual de profit și pierdere cu menționarea cheltuielilor și a veniturilor;
- un raport privind datoria și obligațiile federale;
- închiderea anuală a conturilor entităților juridice aflate în administrarea federației.

Există o regulă care se aplică bugetului ministerului de linie conform căreia ministrul finanțelor are rolul de a crea situația anuală a conturilor. Aceasta este auditată de Curtea Auditorilor și adoptată în Situația Federală a Conturilor.

### 3.2. Audit intern

Încă de la început, trebuie spus faptul că definiția IIA în conformitate cu Standardele Internaționale de Practică Profesională și Audit Intern 2011 nu includ prevederi de audit intern ca parte a controlului intern. Cu toate acestea, conținutul acestui mesaj poate fi aprobat. Auditul intern nu a fost elaborat ca parte a CPI.

Capacitatea unui ministru de a avea un audit intern în ministerul respectiv este prevăzută în Legea Federală a Ministerelor. Ministrul finanțelor a emis două ordonanțe pentru ministerul

său. Ordonanța prin organizarea controlului reglementează poziția auditului intern față de sistemul de control intern. Carta auditului reglementează activitățile de audit intern pe baza standardelor IIA. În ambele cazuri, toți angajații ministerului se supun acestor reglementări.

Libertatea raportării auditului este asigurată în măsură completă. Rapoartele de audit sunt prezentate direct, fără vreun stadiu intermediar, ministrului și/sau cabinetului acestuia. În raportul anual, directorul direcției de audit intern evaluează independența organizațională pe baza standardului IIA – 1100 și INTOSAI – GOV 9140.

Carta auditului, denumită ca atare (“Revisionsordnung”), a fost propusă de către directorul direcției de audit fiind mai apoi aprobată de ministru. Aceasta respectă pe deplin standardele IIA.

Activitățile situate în afara sferei de cuprindere a auditului nu sunt realizate ca parte a auditului intern. Consultanța ocazională (în afara auditului) se desfășoară în cadrul standardelor IIA.

Prin intermediul sistemului de educație a managementului public general destinat absolvenților de învățământ superior precum și prin componenta suplimentară destinată auditorilor interni este asigurată instruirea profesională permanentă. De exemplu, unii auditori pot obține diploma de master în auditul public în cadrul Universității de Economie și Afaceri din Viena, alții sunt “manageri certificați de risc corporativ” sau au un curs de management intern de proiect la o universitate de științe aplicate etc.

O dată la patru ani, însuși auditul intern este supus unei evaluări calitative externe.

Rapoartele de audit sunt prezentate ministrului, secretarului general, șefului unei anumite secțiuni, managerilor la nivelul ministerului și șefului serviciului auditat.

Inspecțiile auditului intern merg dincolo de auditurile financiare și de conformitate. Acestea includ auditurile operaționale și, mai ales, auditurile de management. Auditul infracțiunilor este realizat de un serviciu de audit specializat (Biroul Afacerilor Interne).

În plus față de auditurile solicitate de Ministrul Finanțelor, se efectuează audituri conexe de certificare în zona finanțării cheltuielilor, împreună cu reprezentanți ai Comisiei Europene și au Direcției Generale a Bugetului.

Atât reprezentanții funcției auditate cât și cei ai unităților organizaționale superioare care au responsabilitatea de a soluționa problemele identificate sau chestiunile potențiale sunt invitați la discuțiile de final ale auditului. Funcția direct responsabilă își asumă furnizarea măsurilor concrete de implementare într-o perioadă stabilită care nu poate depăși 12 luni. În termenul astfel stabilit, funcției respective i se solicită prezentarea unui raport de audit intern. Implementarea/neimplementarea măsurilor aprobate se monitorizează și se raportează trimestrial ministrului și secretarului general. În cazul în care sunt depistate cazuri de fraudă și/sau nereguli în cursul unei misiuni de audit, este sesizat Biroul Afacerilor Interne din cadrul Ministerului Finanțelor. Acesta demarează o investigație independentă. Cele două investigații se desfășoară în paralel și sunt într-o relație de coordonare.

Există o separare clară între inspecția financiară și auditul intern. În sensul unui concept unic de audit, auditul intern este în mod clar la un superior inspecției financiare interne.

Pe de o parte, auditul intern ia în calcul rezultatele inspecției financiare atunci când elaborează planul anual de audit și desfășoară misiunile individuale de audit. Pe de altă parte, auditul intern verifică eficiența și eficacitatea unei inspecții financiare (dacă este realizată de organismele din cadrul Ministerului Finanțelor).

### 3.3. Relația dintre auditul intern și auditul extern

Planul anual de audit al departamentului de audit intern este în mod neoficial coordonat de către Curtea Auditorilor, căreia i se prezintă raportul anual. Atunci când Curtea Auditorilor inspectează o chestiune deja verificată într-o misiune de audit intern, se prezintă rapoartele de audit. În astfel de cazuri, Curtea Auditorilor are o discuție inițială cu auditorii interni.

### 3.4. Consiliile de audit și/sau comitetele de audit

Nu se înființează nici consilii și nici comitete de audit.

Următoarele măsuri pot fi considerate ca fiind axate pe această direcție concretă:

- Verificarea încrucișată obișnuită a Curții Auditorilor cu privire la misiunile de audit intern ale federației și entităților juridice separate;
- Activitățile de coordonare (restricționate) ale Oficiului Cancelarului Federal pentru auditurile interne ale federației;
- Evaluări de calitate externe periodice (doar la nivelul Ministerului Finanțelor).

### 3.5. Coordonarea controlului public intern

Nu există o coordonare centralizată sau o funcție de armonizare în cadrul Ministerului Finanțelor sau în cadrul Federației. Atribuțiile de control se realizează în cadrul unui concept de control național comprehensiv care este definit în mod clar. Auditul intern evaluează în mod periodic funcționalitatea sistemelor de control intern. Un control federal general are la bază Curtea Auditorilor în sfera raportului anual și al activităților de verificare încrucișată.

Fondurile UE se supun regulilor următoare.

Pentru implementarea programelor europene în domeniul agriculturii și de politici structurale se aplică reglementări specifice (“reglementări sectoriale”), pe lângă reglementările financiare ale Uniunii Europene. Aceste reglementări includ și implicarea și responsabilitatea Statelor Membre; în conformitate, Statele Membre au obligația de a introduce anumite funcții de implementare și control. În Austria, cadrul legislativ național necesar include prevederi conform cărora cheltuielile UE, prin intermediul bugetului public, în special bugetul federal, sunt axate pe un proces definit. Legea bugetului național se aplică și în domeniul bugetării Uniunii Europene. Mai mult, este nevoie ca prevederile conținute în reglementările sectoriale ale Uniunii Europene să fie neapărat aplicate în practică; în cazul în care se dovedește necesar, acest lucru se bazează pe aprobarea unor reglementări specifice la nivel național. În privința funcției de participare, Austria este supusă controlului Comisiei Europene; Comisia Europeană are dreptul de a inspecta modul în care sunt utilizate fondurile UE de către autorități și beneficiari.

## ➤ *Politica agricolă*

Implementarea la nivel național a politicii agricole comune se bazează pe Agrarmarkt – Agenția de Plăți din Austria, cu excepția restituirilor pentru exporturi care se procesează prin intermediul autorității vamale Salzburg/Erstattungen. Finanțarea dezvoltării rurale se realizează de către federație (Ministerul Federal al Agriculturii, Pădurilor, Mediului și Administrării Apelor) prin intermediul Agenției de plăți Agrarmarkt și cu implicarea Camerelor de stat în agricultură și a guvernatorilor de stat, în funcție de procese. Federația este responsabilă cu funcțiile de autorizare, control și plată (Ministerul Federal al Agriculturii, Pădurilor, Mediului și Administrării Apelor sau Ministerul Federal al Finanțelor).

### ▪ *Coeziune pentru creștere și ocupare*

Implementarea programelor structurale la nivel național se bazează pe diferite funcții ale statelor și federațiilor, în funcție de competențele concrete. Cadrul legal are la bază convenția dintre federație și state în privința sistemului de administrare și control din Austria pentru fondurile structurale ale Uniunii Europene. În mod corespunzător, programele cu ținte regionale, co-finanțate din Fondul European pentru Dezvoltare Regională (FEDR) sunt coordonate la nivel de state. Cu toate acestea, gestionarea programelor co-finanțate din Fondul Social European (FSE) se întinde pe teritoriul mai multor state și este responsabilitatea federației (Ministerul Federal al Muncii, Afacerilor Sociale și Protecției Consumatorului). Burgenland este o excepție, programul propriu al acestui stat fiind co-finanțat din Fondul Social European (FSE).

Autorizarea, controlul și plata se realizează de către federație atât pentru FEDR cât și pentru FSE (în cazul FEDR, Biroul Cancelarului Federal și agenția de plăți pentru fondul ERP; în cazul FSE, Ministerul Federal al Muncii, Afacerilor Sociale și Protecției Consumatorului).

Competența de bază pentru activitățile menționate în Articolele 310 – 325 din Tratatul de funcționare a Uniunii Europene aparține Ministerului Federal al Finanțelor.

## **4. Inspekția financiară**

Organismele care realizează inspekție financiară sunt după cum urmează.

- Curtea Auditorilor.
- Agenția Federală a Contabilității.
- Serviciile de audit intern din cadrul ministerelor.
- În plus, în cadrul Ministerului Federal al Finanțelor există Biroul Afacerilor Interne care are responsabilitatea inspekțiilor în cazul depistării unor infracțiuni.
- Autorizarea funcțiilor pentru Fondurile Europene.
- Funcții de inspekție pentru Fondurile Europene.
- Organismele inspekției de stat.
- Pe lângă organismele deja menționate, există și următoarele instituții de urmărire penală:
  - Biroul Federal Anti-corupție (din 2010);
  - Serviciile publice de urmărire penală;
  - Serviciul Public Central de Combatere a Corupției (din 2009);
  - Tribunalele.

Nu a fost înființată o instituție centrală care să aibă responsabilități legate de organismele de inspecție financiară și instituțiile de urmărire penală și nici nu se are în vedere înființarea unei astfel de instituții. Organismele de inspecție apropiate domeniului inspecției, atât tehnic cât și organizaționale, sunt considerate ca fiind mult mai eficiente. Informațiile privind rezultatele semnificative ale inspecțiilor legate atât de cheltuielile bugetului național cât și cele ale bugetului european sunt prezentate Ministerului Federal al Finanțelor.

Inspecția poate fi inițiată de următoarele organisme în modul descris mai jos pentru fiecare caz în parte.

Curtea Auditorilor	Parlament, Minister, Curtea Auditorilor
Agenția de contabilitate	Inspecții operaționale: pe fiecare instituție Inspecții ulterioare: pe fiecare instituție
Audit intern la ministere	Un anumit minister
Auditul infracțiunilor	Un anumit minister, pe fiecare instituție
Funcții de autorizare pentru Fondurile Uniunii Europene	Pe fiecare instituție
Funcții de inspecție pentru Fondurile Uniunii Europene	Pe fiecare instituție
Organismele inspecției de stat	Ca și în cazul federației
Serviciul Federal pentru Prevenirea și Combaterea Corupției	Pe fiecare instituție
Servicii publice de urmărire penală	Pe fiecare instituție
Serviciul Public Central de Urmărire pentru Lupta împotriva Corupției	Pe fiecare instituție
(Tribunale)	(Principiul acuzării)

Aceste organisme pot desfășura inspecții *ex ante* și *ex post* cu excepția inspecțiilor agenției de plăți și a celor în cazuri infracționale.

## 5. Reforme în derulare și/sau reforme viitoare

Prima etapă (2009) și a doua etapă (2013) a reformei bugetare au fost deja descrise în Secțiunea 1. Dezvoltarea continuă a sistemelor de control se va axa pe contextul acestei reforme.



### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)<sup>1</sup>

Când noul guvern a venit la putere după alegerile din anul 1999, una din principalele lui priorități a fost modernizarea guvernului federal. Curând, acest demers a luat denumirea de ‘Reforma Copernic’. Filozofia de la baza acestei reforme este aceea că nu cetățenii sunt aceia care trebuie să servească administrația, ci mai degrabă invers: administrația este cea care trebuie să deservească cetățeanul. În realitate, reforma se reduce la introducerea și aplicarea principiilor guvernantei corporative în sectorul public, cu scopul de a îmbunătăți performanța în sectorul public. Reforma a avut patru piloni de bază: o nouă structură organizațională; o nouă politică de resurse umane (RU); metode de lucru noi; și un nou sistem de control.

În ceea ce privește structura organizațională, au fost înlocuite fostele ministere cu servicii guvernamentale orizontale și verticale. În plus, au fost create mai multe servicii programatice în cadrul sectorului public. Noua politică RU policy a presupus încercarea de a crea condiții de muncă atrăgătoare și asigurarea alinierii salariilor cu nivelurile pieței și rezolvarea planurilor de dezvoltare personală. Procesele organizaționale au fost reproiectate în proiecte de reproiectare a proceselor de activitate (proiecte “business project reengineering” - BPR), axate pe simplificarea și îmbunătățirea serviciilor.

În sfârșit, intenția era de a avea o răspundere sporită care să reprezinte elementul cheie al unei noi culturi de management. Accentul s-ar muta astfel de la controlul *ex ante* la controlul *ex post*. Ca parte a acestui proces, managerii au obligația de a-și îmbunătăți propriile sisteme de control intern.

În vederea introducerii bunei guvernante, în anul 2002 a fost creat cadrul legal atât pentru introducerea unui sistem de control intern cât și prelungirea activităților de audit intern. Au fost de asemenea organizate comitete de audit atât pentru serviciile federale în totalitate cât și pentru serviciile programatice ale sectorului public. Totuși, implementarea acestor reglementări nu a demarat cu adevărat datorită angajamentului insuficient, atât la nivel politic cât și la cel al administrației publice.

O nouă încercare a urmat în 2007. Trei noi decrete regale au fost elaborate pentru a înlocui cadrul legal existent. Pe lângă introducerea unui sistem de control intern și organizarea activităților de audit intern, a fost emis un decret separat pentru înființarea unui Comitetul unic de audit al Guvernului Federal (Auditcomité voor de Federale Overheid — ACFO).

Cu toate acestea, modificarea legislației nu a dus la sporirea entuziasmului și în practică, așa cum a remarcat și Curtea Auditorilor. În schimb, placa turnantă a fost numirea unui Comisar Guvernamental pentru implementarea auditului intern în guvernul federal la jumătatea anului 2009. Sarcina acestuia a constat în următoarele atribuții: elaborarea unei propuneri privind introducerea auditurilor interne; pregătirea și demararea acestei introduceri sub supravegherea comitetului de audit care urma să fie înființat; punerea la punct a unui calendar în acest sens; și în sfârșit supravegherea tranziției de la controlul *ex ante* la cel *ex post* prin consultare cu Inspectoratul Financiar. Comisarul Guvernamental a demisionat în iulie 2010 în urma alegerilor anticipate din luna precedentă. Atribuțiile sale au fost preluate temporar de către un

---

<sup>1</sup> Contribuția Ministerului Federal al Finanțelor, 14 martie 2011.

Ministru de Buget demisionar, până la abolirea totală a comisiei guvernamentale la finele anului 2010.

Chiar și așa, datorită acestui Comisar Guvernamental a fost instalat Comitetul de audit al Guvernului Federal în luna aprilie 2010. Prezența unui organism independent de această natură a condus la o mai mare conștientizare a managementului în privința controlului organizațional. O consecință a înființării comitetului a fost aceea că toți managerii aveau obligația transmiterii unui raport în termen de șase luni de la numirea membrilor săi. Raportul conținea detalii privind structurile existente și mecanismele de evaluare ale controlului intern din organizația managerului respectiv, precum și un plan de organizare a activităților de audit intern. O altă consecință a fost că din acel moment toți managerii aveau obligația de a transmite ACFO un raport anual privind performanța propriului sistem de control intern și îmbunătățirile avute în vedere.

## **2. Mediul controlului public intern**

### **2.1. Codul etic și de conduită**

Serviciul federal public *Budget en Beheerscontrole (FOD B&B, control bugetar și de management)* include *Bureau voor Ambtelijke Ethiek en Deontologie* (agenția pentru etică și docuri de conduită în cadrul administrației publice). Agenția are responsabilitatea de a elabora politica federală preventivă privind integritatea. Ca parte a acestei responsabilități, agenția elaborează recomandările de politici destinate ministrului responsabil/guvernului și acordarea unui serviciu suport altor instituții guvernamentale.

### **2.2. Managementul resurselor umane**

Guvernul federal dispune de o bază de date, așa numita “hartă federală” care pune la dispoziția personalului, direcțiilor de resurse umane și cetățenilor o prezentare de ansamblu a tuturor posturilor și claselor de posturi din cadrul serviciilor publice ale administrației federale. Acest lucru este o asigurare că toți membrii personalului dispun de înțelegerea propriului post, clarificând în același timp oportunitățile de carieră specifice. Fișele posturilor oferă o imagine a diferitelor responsabilități și așteptări privind performanțele și aptitudinile.

### **2.3. Frauda fiscală**

Timp de mai mulți ani, guvernul a avut un secretar de stat pentru coordonarea prevenirii fraudei ca parte a activității de combatere a fraudei fiscale. Acest secretar de stat are două sarcini — prima, aceea de a îmbunătăți cooperarea tuturor serviciilor implicate în aceste acțiuni (organizații administrative, organisme de monitorizare, poliția și serviciile judiciare) în efortul de combatere a fraudei fiscale și sociale în zona prevenirii, detecției, controlului urmării penale și condamnării, iar a doua este aceea de a asigura aplicarea uniforma a legislației fiscale și sociale.

### **2.4. Contabilitatea sectorului public**

Legea din 22 mai 2003 a reformat contabilitatea guvernamentală, prin introducerea conturilor generale alături de cele bugetare. Conturile generale au la bază principiile contabilității în partidă dublă. Tot această lege a permis și tranziția de la conturile bugetare numerar la conturile bugetare bazate pe tranzacții. Acest lucru înseamnă că veniturile și cheltuielile sunt

înregistrate în conturi atunci când se stabilește dreptul respectiv și nu la efectuarea plății. Cu toate acestea, implementarea acestei legi a început abia în 2009.

În prezent, prevederile acestei legi sunt aplicate treptat, demersul făcând parte din prelungirea proiectului Fedcom (vezi mai jos). Intenția este aceea ca toate serviciile publice federale și instituțiile guvernului federale să aplice legea în totalitate începând cu anul financiar 2012.

## **2.5. Noul sistem informatic pentru managementul conturilor (Proiectul Fedcom)**

Proiectul Fedcom este un proiect federal de modernizare a contabilității federale. Atunci când acest proiect va fi finalizat, statul federal va dispune de trei tipuri de conturi. În primul rând, vor exista conturi bugetare care vor permite monitorizarea execuției bugetului de stat. În al doilea rând, vor exista o serie de conturi generale, comparabile într-o oarecare măsură celor din sectorul privat, pentru a permite monitorizarea modificărilor din portofoliu (bilanț) și a rezultatelor federale (contul de venituri și cheltuieli). În fine, vor exista conturi analitice care vor permite analiza cheltuielilor pe centre de costuri. Înregistrarea în conturi se va face pe baza tranzacțiilor, în conformitate cu regulile ESA 95. Implementarea proiectului Fedcom în serviciile publice federale și programatice are loc în etape, în perioada 2009–11 (așa-numitele ‘rollouts’).

Un avantaj al proiectului Fedcom este acela că oferă o oportunitate de a construi mecanismele de control intern și separarea sarcinilor. O consecință este că verificările ex-ante efectuate de Curtea Auditorilor nu vor mai avea loc (se elimină aprobarea prealabilă a Curții Auditorilor) urmând în schimb să fie derulate audituri *ex post* (analize de legalitate, periodicitate, eficiență și fiabilitate a sistemelor de control intern din cadrul instituțiilor).

## **3. Conceptul de control public intern**

### **3.1. Răspundere/responsabilitate managerială**

De la instalarea ACFO în aprilie 2010, a crescut conștientizarea instituțiilor guvernului federal cu privire la controlul intern și auditul intern. Chiar și așa, există încă o mare suspiciune în rândul managementului în ceea ce privește aceste principii de guvernanță în sectorul public, fiind nevoie încă de eforturi pentru a trezi managerilor și personalului operațional.

De exemplu, instalarea ACFO a însemnat intrarea în vigoare a Articolului 20 din Decretul Regal din 17 august 2007 privind înființarea ACFO. Conform acestui articol, fiecare manager are obligația de a transmite un raport către ACFO în termen de șase luni de la numirea membrilor ACFO, iar acest raport va trata atât structurile existente cât și evaluarea mecanismelor de control intern din organizația managerului respectiv și un plan de organizare a activităților de audit intern.

Pe lângă toate acestea, există și Decretul Regal din 17 august 2007, care reglementează sistemul de control intern în unele servicii ale executivului federal, în încercarea de sporire a responsabilității în rândul managementului și stabilire a condițiilor pentru un management mai bun al riscurilor.

Sfera de cuprindere a celor două decrete mai sus menționate se limitează, totuși, la 22 de instituții; prin urmare ele nu acoperă sectorul federal executiv în totalitatea sa. Reglementările se aplică tuturor serviciilor publice programatice și federale precum și tuturor serviciilor care

depinde de acestea (16), Ministerului Apărării și cinci instituții de utilitate publică din “Categorია A”.

Decretul Regal din 17 august 2007 privind sistemele de control intern prevede în mod explicit cadrul de referință care este COSO/INTOSAI. Decretul prevede de asemenea că toți membrii personalului ar trebui să contribuie la buna funcționare a sistemului de control intern în maniera corespunzătoare postului pe care îl ocupă.

În ceea ce privește stabilirea unui nivel de risc acceptabil, se face deosebirea între nivelul strategiilor politice și nivelul strategiilor/politicilor în sectorul administrației publice. Nivelul de risc acceptabil pentru riscurile asociate obiectivelor la nivelul strategiilor politice este determinat de ministru prin consultări cu managerul. Managerul stabilește nivelul acceptabil de risc în ceea ce privește riscurile legate de strategiile/politicile în rândul funcționarilor publici și informează apoi ministrul în această privință.

Managerii au obligația de a transmite către ACFO în data de 15 februarie a fiecărui an un raport care tratează performanța propriilor sisteme de control intern. Ar trebui de asemenea ca raportul să includă și o mențiune în privința îmbunătățirilor care se doresc implementate în anul care urmează. Conform reglementărilor, trebuie abordate cel puțin următoarele subiecte: sarcinile, obiectivele și resursele serviciului sectorului public; confirmarea de către manager a responsabilităților legate de buna funcționare a sistemului de control intern; aplicarea obiectivelor generale pentru controlul intern al serviciului; o descriere și evaluare a sistemului de control intern în conformitate cu standardele COSO/INTOSAI; comentarii ale persoanelor responsabile cu implementarea activităților de audit intern și ale organismelor de control extern, precum și răspunsul la aceste comentarii; și, în fine, o descriere a structurilor și procedurilor de monitorizare și evaluare a sistemului de control intern utilizate de manager pentru a se informa cu privire la calitatea propriilor sisteme de control intern.

### **3.2. Audit intern**

Existența activităților de audit intern este permisă de cadrul legal reprezentat de Decretul Regal din 17 august 2007 privind activitățile de audit intern în cadrul anumitor servicii ale sectorului federal executiv. Și aici funcționează tot doar cele 22 instituții menționate anterior.

Reglementările permit derularea activităților de audit intern în trei moduri diferite. Există opțiunea unui serviciu de audit permanent și dedicat în cadrul instituției, a unui serviciu permanent de audit împărțit de mai multe instituții și a unui serviciu extern. Această ultimă opțiune presupune derularea activităților de audit intern fie de o firmă privată fie de un serviciu de audit existent, care poate fi împărțit sau nu cu alte instituții. Ministrul este chemat să aleagă dintre aceste opțiuni în termen de trei luni de la primirea informației de la ACFO. Cu toate acestea, informațiile furnizate de comisia guvernamentală din acel moment arată că, la jumătatea anului 2010, 10 din cele 22 instituții fie dispuneau de un “serviciu de audit intern”, fie aveau desemnată o parte responsabilă cu implementarea activităților de audit intern, fără nicio referire la calificarea necesară a auditorilor.

Decretul regal prevede misiunea de bază pentru activitatea de audit intern. De exemplu, ar trebui ca activitățile de audit intern să se deruleze în baza unei abordări independente, obiective, sistematice și metodologice. Ar trebui ca evaluarea sistemului de control intern să reprezinte fundamentul unui dialog între serviciul de audit intern și management, având drept

rezultat o serie de recomandări menite să perfecționeze sistemul de control intern. Persoanele responsabile au obligația prin lege de a avea toate aceste aspecte în vedere.

Trebuie de asemenea ca activitățile de audit intern să fie conforme cu standardele IIA. Ar trebui ca ele să fie evaluate cel puțin o dată la cinci ani de către un evaluator competent independent sau o echipă de evaluatori alcătuită din persoane care nu sunt angajate ale instituției în cauză.

Conform acestor reglementări, activitățile de audit intern sunt menite să acopere toate obiectivele sistemului de control intern. Trebuie ca serviciul de audit intern să elaboreze un program de activitate, pe baza analizei riscurilor, iar acest program necesită aprobarea ACFO. Doar ulterior managerul este informat cu privire la acest program.

Auditorii au obligația de a nu prelua oficial nicio atribuție care ține de responsabilitatea managerului cu privire la sistemul de control intern.

Atribuțiile auditorilor interni, drepturile și obligațiile acestora și poziția în cadrul serviciului vor fi incluse într-o cartă care se va elabora prin consultare cu managerul și care are nevoie de aprobarea ACFO. Ar trebui ca această cartă să conțină prevederi cu privire la raportare și să menționeze regulile de soluționare a disputelor și confidențialitatea. Carta va include de asemenea un angajament din partea managementului privind respectarea independenței auditorilor interni și lipsa unor măsuri de represalii împotriva persoanelor care cooperează în activitățile de audit intern derulate în cadrul serviciului.

Fișa postului și profilul de competență pentru persoana care conduce activitățile de audit intern vor fi transmise ACFO pentru recomandări înainte de înaintarea către ministru a propunerii managerului. Opinia ACFO are caracter obligatoriu. Persoana care conduce activitățile de audit intern nu poate deține această poziție în cadrul aceluiași serviciu pe o perioadă mai mare de 12 ani. Această persoană se va supune unei evaluări efectuate de un membru al ACFO, managerul și ministrul de linie. În schimb, auditorii funcționează pe perioade de șase ani și pot fi re-desemnați pe funcție.

### **3.2.1. Relația dintre auditul intern și auditul extern**

În prezent nu există protocoale sau acorduri oficiale între serviciile de audit intern și Curtea Auditorilor.

Aceste reglementări prevăd principiul auditului unic. În mod concret, decretul regal privind activitățile de audit intern specifică faptul că pentru procesele care conțin proceduri supuse auditului extern, serviciul de audit intern poate — cu condiția unei recomandări favorabile din partea ACFO — elabora protocoale prin care să oficializeze condițiile privind coordonarea sarcinilor și schimbul de informații.

Este posibil ca instalarea ACFO, să impulsioneze discuțiile purtate cu instituția Curtea Auditorilor privind principiul auditului unic. Acesta este în definitiv un domeniu în care există lecții de învățat din experiența regională. Acest lucru se întâmplă deoarece serviciul de audit intern al guvernului flamand a elaborat un memorandum de acorduri cu instituția Curții Auditorilor privind principiul unic de audit, cu scopul de a evita suprapunerea și dublarea auditurilor și anchetelor. Președintele de la momentul respectiv al Comitetului flamand de audit în funcție atunci când a fost încheiat acest protocol este acum președintele ACFO. El

poate, prin urmare, să folosească această experiență și rețea pentru scopul acordurilor dintre serviciile de audit intern și Curtea Auditorilor privind auditul unic la nivel federal.

### **3.2.2. Consilii de audit sau comitetele de audit**

Decretul Regal din 17 august 2007 privind înființarea Comitetului de audit al Guvernului Federal (ACFO) a creat condițiile pentru crearea unui comitet unic de audit pentru toate cele 22 instituții menționate anterior. Membrii acestuia au fost desemnați prin Decretul Regal din 21 februarie 2010, după discutarea în consiliul de miniștri. ACFO a fost instalat în mod oficial în data de 2 aprilie 2010.

Comitetul ACFO este alcătuit din șapte membri independenți — din care patru vorbesc limba olandeză și trei sunt vorbitori de limbă franceză. Împreună, trebuie ca aceștia să dispună de o experiență suficientă în domeniile de activitate ale sectorului public, ciclul bugetar, TIC, managementul în sectorul public, drept public, control intern, management strategic și managementul riscurilor. Membrii comitetului sunt numiți pe o perioadă de șase ani și pot fi numiți din nou doar pentru un singur mandat suplimentar. Comitetul își alege președintele dintre membrii proprii.

Pentru asigurarea independenței comitetului, posturile libere, regulile și condițiile au fost publicate în luna noiembrie 2009 prin intermediul presei, Internetului și Monitorul Oficial al Belgiei. Candidații nu puteau fi funcționari publici în niciuna dintre instituțiile supuse comitetului de audit. În definitiv, acești funcționari publici sunt membri ai organizațiilor care ar urma să fie auditate și nu sunt prin urmare, prin definiție, independenți.

La momentul respectiv, înființarea ACFO a reprezentat o prioritate a Comisarului Guvernamental, fiind cheia expansiunii activității de audit intern. Comitetul este chemat să protejeze independența activităților de audit intern și să asigure eficacitatea și calitatea acestora: auditul nu este posibil decât dacă raportarea se face către un organism independent.

Comitetul ACFO se întrunește cel puțin trimestrial. Este nevoie de prezența a cel puțin cinci membri pentru ca rezoluțiile emise să aibă valabilitate. Membrii au dreptul la un onorariu pentru participarea la ședințe. Acest onorariu se reduce substanțial începând de la cea de a șaptesprezecea întrunire a comitetului. Directorul Inspectoratului Finanțelor (vezi mai jos) participă de drept la întruniri. Această persoană are un rol de consiliere și nu are drept de vot. Membrii comitetului se supun standardelor profesionale internaționale IIA.

Comitetul ACFO răspunde în fața Guvernului și a membrilor săi. Comitetul elaborează în acest sens două rapoarte, în fiecare an la data de 31 iulie. Unul dintre aceste rapoarte se adresează miniștrilor de linie și se referă la serviciul care este responsabilitatea ministrului respectiv, cel de al doilea raport fiind înaintat Consiliului de Miniștri. Rapoartele au menirea de a furniza guvernului și miniștrilor o imagine de ansamblu a modului în care decurg lucrurile în privința sistemelor de control intern ale instituțiilor în cauză. Comitetul ACFO poate solicita toate informațiile necesare pentru elaborarea acestor rapoarte de la managerii sau persoanele care conduc activitatea de audit intern.

În plus, rolul comitetului ACFO este întărit și de faptul că atribuțiile sale sunt prevăzute în legislație. De exemplu, ACFO are obligația de a informa guvernul cu privire la fiabilitatea sistemelor de control intern din cadrul diferitelor instituții, în scopul de a susține îndeplinirea strategiei guvernamentale. Comitetul ACFO are de asemenea obligația de a preveni guvernul

atunci când consideră că unele instituții furnizează informații incorecte sau nefiabile care ar putea conduce la decizii guvernamentale bazate pe informații greșite.

În plus, ACFO lucrează în prezent la stabilirea detaliilor privind publicarea cartei auditului și a regulilor de procedură. Carta auditului va conține următoarele elemente: lista membrilor cu menționarea datei inițiale și finale a mandatului fiecăruia; numirea președintelui și a persoanei responsabile cu activitatea de secretariat a comitetului ACFO; lista atribuțiilor comitetului; reglementările legate de obligațiile de raportare; acceptarea principiului confidențialității în comunicarea dintre persoanele care conduc activitatea de audit intern și comitetul ACFO.

### **3.3.3. Coordonarea controlului public intern**

Articolul 6 din Decretul Regal din 17 august 2007 privind sistemele de control intern prevede faptul că FOD B&B va asigura sprijinul metodologic în vederea extinderii controlului intern în cadrul serviciilor respective. FOD B&B poate crea rețele tematice interdepartamentale din propria sa inițiativă și va asigura coordonarea acestor rețele. Poate de asemenea asigura consultanță la cerere pentru serviciile respective.

În mod concret, departamentul de suport management din cadrul FOD B&B are această atribuție. Acest departament consta practic din doar 2,8 personal echivalent unei norme întregi la începutul anului 2011, însă se fac eforturi pentru a majora această cifră la șase sau șapte în cursul anului. Cu toate acestea, FOD B&B observă faptul că este foarte dificilă găsirea unor persoane care să dispună exact de profilul cerut. O explicație posibilă ar putea fi salariile mai mari din sectorul privat.

Departamentul Suport Management facilitează în prezent “rețeaua de control intern”, un organism neoficial. Această inițiativă a aparținut Comisarului Guvernamental din acea perioadă, în primăvara anului 2010, însă s-a aflat pe mâinile bune ale echipei Suport Management de la începutul acestui an. Frecvența întrunirilor este destul de mare, media fiind de o întrunire la 1-2 luni. Acest lucru înseamnă că trebuie acordată o atenție specială pentru a nu produce o supraîncărcare a informațiilor cu atât mai mult cu cât implementarea unui sistem de control intern eficient și satisfăcător în cadrul guvernului federal se află încă în perioada de început.

Din această cauză i s-a cerut fiecăruia dintre membrii rețelei să facă o prezentare generală a celor mai importante cinci probleme cu care s-au confruntat în întrunirea din luna ianuarie 2011. Îngrijorările cel mai frecvent amintite au fost: diseminarea bunelor practici; implementarea practică a controlului intern; captarea interesului managementului și eliminarea rezistențelor; nevoia unei matrice de maturitate; și procedurile privind rapoartele anuale legate de funcționarea sistemului de control intern, așa-numitele rapoarte ale Articolului 7. Ordinea de zi a întrunirilor următoare va fi stabilită pe baza acestor probleme care au fost enumerate. Vor fi organizate și întruniri periodice la care va fi invitat să participe președintele ACFO, dând astfel posibilitatea membrilor de a adresa întrebări concrete. Acest lucru va ajuta la realizarea conexiunii între ACFO și membrii implicați în controlul intern, lucru care în schimb le va permite acestora o mai bună înțelegere a priorităților pe care ACFO le dorește stabilite.

Departamentul Suport Management se axează în mod specific pe controlul intern. În ciuda acestei competențe limitate, acest departament efectuează misiuni de consultanță la nivelul

întregului guvern federal. Acordă instruire funcționarilor publici sub forma unui “curs de control intern” și face prezentări la cerere pe tema valorii adăugate a controlului intern.

A existat o întrunire pe tema auditului intern în 2010. Inițiativa a fost amânată pentru a nu se suprapune cu memorandum-ul ACFO aflat la vremea aceea în curs de elaborare. Era clar că existența a două circuite paralele ar fi dezastruoasă pentru dezvoltarea auditului intern în cadrul guvernului federal.

S-a luat decizia, în urma discuțiilor purtate între departamentul de Suport Management și comitetul ACFO ca rețeaua de “audit intern” să înceapă să funcționeze prin intermediul secretariatului ACFO. Acest lucru va duce la prevenirea conflictelor de interese dintre controlul intern și auditul intern. Cu toate acestea, secretariatul va prelua această sarcină doar temporar. În definitiv, auditorii au obligația de a facilita ei înșiși funcționarea rețelei odată ce serviciile de audit intern vor fi operaționale.

#### **4. Inspecția financiară<sup>2</sup>**

Autoritățile federale de supraveghere, în special Consiliul de Miniștri și Miniștrii de Buget și ai Serviciului Public, precum și comunitățile și regiunile (Articolul 51 din legea specială din data de 16 ianuarie 1989 privind finanțarea la nivelul comunităților și regiunilor) poate solicita inspectorilor financiari efectuare controlului administrativ și bugetar.

Inspectoratul Finanțelor raportează direct miniștrilor/guvernurilor (comunități, regiuni și directori executivi). Inspectorii financiari nu au nicio relație ierarhică cu miniștrii cărora le sunt atribuiți, sau cu departamentele unde efectuează controlul. Independența inspectorilor financiari este în mod explicit aprobată în Legea din 22 mai 2003 privind organizarea bugetară și a conturilor statului federal, precum și în legea specială mai sus menționată.

Inspectorii financiari sunt și consilierii pe chestiuni bugetare și financiare ai miniștrilor cărora le sunt atribuiți. În plus, ei funcționează și ca agenți de control în numele și pe cheltuiala miniștrilor responsabili cu bugetul sau administrarea. În fine, în situația delegării directe a autorității, ei au sarcina de a verifica toate operațiunile planificate de ofițerii de autorizare, cu excepția operațiunilor minore sau a celor care sunt definite în așa fel încât nu există loc de interpretare subiectivă din partea ofițerilor însărcinați cu autorizarea. De asemenea, ministrul le poate solicita desfășurarea unor anchete la instituțiile publice sau private subvenționate de sectorul public. Inspectoratul Finanțelor are de asemenea atribuția de a face o primă selecție a fondurilor europene. Această sarcină devine, cu timpul, din ce în ce mai importantă.

Controlul *ex ante* (sarcina noastră principală) are în vedere următoarele aspecte: bugetul, periodicitatea, eficiența, eficacitatea, economia și oportunitatea.

Pe lângă aceste cazuri (proiecte de rezoluții) în care controlul efectuat de Inspectoratul Finanțelor este obligatoriu (vezi mai sus), oricare ministru, ministrul de buget, ministrul serviciilor publice și Consiliul de miniștri pot solicita inspectoratului finanțelor derularea unor misiuni specifice (audituri, anchete, audituri specifice etc. — deseori *ex post*).

*Ex ante/ex post*: vezi mai sus. Plafoanele peste care se aplică controlul *ex ante* al ordinelor și alocărilor în sectorul public pot fi modificate prin acordul comun al ministrului de linie și

---

<sup>2</sup> Această secțiune a fost elaborată de către Inspectoratul Finanțelor.



ministrului de buget. Aceste plafoane pot fi majorate pentru a îmbunătăți performanța sistemului de control intern. De exemplu, în cadrul Ministerului Apărării se utilizează un control *ex post* pe bază de eșantionare pentru cazurile cuprinse între plafoanele actuale și plafoanele majorate.

Conform reglementărilor federale recente, se vor încheia protocoale între ministrul de buget/al serviciilor publice și comitetul de audit, pe de o parte și Inspectoratul Finanțelor pe de altă parte, pentru aprobarea condițiilor oficiale privind coordonarea sarcinilor și diseminarea informațiilor în vederea realizării analizei proceselor privitoare la ordinele sectorului public, alocarea fondurilor discreționare și angajarea personalului contractual. Directorul Inspectoratului Finanțelor participă la întrunirile Comitetului de Audit de drept, având un rol consultativ.

## **5. Reforme în curs și/sau viitoare**

Actualmente, nu sunt planificate reforme majore ale reformei administrației publice (RAP) și CPI. Chiar și așa, un pas semnificativ este așteptat în reforma guvernamentală la nivel federal imediat ce va fi format noul guvern (acest lucru se referă la RAP). Memorandum-ul privind punctul de vedere al comitetului ACFO poate fi de asemenea un factor de amânare a procesului de reformă (RAP și CPI).

În ceea ce privește RAP și CPI se poate face o referire la proiectul Fedcom (vezi de asemenea Secțiunea 2.5), care are la bază noua lege a contabilității guvernamentale (legea din 23 mai 2003). Principalele modificări sunt: împărțirea conturilor de cheltuieli și a veniturilor non-fiscale în trei categorii, și anume conturile bugetare, conturile generale și conturile analitice (în loc de conturile bugetare unice); trecerea de la conturile în numerar la conturile bazate pe tranzacții; nu vor mai exista transferuri de credite; și în final vor fi centralizate toate plățile, prin intermediul ofițerului contabil central (cu excepția numerarului de casă).

Fedcom utilizează o aplicație de planificare a resurselor întreprinderii (“enterprise resource planning” - ERP) și anume SAP, ca sistem IT pentru acest sistem contabil compus din trei componente. Aplicația are la bază trei procese integrale.

- De la stabilirea dreptului la cash management: acest proces include administrarea veniturilor și a numerarului.
- De la buget la raportare: aici sunt incluse introducerea și monitorizarea bugetului, închiderea periodică a conturilor și activele fixe.
- De la ordonanțare la plată: acest proces include comenzile guvernamentale (inclusiv achizițiile locale), achizițiile specifice (cereri de cheltuieli), subvenții și costuri de personal.

În fine, este important să observăm că anumite servicii care funcționau mai mult sau mai puțin independent cooperează acum mai strâns cu Fedcom, precum și că toate rolurile sunt identificate și toate autorizațiile necesare sunt emise.

## BULGARIA

---

### Controlul public intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

În linie cu angajamentele asumate de țară în timpul negocierilor privind Capitolul 28 din contractul de aderare, cu privire la controlul financiar, Bulgaria a elaborat un sistem de CFPI cuprinzător. În perioada 2005-06, guvernul, prin intermediul Ministerului Finanțelor, a lansat noi inițiative și acțiuni relaționate cu implementarea de reforme majore în domeniul controlului financiar, pentru a asigura o administrare financiară solidă a fondurilor publice. La data de 16 iunie 2005, Consiliul de Miniștri a adoptat o strategie pentru dezvoltarea CFPI. Strategia prevedea domenii prioritare și măsuri speciale de implementare. Principalele priorități relaționate cu actualizarea modelului CFPI erau: reglementări legale mai detaliate privind răspunderea managerială în sectorul public; crearea de unități de audit intern independente în cadrul organizațiilor din sectorul public (modelul descentralizat de audit intern); crearea de unități centrale de armonizare în subordinea Ministerului Finanțelor, care să coordoneze și să armonizeze sistemul de management și control financiar și sistemul CFPI; și separarea auditurilor interne de inspecțiile financiare.

Pentru a implementa aceste măsuri prioritare, au fost efectuate schimbări legislative și modificări ale structurilor administrative existente pentru a forma unități descentralizate de audit intern și unități centrale de armonizare în cadrul Ministerului Finanțelor și Agenției Publice de Inspecție Financiară și ca acestea să opereze la capacitatea lor deplină. În martie 2008, Consiliul de Miniștri a adoptat o strategie pentru dezvoltarea managementului și controlului financiar și auditului intern în Bulgaria pentru perioada 2008-10. Prioritățile pe care s-a concentrat strategia au fost: consolidarea răspunderii manageriale în cadrul organizațiilor din sectorul public; asigurarea unor audituri interne de calitate; confirmarea rolului de coordonare și armonizare al unităților centrale de armonizare din cadrul Ministerului Finanțelor; și implementarea eficientă a fondurilor și programelor UE.

Pe parcursul acestei perioade, reforma CPI a fost însoțită de dezvoltarea unor politici privind administrația publică și managementul cheltuielilor bugetare. Instrumentele legislative relevante au fost și ele modificate, principalele fiind Legea Administrației (ultima modificare în decembrie 2010), Clasificarea Unificată a Funcțiilor în cadrul Administrației și Legea privind Procedurile Bugetului de Stat (ultima modificare în 2008). Un decret al Consiliului de Miniștri din august 2009 a înființat Consiliul pentru Reformă Administrativă drept organism consultativ al Consiliului de Miniștri, care urma să coordoneze politica guvernamentală privind managementul administrației publice generale. A fost adoptat și un plan pentru implementarea de măsuri pentru optimizarea administrației publice. Toate aceste măsuri pot fi considerate a avea scopul de a îmbunătăți mediul de control în sectorul public, care este unul dintre elementele sistemelor de management și control.

---

<sup>1</sup> Contribuția Ministerului Finanțelor din Bulgaria din data de 16 martie 2011.

Ministerul Finanțelor a fost principalul promotor al acestei reforme pe parcursul întregii perioade. Ministrul Finanțelor este și președintele Consiliului pentru Reformă Administrativă. Agenția Publică de Inspecție Financiară, Agenția Executivă de Audit a Fondurilor UE, Direcția de Buget, Direcția de Trezorerie și Direcția de Cheltuieli ale Statului raportează tot Ministrului Finanțelor.

## **2. Mediul controlului public intern**

În 2006, Adunarea Națională a adoptat Legea privind Managementul și Controlul Financiar în Sectorul Public (LMCFSP), Legea privind Auditul Intern în Sectorul Public (LAISP) și Legea privind Inspecția Financiară Publică (LIFP) pentru a implementa strategia din 2005 pentru dezvoltarea CFPI în Bulgaria. Aceste legi prevăd clar și diferențiază responsabilitățile privind controlul ale managerilor organizațiilor publice de cele ale auditorilor interni și ale inspectorilor financiari publici. În conformitate cu LMCFSP, managerii organizațiilor publice sunt responsabili pentru îndeplinirea obiectivelor organizațiilor prin gestionarea fondurilor publice într-o manieră legală, economică, eficientă și eficace. În acest scop, ei trebuie să asigure funcția de audit intern. Legislație secundară a fost adoptată și implementată, cum ar fi decrete și reglementări ale Consiliului de Miniștri și ale Ministrului Finanțelor, inclusiv Decretul Consiliului de Miniștri cu privire la înființarea Direcției de Control Intern, Reglementarea din 2006 privind furnizarea de informații în baza LMCFSP, Decretul Consiliului de Miniștri din 2006 privind adoptarea unor standarde de audit public intern în sectorul public, Reglementarea din 2009 a Ministrului Finanțelor privind activități specifice de audit în baza fondurilor și programelor UE, Reglementarea din 2011 privind efectuarea de evaluări externe pentru asigurarea calității auditului și Reglementarea din 2006 a Ministrului Finanțelor privind certificarea auditorilor publici interni.

Principala responsabilitate a unității economice de a stabili și opera sisteme de management și control financiar, precum și de a actualiza și raporta cu privire la situația acestora, este prevăzută și în alte legi aplicabile sectorului public, cum ar fi Legea privind Procedurile Bugetului de Stat, Legea privind Bugetele Municipale și Legea privind Banca Națională Bulgară, în conformitate cu care bugetul de stat este executat pe bază de numerar. Procedura bugetară începând din 2007 include elaborarea de proiecte de buget în format de program. Acest lucru implică formularea de politici, programe, obiective și activități și face parte din implementarea responsabilității manageriale de a stabili obiectivele organizațiilor publice.

Sistemul curent, care formează un mediu pentru dezvoltarea CPI, include și activități efectuate de Inspecția Financiară Publică (descrisă în Secțiunea 4 de mai jos), Agenția Executivă de Audit al Fondurilor UE (AA) și Oficiul Național de Audit. AA îndeplinește rolul de organism de audit pentru programe cofinanțate din Fondurile Structurale, Fondul de Coeziune și Fondul European pentru Pescuit. AA efectuează audituri de sistem și audituri pe bază de eșantion și emite declarații de închidere cu privire la proiecte în cadrul Instrumentului pentru Politici Structurale de Pre-aderare (Fondul de Coeziune), instrumentului Schengen, Fondului European de Returnare, Fondului pentru Frontierele Externe, mecanismului financiar ZEE și altor programe UE. Agenția îndeplinește rolul unei autorități de certificare pentru certificarea anuală a conturilor în cadrul programului Saphard. Îndeplinește și funcții relaționate cu implementarea de programe de cooperare transfrontalieră.

Oficiul Național de Audit controlează implementarea bugetului și a altor fonduri publice și activități, în conformitate cu Legea privind Oficiul Național de Audit și cu standarde de audit recunoscute la nivel internațional. Principala sarcină a Oficiului Național de Audit este de a

controla exactitatea și autenticitatea declarațiilor financiare ale organizațiilor finanțate de la buget și legalitatea, eficiența, eficacitatea și managementul economic al fondurilor și activităților publice, precum și de a oferi Adunării Naționale informații de încredere cu privire la aceste elemente. Oficiul Național de Audit își îndeplinește operațiunile în mod independent și raportează către Adunarea Națională.

### **3. Conceptul de control public intern**

Legislația bulgară și practicile de management și control financiar au implementat cinci componente inter-relaționate prezentate în liniile directoare INTOSAI.

#### **3.1. Răspunderea/responsabilitatea managerială**

Răspunderea/responsabilitatea managerială este fundamentul CPI. În conformitate cu legea, controlul intern este stabilit ca un proces integrat al activităților unei organizații și este efectuat de către managementul și angajații organizației. Controlul intern constă din cinci componente inter-relaționate – mediul de control, managementul riscului, activități de control, sisteme de informare și comunicare și monitorizare în conformitate cu legea. Auditul intern este un instrument managerial pentru monitorizare. Managerii organizațiilor au obligația de a asigura condițiile pentru efectuarea de audituri interne, în conformitate cu legislația în forță.

Legea impune asupra managerilor organizațiilor responsabilități manageriale de atingere a unor obiective și administrare a fondurilor publice într-o manieră legală, economică, eficientă și eficace. Pe parcursul îndeplinirii responsabilităților lor, managerii trebuie să stabilească și să îmbunătățească permanent sistemele de management și control financiar în cadrul organizației relevante, în linie cu prevederile legii, metodologia Ministerului Finanțelor, elementele specifice ale activității și rezultatele monitorizării. Sistemele includ politici și proceduri care trebuie să ofere un nivel rezonabil de siguranță că obiectivele organizației sunt atinse. Responsabilitatea managerială pentru un management financiar solid acoperă toate structurile, programele, activitățile și procesele din cadrul unei organizații, inclusiv organizații care sunt unități economice de nivel redus.

Unul dintre mecanismele importante pentru obținerea unui management financiar solid este exercitarea controlului preliminar în toate procesele din cadrul unei organizații. Este o practică obișnuită ca persoanele de pe poziții de management sau alți angajați din unități specializate relevante ale unei organizații să exercite controlul preliminar al activităților specifice organizației respective prin proceduri interne de coordonare. Controlorii financiari sunt desemnați pentru a efectua controlul preliminar al activităților financiare sau personalul contabil îndeplinește această funcție în plus față de sarcinile sale obișnuite.

Pentru a asigura faptul că principiile și procedurile contabile sunt implementate corect și că este respectată disciplina financiară, este aplicat un sistem de dublă semnătură pentru încheierea contractelor, contractarea de cheltuieli și emiterea de ordine pentru angajări sau pentru trimiterea angajaților în călătorii de afaceri, etc. În astfel de cazuri, responsabilitatea financiară este asumată și/sau plata este efectuată după ce persoana responsabilă pentru registrele contabile și managerul organizației (sau o persoană autorizată să ordone plăți în numele organizației) își depun semnătura.

Responsabilitatea managerială este delegată în mod legal unor persoane alese politic, precum miniștri, primari sau alți manageri. Conform legii bulgare, miniștrii și primarii au puteri

administrative și bugetare – ei numesc angajați, încheie contracte și dispun de fondurile publice. În anumite structuri, managerii administrativi seniori, precum directorii de agenții și șefii comisiilor, poartă răspunderea managerială. Secretarii șefi efectuează activități administrative și manageriale atribuite lor de către manageri. Pe de altă parte, managerii de la niveluri mai joase ale organizației au și ei responsabilități manageriale (de ex., toți ceilalți angajați de nivel senior, precum directorii direcțiilor și șefii de departamente). Aceștia sunt obligați prin lege să raporteze către superiorii lor cu privire la controlul intern înființat în unitățile și structurile pe care le administrează.

Managerii de top au dreptul de a delega responsabilitățile manageriale unor manageri subordonați. Orice astfel de delegare nu scutește managerii de top de responsabilitatea de a implementa puterile delegate. Așadar, managerii de top solicită periodic raportare cu privire la implementarea puterilor delegate prin intermediul comunicării directe cu persoane subordonate pe poziții de management și angajați de niveluri mai scăzute.

- Directorii direcțiilor financiare sunt o legătură importantă în cadrul sistemului de control intern. De obicei, ei sau subordonații lor se implică în planificarea bugetului, semnează ca semnatar secundar, propun și aplică politici contabile și exercită control preliminar. Aici, se aplică principiul diviziunii responsabilității.
- Una dintre principalele responsabilități ale managerilor aflată în puterea lor este de a determina obiective împreună cu responsabilitatea de a identifica riscuri și a stabili sisteme eficiente de control. Elaborarea de bugete pentru programe include o definiție clară a obiectivelor organizației și a criteriilor pentru atingerea acestora.
- Obiectivele sistemului de control intern includ atingerea unui nivel rezonabil de siguranță că activitățile respectă legea, reglementările interne și contractele (legalitatea), precum și un nivel rezonabil de siguranță cu privire la exactitatea și întinderea informațiilor financiare și operaționale, operațiuni eficiente, eficace și economice și protecția activelor și a informațiilor.
- Sistemul de raportare este prevăzut într-o reglementare adoptată de Consiliul de Miniștri. Forma, conținutul, regulile și termenele limită pentru furnizarea de informații sunt standardizate. Ca regulă, aceste informații includ evaluările managerilor cu privire la starea generală a sistemelor de management și control, măsuri întreprinse pentru dezvoltarea și îmbunătățirea lor și elementele care trebuie dezvoltate și îmbunătățite. În fiecare an, Direcția de Control Intern din cadrul Ministerului Finanțelor elaborează/actualizează un chestionar cu instrucțiuni privind raportarea, care este adoptat de către ministru și transmis managerilor. Managerii (miniștri, primari și manageri ai altor organizații) oferă anual informații cu privire la starea managementului și controlului financiar și activitățile de audit intern pentru anul anterior, răspunzând la chestionar și elaborând un raport anual cu privire la situația managementului și controlului financiar. Raportul are o parte suplimentară unde unitatea de audit intern își prezintă opinia cu privire la informațiile cuprinse în raport. Prin semnarea acestui raport, managerii confirmă și-și asumă responsabilitatea pentru adecvarea și eficiența sistemelor implementate în organizațiile pe care le conduc. Mai mult, ei semnează declarațiile financiare anuale în calitatea lor de unități economice de prim nivel. Ministrul Finanțelor impune amenzi pentru nerespectarea acestei obligații de raportare anuală în cadrul termenelor limită stabilite. Informațiile obținute din rapoartele anuale și din chestionar sunt rezumate într-un raport consolidat care este apoi adoptat de către Consiliul de Miniștri și înaintat Adunării Naționale.

### **3.2. Auditul Intern**

Legea privind Auditul Intern în Sectorul Public (LAISP) și standardele de audit intern în sectorul public ('standardele') reglementează activitatea de audit intern în sectorul public. LAISP este în linie cu Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern ale Institutului de Auditori Interni (IAI) și Comitetului de Organizații de Sponsorizare (COSO) „Controlul Intern – Cadru Integrat” („cadrul COSO”). Standardele corespund standardelor internaționale pentru practica profesională a auditului intern, așa cum sunt stipulate de LAISP.

Definiția legală bulgară a auditului intern al sectorului public reprezintă adoptarea definiției IAI recunoscute la nivel internațional. Sarcinile de audit intern sunt definite în conformitate cu principala cerință pentru această activitate – de a ajuta organizația să-și atingă obiectivele. Aceste sarcini includ identificarea și evaluarea riscurilor, evaluarea adecvării și eficienței sistemelor de management și control intern și emiterea de recomandări cu privire la îmbunătățirea operațiunilor organizației. Legea prevede o sferă de aplicare cât mai largă a implementării auditului intern. Acoperă toate structurile, programele, activitățile și procesele dintr-o organizație. Pentru a asigura o acoperire maximă a auditului, cea mai recentă modificare a LAISP prevede că unitatea de audit a unei organizații va acoperi și societățile comerciale ale organizației respective în care nu a fost formată în mod independent vreoa astfel de unitate de audit. În îndeplinirea sarcinilor lor, auditorii interni au dreptul de acces la toți angajații, toate activele și informațiile organizației.

Activitatea de audit intern este efectuată de o unitate de audit intern, care cuprinde un manager și auditori interni. Aceste persoane raportează direct managerului organizației pentru care lucrează. Managerul organizației poartă răspunderea pentru asigurarea independenței auditorilor interni atunci când planifică, îndeplinesc și raportează cu privire la rezultatele auditului intern. Numirea sau destituirea șefului auditului intern este efectuată prin sancțiune a ministrului.

Unitatea de audit intern raportează direct managerului organizației, care asigură independența funcțională și organizațională a auditului intern. Legea stabilește și domeniile minime de audit intern în legătură cu care unitatea de audit intern trebuie să raporteze managerului organizației și comitetului de audit, dacă există.

Legea și standardele prevăd o cerință prin care managerul de audit intern elaborează statutul unității de audit intern, care trebuie aprobat de managerul organizației și de comitetul de audit, dacă există. Acest document oferă detalii cu privire la obiectivele, puterile și responsabilitățile auditului intern. În elaborarea statutului, auditorii interni folosesc „liniile directoare pentru elaborarea statutului unității de audit intern”, care sunt parte din metodologia pentru audit intern în sectorul public adoptată de către Ministrul Finanțelor.

Pentru asigurarea independenței și obiectivității auditorilor interni, managerul organizației nu le poate atribui funcții și sarcini care depășesc aria de acoperire a auditului intern. Auditorii interni nu pot prelua misiuni de audit pentru asigurare cu privire la activități și structuri pentru care au oferit consultanță sau pentru care au lucrat în anul anterior. Auditorii interni vor notifica managerul auditului intern cu privire la orice astfel de circumstanțe. Auditorii trebuie să notifice managerul și cu privire la orice conflict de interese curent sau suspectat sau situație de părtinire.

Menținerea și dezvoltarea unor abilități și cunoștințe profesionale este o cerință prevăzută în legislație și detaliată suplimentar în metodologia auditului intern. Fiecare manager de audit intern elaborează un plan anual pentru instruirea și dezvoltarea profesională a auditorilor, pentru a menține personalul de audit la un nivel suficient de cunoștințe, abilități, experiență și calificări profesionale. Managerul organizației aprobă planul. Metodologia pentru auditul intern pune accentul pe importanța instruirii continue a auditorilor și necesitatea de a-i păstra la curent cu inovațiile și îmbunătățirile din această profesie aflată în continuă dezvoltare. Principala problemă în ultimii ani au fost resursele financiare insuficiente pentru satisfacerea nevoilor de instruire. Direcția de Audit Intern (CHUIA și CHUFMC) din cadrul Ministerului Finanțelor coordonează și susține instruirea pe audit intern. Direcțiile elaborează un program anual de instruire pentru auditorii interni din sectorul public, implementat de angajații ai direcțiilor.

Doar persoanele care dețin un certificat de audit intern în sectorul public emis de Ministrul Finanțelor sau un certificat recunoscut la nivel internațional de audit intern pot efectua audituri interne în sectorul public. Certificatul este acordat după trecerea unui test scris. Testele sunt organizate din anul 2006 și până în prezent 1226 de persoane au obținut certificatul național. Direcția de Audit Intern este responsabilă pentru organizarea de cursuri de pregătire și susținerea acestor teste. În conformitate cu legea, auditurile interne sunt efectuate prin misiuni de audit pentru asigurare și misiuni de audit pentru consultanță. Misiunile de audit pentru asigurare reprezintă rata cea mai mare (în 2009, au reprezentat 70% din toate misiunile). Tipurile de audit aplicate sunt reglementate în mod tradițional și recunoscute de standardele internaționale. Se pune accentul pe auditurile de sistem. Există o metodologie mai generală pentru efectuarea auditurilor de performanță, a auditurilor de conformitate și a auditurilor de IT. Auditorii interni efectuează și misiuni de audit pentru consultanță în conformitate cu o metodologie dezvoltată. Numărul de misiuni de audit efectuate pentru consultanță este în continuă creștere: în 2008 și 2009, acestea s-au dublat ca număr. Acest lucru indică o încredere mai mare a managerilor organizațiilor din sectorul public în auditorii interni.

LAISP, standardele și metodologia cuprind prevederile pentru activități de urmărire relaționate cu monitorizarea implementării recomandărilor acordate în cadrul misiunilor de audit. Abordarea și verificările speciale privind implementarea recomandărilor sunt stabilite în planurile strategice și anuale ale unității de audit intern. Auditorii interni evaluează adecvarea, eficiența și oportunitatea acțiunilor întreprinse. Recomandările sunt urmărite în baza informațiilor scrise despre stadiul implementării lor și prin efectuarea de verificări. Acest lucru se face fie ca parte dintr-o altă misiune de audit fie ca o misiune separată. Metodologia evidențiază faptul că obținerea de informații scrise nu este suficientă pentru oferirea asigurării că acțiunile întreprinse au fost eficiente. Asigurarea poate fi oferită doar printr-o misiune organizată de audit (fie separat fie ca parte din altă misiune).

Auditorii interni sunt obligați să raporteze imediat managerului organizației ori de câte ori sunt identificate indicii privind fraude sau nereguli. Aceștia oferă și propuneri pentru luarea de măsuri și notificarea autorităților competente. Dacă managerul organizației nu reușește să ia orice măsură în termen de 14 zile de la notificare, unitatea de audit intern va notifica autoritățile competente și comitetul de audit, dacă există.

LAISP și Legea privind Inspecția Financiară Publică au fost adoptate în 2006 și au separat în mod instituțional și funcțional activitățile de audit intern de activitățile de inspecție financiară. Inspecția financiară este structurată ca o agenție în subordinea Ministrului

Finanțelor. Aceasta efectuează verificări atunci când este alertată sau când primește o misiune din partea altor autorități publice, aplică metode de investigare și impune sancțiuni. Activitățile sale sunt prezentate cu mai multe detalii în Secțiunea 4.

În anul 2006 a fost semnat un contract de cooperare între Ministrul Finanțelor și șeful Oficiului Național de Audit. Principalele obiective ale acestui contract sunt coordonarea de acțiuni de îmbunătățire a managementului fondurilor publice și coordonarea eforturilor pentru stabilirea unui control intern adecvat și eficace. Cele două instituții colaborează și prin împărtășirea experienței profesionale, efectuarea de instruiri, elaborarea și schimbul de metodologii și oferirea de informații despre audituri programate ale fondurilor și programelor UE și despre probleme identificate ale sistemelor de management și control financiar. Auditorii interni și auditorii din partea Oficiului Național de Audit colaborează și fac schimb de informații atunci când efectuează audituri individuale.

LAISP stabilește posibilitatea de a forma comitete de audit. Membrii comitetului trebuie să îndeplinească anumite criterii privind educația și experiența profesională. Funcțiile comitetului de audit sunt: de a susține unitatea de audit intern prin exprimarea unei opinii cu privire la statutul unității de audit intern și planurile sale de activitate; de a revizui raportul anual privind activitățile auditului intern; și de a-și exprima opinia cu privire la acesta și la toate chestiunile semnificative relaționate cu auditul. În practică, foarte puține organizații din sectorul public au format un comitet de audit în baza LAISP. Motivul este că auditul intern se află într-o etapă timpurie de dezvoltare și managerii nu apreciază pe deplin relevanța comitetelor de audit din cauza numeroaselor structuri și unități din cadrul organizațiilor din sectorul public (grupuri de lucru, comitete de management al riscului, consilii consultative, etc.)

### **3.3. Coordonarea controlului public intern**

Ministrul Finanțelor este responsabil pentru coordonarea și armonizarea managementului și controlului financiar și a activităților de audit intern în cadrul organizațiilor din sectorul public. Îndeplinirea acestor sarcini a început în 2004, când Departamentul de Metodologie privind Controlul Bugetar a fost înființată în cadrul Direcției de Trezorerie din Ministerul Finanțelor, precum și Direcția de Armonizare și Metodologie din cadrul Agenției de Inspecție Financiară Publică. În anul 2005, a fost luată o decizie de a înființa o Direcție de Control Intern specială în cadrul Ministerului Finanțelor, care urma să raporteze direct Ministrului Finanțelor. Direcția are două unități centrale de armonizare – o unitate de management și control financiar și o unitate de control intern. Principala sarcină a direcției este de a coordona și armoniza aplicarea legilor ce reglementează managementul și controlul financiar și auditul intern în sectorul public în linie cu reglementările UE aplicabile și bunele practici din domeniu. Direcția este implicată în elaborarea și actualizarea unei metodologii pentru management și control financiar și audit intern, monitorizând aplicarea legislației și metodologiei de către ministere și municipalități, coordonând și rezumând planurile unității de audit intern pentru misiunile de audit în cadrul fondurilor și programelor UE, susținând instruirea profesională în management și control financiar și audit intern, organizând examene pentru obținerea certificatului național de audit intern și păstrând o bază de date a auditorilor interni.

Așa cum am menționat anterior în Secțiunile 3.1 și 3.2, managerii organizațiilor din sectorul public înaintează către Ministrul Finanțelor rapoarte anuale cu privire la funcționarea, adecvarea, eficiența și eficacitatea sistemelor de management și control



financiar și activităților de audit intern. Direcția de Control Intern analizează informațiile înaintate și elaborează rapoarte anuale privind situația managementului și controlului financiar și a auditului intern. Aceste rapoarte sunt apoi incluse în raportul consolidat privind auditul intern în sectorul public. Ministrul Finanțelor este obligat prin lege să elaboreze aceste rapoarte. Raportul consolidat este înaintat Consiliului de Miniștri pentru a fi aprobat și apoi este transmis Adunării Naționale și Oficiului Național de Audit. Raportul este publicat și pe situl Ministerului Finanțelor.

Partea din raportul consolidat care cuprinde concluzii și linii directoare pentru dezvoltarea managementului și controlului financiar și a auditului intern permite lansarea de inițiative legislative de către membrii parlamentului și ai Consiliului de Miniștri. Informațiile cuprinse în raport sunt folosite de către managerii organizațiilor și ai unităților de audit intern din sectorul public pentru a-și îmbunătăți sistemele de management și control financiar și activitățile de audit intern. Unitatea Centrală de Armonizare a Controlului Intern și Unitatea Centrală de Armonizarea a Managementului și Controlului Financiar folosesc datele rezumate pentru a dezvolta metodologia, precum și pentru a pregăti comentarii și clarificări cu privire la anumite chestiuni, pentru a crea programe de instruire, etc.

#### 4. Inspecția financiară

Legea privind Inspecția Financiară Publică reglementează inspecția financiară publică. Aceasta este efectuată de Agenția pentru Inspecție Financiară Publică (AIFP), care este un organism administrativ subordonat Ministerului Finanțelor – o persoană juridică finanțată de la bugetul de stat. Principala sarcină a inspecției financiare publice este de a proteja interesele financiare publice prin:

- efectuarea de inspecții financiare *ex post* cu privire la respectarea reglementărilor privind activitățile bugetare, financiare, economice și de raportare ale unităților economice, societăților comerciale deținute parțial de către stat și altor entități;
- identificarea încălcărilor reglementărilor privind activitățile bugetare, financiare, economice sau de raportare și a indiciilor de fraudă;
- identificarea violărilor reglementărilor privind achizițiile publice;
- detectarea daunelor provocate;
- identificarea fraudelor/a neregulilor care afectează interesele Comunităților Europene;
- urmărirea răspunderii administrativ-penale și financiare a părților vinovate în cazurile prevăzute de lege.

AIFP verifică și autoritățile contractante de achiziții publice care nu fac obiectul inspecției financiare. AIFP prezintă un raport anual privind activitatea sa, pe care Ministrul Finanțelor îl înaintează Consiliului de Miniștri. Începând din anul 2008, AIFP și-a asumat sarcina importantă de a acorda asistență inspectorilor Comisiei în efectuarea de controale și inspecții ad hoc în baza Regulamentului Consiliului (Euratom, CE) Nr. 2185/96 în cazuri în care o persoană supusă inspecției refuză să acorde accesul în locația sa și/sau să permită inspecția documentelor.

AIFP interacționează și schimbă informații cu autoritățile de urmărire penală, cu Ministerul de Interne, Oficiul Național de Audit, Agenția de Achiziții Publice și alte autorități publice, în baza unor documente semnate. Inspecția financiară publică este efectuată în: organizații bugetare; societăți comerciale deținute parțial de stat sau

municipalitatea care are o minoritate de blocaj; alte persoane juridice în care statul sau municipalitatea deține o participație directă sau indirectă și entități beneficiare de ajutor de stat finanțate de la bugetul de stat sau bugetele municipalităților, conturi extra-bugetare sau fonduri în baza unor acorduri internaționale sau programe UE.

Activitățile AIFP nu sunt programate. Inspecțiile financiare sunt efectuate: la cerere, în baza unor reclamații sau rapoarte privind încălcări din partea autorităților publice, a persoanelor fizice sau juridice; pentru a verifica proceduri pentru acordarea și executarea achizițiilor publice în baza unor informații din registrul de achiziții publice, a Agenției de Achiziții Publice și a Oficiului Național de Audit; pentru a verifica plata ajutorului de stat și a granturilor direcționate acordate Bulgariei în baza Legii privind Bugetul de Stat în anul relevant; la cererea Consiliului de Miniștri sau a Ministrului Finanțelor; la cererea autorităților de urmărire penală în baza Legii privind Sistemul Judiciar; și în momentul primirii unor rapoarte privind nereguli ce afectează interesele financiare ale Comunităților Europene identificate de către Direcția AFCOS din cadrul Ministerului de Interne. În urma recomandărilor lansate prin raportul Comisiei Europene din iulie 2010 cu privire la consolidarea controlului de urmărire a implementării reglementărilor privind achizițiile publice exercitat de AIFP, AIFP va fi modificată pentru a include controlul de sistem bazat pe evaluarea riscului cu scopul de a îmbunătăți eficiența protecției intereselor financiare publice.

## **5.Reforme în curs și/sau viitoare**

A fost adoptat un program național de reforme pentru perioada 2010-13, care implementează strategia Europa 2020. Programul abordează chestiuni prioritare oferind o prezentare a necesităților curente, imediate și a provocărilor cu care se confruntă economia. Pentru a grăbi recuperarea din criza economică, guvernul se concentrează pe redirecționarea politicii spre creșterea competitivității. Programul național de reformă a stabilit arii prioritare pentru politica economică, cum ar fi îmbunătățirea mediului de afaceri și a infrastructurii pentru atragerea investițiilor și creșterea încrederii în instituțiile publice. Măsurile de politică economică proiectate în aceste arii prioritare au scopul de a depăși impedimentele existente în calea creșterii economice prin: îmbunătățirea eficienței cheltuielilor publice și alocarea fondurilor publice către activități care consolidează potențialul de creștere economică, asigurând un sector financiar funcțional și stabil; îmbunătățirea eficienței administrative, inclusiv îmbunătățirea reglementărilor administrative și scăderea sarcinii administrative; creșterea eficienței serviciului administrativ și consolidarea capacității administrative și folosirea instrumentului bugetar alocat în sistemul educațional, consolidarea responsabilității manageriale a managerilor din acel domeniu.

La începutul anului 2010, Consiliul pentru Reformă Administrativă, prezidat de Vice Prim – Ministru și de Ministrul Finanțelor, a decis să demareze o inițiativă pentru a crea o administrație publică actualizată prin modernizarea organizării acesteia, îmbunătățirea accesului la aceasta, creșterea calității serviciului public și optimizarea cheltuielilor publice. Drept urmare, în iulie 2010, Consiliul de Miniștri a adoptat un plan pentru implementarea de măsuri pentru optimizarea administrației publice. Planul prevede măsuri speciale în trei domenii: optimizarea operațiunilor; îmbunătățirea eficienței și eficacității structurilor administrative și reducerea structurilor administrative. Structurile administrative au fost deja optimizate și numărul lor a fost redus cu 7,8%. Numărul de angajați a fost redus cu 12,6% și costurile au fost și ele reduse. Planul pe termen mediu este de a intensifica

procesul de modernizare și reformă ce are loc în cadrul administrației, alături de îmbunătățirea sistemelor de management și control.

Reforma controlului intern, care a început în 2005, necesită eforturi constante pentru a-i asigura funcționarea eficientă. Prioritățile și măsurile speciale pentru atingerea acestui obiectiv sunt prevăzute într-o strategie pentru dezvoltarea managementului și controlului financiar și a auditului intern. O astfel de strategie a fost deja adoptată pentru perioada 2008-10 de către Consiliul de Miniștri și s-a raportat cu privire la ea. O nouă strategie va fi elaborată pentru a include întreprinderea de noi măsuri pentru consolidarea responsabilității/răspunderii manageriale, creșterea calității auditului intern în sectorul public și consolidarea poziției unităților centrale de armonizare. Aceste măsuri ar trebui să implice într-un mod mai activ managerii organizațiilor care includ management de risc, astfel încât este necesar ca ei să-și consolideze cunoștințele despre sistemele de management și control financiar. În ceea ce privește auditul intern, una dintre măsuri se referă la efectuarea unei evaluări externe pentru asigurarea calității, un lucru care este nou pentru auditul intern din sectorul public. În ceea ce privește unitățile centrale de armonizare, vor fi impuse acțiuni pentru asigurarea unei coordonări eficiente între auditurile externe și interne, pentru a elabora o metodologie suplimentară pentru managementul și controlul financiar și auditul intern și a include module de instruire noi și mai practice.

## CIPRU

---

### Controlul public intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Sistemul de control financiar al sectorului public cuprinde două niveluri de control: controalele externe, care sunt efectuate de Oficiul Național de Audit și controalele interne, care sunt efectuate în special de către ministerele de resort, trezorerie și Serviciul de Audit Intern.

Bugetul este elaborat anual de către Ministerul Finanțelor și devine lege odată ce este aprobat de către parlament. Până în anul 2007, bugetul de dezvoltare era pregătit și monitorizat de către Biroul de Planificare; totuși, în urma unei reforme a procedurilor naționale, care a fost inițiată de Ministerul Finanțelor, întregul proces bugetar (inclusiv cheltuielile de dezvoltare și operaționale) este acum efectuat sub responsabilitatea Ministerului Finanțelor. În plus, din 2009 bugetul este pregătit pe trei ani.

Responsabilitatea pentru administrarea și supravegherea tuturor operațiunilor financiare cu privire la banii plătiți sau primiți aparține Contabilului General (șeful trezoreriei). Contabilul General și Contabilul General Adjunct sunt desemnați de către Președintele republicii și rolul acestora în ceea ce privește administrarea și supravegherea tuturor operațiunilor contabile își are originea în constituție. Întregul personal al trezoreriei este angajat de către Comisia de Servicii Publice și ulterior trezoreria își asumă răspunderea pentru instruirea și dezvoltarea lor profesională. Operarea funcției contabile este explicată în detaliu în Secțiunea 3.1. Merită reținut însă că Republica Cipru, care a fost înființată în 1960, „a moștenit” un sistem contabil destul de robust din partea Marii Britanii, care a fost ulterior dezvoltat. „Legea privind managementul veniturilor și cheltuielilor și al sistemului contabil al republicii și al altor chestiuni conexe” existentă a fost elaborată în 2002, iar în 2004 trezoreria a pus în funcțiune un sistem de raportare financiară automat, în urma unei inițiative a Contabilului General. În contextul acestei inițiative de a moderniza și a automatiza activitatea trezoreriei, toate procedurile și instrucțiunile contabile și financiare au fost revizuite la momentul respectiv.

Auditul intern este efectuat de către Serviciul de Audit Intern. Acesta este condus de către Comisarul de Audit Intern, care este un funcționar independent. Funcția de audit intern a fost o direcție separată în cadrul trezoreriei până în anul 2003. În acel moment și în urma rolului sporit pe care direcția a trebuit să și-l asume datorită aderării Ciprului la UE, s-a decis că ar trebui să devină un birou independent.

Există 11 ministere de resort, fiecare dintre ele fiind organizat pe departamente și/sau direcții, în conformitate cu obiectivele și necesitățile sale și stabilește proceduri și controale (altele decât controale financiare, care, așa cum se menționează mai sus, sunt stabilite de trezorerie la nivel orizontal) pentru a servi publicul și a-și îndeplini activitățile zilnice. Toți funcționarii publici cu excepția poliției, armatei și personalului educațional sunt angajați de către Comisia de Servicii Publice, în baza organigramei aprobate a fiecărui minister care apare în legea

---

<sup>1</sup> Contribuția trezoreriei Republicii Cipru din data de 14 iunie 2011.

bugetului. Miniștrii își asumă responsabilitatea de a-și instrui în mod adecvat personalul în conformitate cu propriile nevoi.

Ciprul operează o academie de administrație publică al cărei scop este de a ajuta în dezvoltarea capacității manageriale și modernizarea sectorului public prin oferirea de seminarii de instruire a funcționarilor publici.

## **2. Mediul controlului public intern**

Mediul CPI în Cipru este caracterizat de o abordare centralizată foarte bine controlată. Principalul actor în sistemul CPI este trezoreria, ceilalți actori fiind Ministerul Finanțelor, Serviciul de Audit Intern și „ofițerii de control” care sunt localizați în fiecare minister/departament.

Trezoreria este responsabilă pentru asigurarea unei administrări financiare raționale, plătind toate datoriile republicii, păstrând un cadru solid de management financiar, deservind datoria publică, asigurând cadrul de reglementare pentru achiziții publice în cadrul guvernului și oferind informații financiare corecte și la timp. Ministerul Finanțelor își asumă în special responsabilitatea pentru pregătirea bugetului anual, gestionarea afacerilor interne și internaționale și a chestiunilor fiscale și administrarea datoriei naționale. Serviciul de Audit Intern operează în mod independent de ministerele de resort și raportează către Consiliul de Audit Intern.

Merită menționat că Oficiul Național de Audit este responsabil pentru auditarea tranzacțiilor și procedurilor financiare într-o manieră *ex post*.

Bugetul național este pregătit anual linie cu linie de către Ministrul Finanțelor. În același timp, este pregătit și un buget indicativ pentru următorii doi ani. Procesul bugetar se bazează pe date istorice, nivelul curent de cheltuieli și țintele financiare ale fiecărui an. Bugetul de dezvoltare este pregătit în baza proiectelor existente și a oricăror proiecte noi bine definite.

Bugetul este înaintat Consiliului de Miniștri de către Ministrul Finanțelor și când este aprobat este înaintat parlamentului. Parlamentul poate vota pentru buget, iar în acest caz el devine lege. Parlamentul poate reduce sau poate vota împotriva anumitor articole bugetare, dar nu poate majora bugetul pentru nicio linie.

Odată ce bugetul este aprobat de către parlament, acesta devine lege și stipulează categoriile și liniile de cheltuieli și sumele pe care fiecare minister/departament are dreptul să le cheltuiască în următorul an financiar. Bugetul pentru cei doi ani următori anului financiar viitor este indicativ. În conformitate cu legea bugetului, anumiți funcționari menționați, „ofițerii de control” (secretari permanenți sau directori de departamente) sunt responsabili pentru autorizarea cheltuielilor fiecărui minister/departament. Bugetul aprobat este introdus în sistemul contabil și nu poate fi efectuată nicio plată în plus față de buget, cu excepția cazului în care este aprobat buget suplimentar de către parlament sau este aprobat un transfer între articole de către Ministrul Finanțelor. Este reținut că fiecare plată/tranzacție trebuie să fie aprobată de către „ofițerul de control” responsabil sau de către reprezentantul său autorizat înainte să fie procesată și înregistrată în sistemul contabil.

Pentru asigurarea și controlul activităților contabile și oferirea de informații financiare corecte și la timp într-un mediu financiar solid, trezoreria operează mai multe sisteme electronice care

acoperă întregul spectru al activităților sale, precum statele de plată și deservirea datoriei publice. Toate tranzacțiile sunt înregistrate într-un sistem centralizat de raportare care este administrat de trezorerie, în ceea ce privește nivelurile de acces și profilurile utilizatorilor.

De reținut că întregul personal contabil este desemnat de către Contabilul General și i se acordă acces la sistemul contabil în mod corespunzător. Toate tranzacțiile sunt înregistrate în numerar, într-un proces în doi pași, adică mai întâi prin introducerea și apoi prin finalizarea intrărilor contabile. Întregul personal implicat în procesele de plată și primire de bani în numele guvernului urmează instrucțiuni obligatorii care sunt emise de către Contabilul General sub forma unor circulare.

Serviciul de Audit Intern pregătește și implementează un plan anual de audit. Toate constatările și acțiunile corective sugerate sunt comunicate și dezbătute cu cei auditați și de obicei sunt elaborate și monitorizate planuri de acțiune detaliate. Mai multe detalii despre Serviciul de Audit Intern sunt explicate în Secțiunea 3.

Auditul extern este efectuat de către Auditorul General, un funcțional independent desemnat de către Președinte. Activitățile de audit acoperă atât activitățile financiare cât și pe cele operaționale ale guvernului. Constatările auditului sunt comunicate celor auditați (ministere și departamente) pentru a lansa comentarii și a implementa sugestiile relevante. Un raport de audit care acoperă toate ministerele este compilat anual și înaintat Președintelui.

### **3. Conceptul de control public intern**

#### **3.1. Răspunderea/responsabilitatea managerială**

Răspunderea managerială se referă la totalitatea operațiunilor unui minister/departament și nu este limitată la rolul serviciilor financiare. Este o parte integrantă din aria mai largă a guvernantei interne.

Mediul de control este caracterizat prin proceduri stricte pentru aprobarea și executarea cheltuielilor în conformitate cu bugetul național anual. Bugetul nu poate fi supra-cheltuit fără aprobarea prealabilă a parlamentului. Procedurile pentru achiziții publice, aprobarea și plata cheltuielilor sunt uniforme în cadrul întregului guvern și sunt guvernate de legi, regulamente și instrucțiuni relevante care sunt emise de către trezorerie. Este reținut că trezoreria este autoritatea competentă atât pentru achiziții publice cât și pentru management financiar (gestionate de direcții separate) și toate departamentele contabile din cadrul guvernului sunt conduse de personalul trezoreriei.

Activitățile de control relaționate cu aprobarea și executarea plăților sunt standardizate în cadrul guvernului și sunt supravegheate de personal contabil. Formulare standardizate, electronice și manuale, sunt folosite pentru documentarea și procesarea aprobării și executării tuturor plăților. Personalul care autorizează și execută plăți este perfect conștient de regulamentele și procedurile relevante și trezoreria susține seminarii de instruire în baza unei evaluări a necesităților pentru a asigura și a consolida conștientizarea și eficiența implementării.

Procedurile de achiziții publice sunt guvernate de legi naționale (armonizate cu directivele UE) și regulamente detaliate emise de trezorerie. Seminarele de instruire sunt oferite periodic

personalului implicat în achiziții și încă din 2009 operează un sistem electronic, care asigură depunerea și evaluarea ofertelor.

Activitățile de control relaționate cu alte aspecte ale administrației publice sunt stabilite și inițiate de fiecare minister/departament în conformitate cu operațiunile lor zilnice. Nivelul acestor controale variază de la un departament la altul și depinde de managementul fiecărui departament.

În ceea ce privește managementul și evaluarea riscului, nu există o metodologie sau linii directoare unificate. Evaluările sunt efectuate la nivelul și la inițiativa fiecărui minister/departament. Nivelul de detaliere și calitatea evaluărilor riscului variază în cadrul diferitelor departamente.

Comunicarea zilnică cu publicul și alte ministere/departamente este efectuată într-o manieră uniformă, conform prevederilor regulilor naționale aplicabile întregului guvern. Fiecare minister emite un raport anual în termen de trei luni de la sfârșitul anului, prezentând activitățile efectuate și țintele atinse în anul anterior. Rapoartele anuale sunt înaintate Consiliului de Miniștri.

Un raport financiar anual este emis de către Contabilul General, prezentând rezultatele financiare pentru anul respectiv în numerar și implementarea bugetului la sfârșitul anului. Raportul este înaintat Consiliului de Miniștri și parlamentului și este disponibil publicului. Trezoreria revizuieste în prezent conținutul și prezentarea raportului anual cu scopul de a oferi informații financiare potențialilor utilizatori, în conformitate cu standardele contabile internaționale pentru sectorul public.

Nu există o legislație națională care să prevadă unități de control intern la nivel ministerial sau departamental. Totuși, anumite ministere au creat astfel de unități de control din proprie inițiativă. Natura, întinderea și detaliile cu privire la activitățile de control efectuate de aceste unități variază de la minister la minister și sunt guvernate de reguli și proceduri interne.

Așa cum am menționat mai sus, toate orientările, procedurile și controalele legate de aspectele financiare, contabile și de achiziții ale administrației publice sunt asigurate de către trezorerie, în timp ce alte controale interne relaționate cu performanța activităților zilnice a ministerelor de resort cad în responsabilitatea managerilor lor administrativi de top. Deciziile relaționate cu dezvoltarea politicii sunt luate de Consiliul de Miniștri și fiecare ministru este responsabil pentru implementarea politicii la nivel ministerial.

Puterea de decizie, în ceea ce privește autorizarea cheltuielilor, aparține „ofițerilor de control” (manageri administrativi de top) care sunt desemnați prin legea anuală a bugetului. Ofițerii de control sunt responsabili personal pentru aprobarea tuturor tranzacțiilor relaționate cu ministerul/departamentul lor. Responsabilitatea poate fi delegată și de obicei este delegată către funcționari superiori din cadrul aceleiași organizații. Managementul de top al fiecărui minister/departament este responsabil, deși susținut de personal contabil, pentru pregătirea bugetului în limitele constrângerilor stabilite de Ministerul Finanțelor. Bugetul anual este negociat și aprobat de către Ministerul Finanțelor înainte de a fi înaintat Consiliului de Miniștri. Miniștrii sunt responsabili pentru eficacitatea și rezultatele politicilor adoptate.

### 3.2. Auditul Intern

Serviciul de Audit Intern (SAI), un serviciu independent condus de Comisarul de Audit Intern, își asumă responsabilitatea pentru efectuarea de activități de asigurare și consultanță. Activitățile serviciului sunt guvernate de Legea privind Auditul Intern din 2003. De reținut că înainte de 2003, activitățile de audit intern erau efectuate de o secție separată a trezoreriei, condusă de Contabilul General. Totuși, datorită unor probleme de independență care au apărut datorită rolului Serviciului de Audit Intern în legătură cu administrarea programelor co-finanțate din Fondurile Structurale ale UE, precum și necesitatea de a dezvolta auditul intern ca o componentă esențială a unui sistem de control bugetar, s-a decis formarea unui nou SAI independent pentru a efectua auditul fondurilor europene în Cipru (facilitatorul Comisiei Europene) și operarea auditului intern în cadrul serviciului public aflat sub controlul republicii (consultantul sectorului public).

De reținut că anumite ministere sau departamente au înființat funcții de audit intern/control care operează independent de Serviciul de Audit Intern și raportează managerilor de top ai ministerului/departamentului. Aceste servicii nu au o structură sau metodologie uniformă.

Comisarul de Audit Intern este desemnat de Consiliul de Miniștri pentru o perioadă de șase ani și raportează Consiliului de Audit Intern. Comisionarul este responsabil în conformitate cu prevederile legii relevante pentru:

- examinarea și evaluarea adecvării și eficacității sistemelor de control intern;
- examinarea și evaluarea sistemelor care au fost create pentru a asigura conformitatea cu politicile, procedurile, obligațiile legale și regulamentele;
- examinarea și evaluarea măsurilor luate pentru managementul obligațiilor și salvagardarea activelor și verificarea existenței acestora;
- examinarea și evaluarea economiei, eficienței și eficacității diverselor activități și proceduri;
- examinarea operării programelor, planurilor și activităților pentru a asigura faptul că rezultatele lor sunt în conformitate cu obiectivele stabilite și operațiunile sunt executate conform planificării;
- evaluarea adecvării sistemelor de management și control;
- oferirea de sfaturi cu privire la adecvarea sistemelor de control și la alte chestiuni contabile și operaționale;
- evaluarea credibilității, relativității și integrității informațiilor financiare și operaționale;
- efectuarea de investigații speciale și audituri asupra oricărui subiect care afectează integritatea, pierderea veniturilor, interesele și eficiența operațională a serviciului public.
- evaluarea calității procesului decizional și a mediului informațional; și
- îndeplinirea oricăror altor sarcini în cadrul ariei de acoperire a auditului intern.

În momentul finalizării fiecărui audit, se pregătește un raport de audit care include detalii privind constatările auditului și recomandările care acoperă măsuri ce urmează să fie luate de cel auditat pentru a aborda slăbiciunile identificate. Odată ce conținutul raportului a fost discutat și agreeat cu cel auditat, este pregătit un plan de acțiune de comun acord, care include detalii privind recomandările, precum și un grafic de implementare. În baza acestor



grafice, sunt efectuate audituri de urmărire, monitorizând în acest fel implementarea de măsuri corective și rezultatele acestora sunt comunicate Consiliului de Audit Intern.

Persoanele angajate la SAI sunt funcționari publici și sunt desemnați de către Comisia pentru Servicii Publice (în conformitate cu Legea privind Serviciile Publice). Personalul SAI deține multe specializări și calificări și include contabili profesioniști care, în ceea ce privește instruirea, respectă cerințele institutelor internaționale și naționale ai căror membri sunt. Recent, SAI a primit personal format din funcționari cu calificări în inginerie mecanică, civilă și electrică.

### **3.2.1. Relațiile dintre auditul intern și auditul extern**

Serviciul de Audit Intern operează independent de Biroul de Audit, care este condus de către Auditorul General. Rapoartele de Audit Intern sunt comunicate întotdeauna Oficiului Național de Audit. Constatările serviciului de audit sunt luate în calcul atunci când este pregătit planul anual de audit și poate exista un schimb de perspective în anumite cazuri, însă nu există nicio interacțiune cu funcția de audit.

### **3.2.2 Consiliul de Audit Intern**

Consiliul de Audit Intern, căruia îi raportează Comisarul de Audit Intern, este desemnat de către Consiliul de Miniștri pentru un termen de trei ani și responsabilitățile sale sunt prevăzute de Legea privind Auditul Intern din 2003. Este prezidat de Ministrul Finanțelor și este format din alți doi miniștri, Contabilul General și un profesionist cu experiență din sectorul privat. Comisarul de Audit Intern este obligat să înainteze un raport anual în termen de oase luni de la sfârșitul fiecărui an către Consiliul de Audit Intern, descriind activitățile efectuate de către acest serviciu pe parcursul anului.

Consiliul este responsabil pentru:

- salvagardarea independenței Serviciului de Audit Intern;
- observarea rezultatelor Serviciului de Audit Intern și informarea Consiliului de Miniștri în mod corespunzător;
- sugerarea de măsuri Consiliului de Miniștri pentru consolidarea funcției de audit intern în sectorul public;
- monitorizarea calității activității Serviciului de Audit Intern și oferirea de sugestii pentru îmbunătățirea sa;
- obținerea de informații cu privire la răspunsul conducerii organizațiilor supuse auditului la chestiunile lansate de Serviciul de Audit Intern;
- solicitarea conducerii organizațiilor supuse auditului să ofere explicații dacă nu și respectă obligațiile față de Serviciul de Audit Intern;
- primirea planului anual de audit intern și a planului strategic al Serviciului de Audit Intern și
- luarea unei decizii cu privire la distribuirea raportului anual de audit intern.

### **3.3. Coordonarea controlului public intern**

În ceea ce privește managementul financiar, armonizarea și coordonarea procedurilor este realizată prin intermediul liniilor directe și a circularelor emise de trezorerie, care este autoritatea competentă, așa cum a fost explicat mai sus.

Activitățile de audit intern sunt efectuate de către Serviciul de Audit Intern în cadrul întregului guvern și nu este necesară coordonarea cu vreun alt organism.

Evaluările ad hoc și revizuirile între colegi pot fi efectuate la inițiativa anumitor departamente/ministere de către organizații profesionale (uneori internaționale) și constatările lor sunt înaintate conducerii de top a ministerului/departamentului spre a adopta acțiunile corective relevante.

#### **4. Inspecția financiară**

Nu există un birou dedicat responsabil pentru inspecțiile financiare ca atare. Consiliul de Miniștri și conducerea de top a ministerelor/departamentelor pot desemna „ofițeri investigatori” pentru cazuri specifice de suspiciune de fraudă sau gestiune frauduloasă și în baza rezultatului investigației se pot lua măsuri disciplinare. Aceste investigații pot fi efectuate și de către Auditorul General din propria sa inițiativă sau prin ordinul Președintelui.

Într-un context mai larg, anumite investigații referitoare la funcționarea serviciilor publice sunt efectuate de către Comisarul Administrației (Ombudsman) din propria sa inițiativă, în urma unor reclamații înaintate de către cetățeni.

#### **5.Reforme în curs și/sau viitoare**

Trezoreria este în prezent în proces de revizuire a legii existente cu privire la managementul veniturilor și al cheltuielilor și al instrucțiunilor contabile și financiare cu scopul de a le moderniza și a oferi orientare mai relevantă și direcționată utilizatorilor.

În plus, trezoreria este în proces de achiziționare a unui sistem de planificare a resurselor întreprinderii (ERP) pentru a înlocui software-ul contabil existent. Se gândește, deși ca plan pe termen lung, și la o trecere de la contabilitatea bazată pe numerar la cea de angajamente.

A fost creată recent (în 2011) o unitate nouă în cadrul trezoreriei pentru a-și asuma responsabilitatea, printre alte funcții, pentru revizuirea și rafinarea instruirii personalului și a dezvoltării sale profesionale, a procedurilor și metodologiei contabile.

Ministerul Finanțelor ia în calcul adoptarea unei abordări bazate pe programe pentru plata în avans a bugetului, deși nu au fost luate încă decizii finale.

## REPUBLICA CEHĂ

### Controlul Public Intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Documentul de politică de bază pentru dezvoltarea CPI este lucrarea conceptuală din 2005 cu privire la sistemele de control financiar („conceptul guvernamental”). Această politică se bazează pe concluziile Capitolului 28 din negocierile de aderare privind controlul financiar și pe alte capitole. Într-un cont de recomandările SIGMA din 2003 că guvernul trebuie să dezvolte suplimentar cei trei piloni ai CFPI, oferind garanția că administrarea fondurilor publice este adecvată și de încredere. Aceste elemente sunt un sistem de management și control financiar (MCF), un sistem de audit intern (AI) și armonizarea centrală/coordonarea ambelor sisteme.

Acești piloni, care au fost implementați și menținuți în conformitate cu standarde internațional acceptate („standardele”) și bune practici dovedite din Europa („bunele practici”) ar trebui să conducă la economie, eficiență și eficacitate în folosirea resurselor publice. În același timp, acești piloni ar trebui să ajute la prevenirea erorilor și neregulilor și, drept urmare, să evite și costurile suplimentare pentru bugetul public.

Cadrul legal al CPI în Republica Cehă se regăsește în procedurile cheie pentru autorități și organizațiile din sectorul public în abordarea bugetelor publice, a sistemelor contabile și de control intern. După aderarea Cehiei la UE, instrumentele juridice ale Comisiei Europene care sunt direct aplicabile au devenit parte din acest cadru – în special cerințele Articolului 280 din Tratatul care înființează Comunitatea Europeană, cerințele din Regulamentul Financiar aplicabil Comunității Europene și recomandările relevante ale Curții Europene de Conturi.

CPI este organizat la nivel instituțional pe autorități centrale, provinciale și municipale și alte organizații publice în baza Legii privind Controlul Financiar. Informațiile din acest raport sunt limitate la CPI în ministerele cheie, cum ar fi administratorii cheie ai capitolului de buget de stat („administratori capitol”). Ministerul Finanțelor este organismul administrativ central responsabil pentru coordonarea CPI.

#### 2. Mediul controlului public intern

Unul dintre principalele obiective ale guvernului este o implementare riguroasă pentru consolidarea bugetului public spre a atinge un deficit guvernamental general limitat la 3% din PIB până în anul 2013. Cu scopul de a atinge acest obiectiv, a stabilit măsuri de natură juridică, organizațională și operațională care să fie implementate.

Spre deosebire de perioada anterioară, proiectiile multianuale de cheltuieli au fost introduse ca metodă obligatorie pentru bugetarea cheltuielilor guvernamentale. Acestea reprezintă instrumentul cheie pentru management financiar.

---

<sup>1</sup> Contribuția Ministerului Finanțelor din data de 31 mai 2011.

Principala caracteristică ce determină mediul CPI este sistemul de contabilitate de stat implementat. În 2007 a avut loc o reformă contabilă, în timpul căreia guvernul a aprobat principii de bază redefinite de contabilitate de stat. Unul dintre primele rezultate (conform cadrului conceptual) este modificarea metodei curente de contabilitate și compilarea unei fișe de conturi și a unui raport financiar. Un pachet de unelte juridice, tehnice și de alt tip stabilesc acum sistemul central de informații contabile de stat. Scopul acestuia este de a oferi informații complete, corecte și la timp cu privire la situația financiară și a activelor în cadrul fiecărei entități (autoritățile și organizațiile din sectorul public). Acest lucru înseamnă că vor fi disponibile informații agregate și consolidate cu privire la situația economică a statului la nivel global, nu doar pe bază de numerar, ci și pe bază de angajamente, într-o combinație potrivită. Monitorizarea și supravegherea continue ale evoluției din cadrul entităților contabile și la nivel de stat – cu privire la fiecare etapă de reformă financiară – ar trebui așadar să fie condiția fundamentală pentru managementul de succes al tuturor obligațiilor și regulilor noi. Principiul contabilității de angajamente recent introdus este crucial pentru administrarea bugetului de stat, precum și pentru CFPI și pentru politica financiară.

Auditul extern (AE) este un alt element cheie al unei bune guvernări. Principala sa sarcină este de a oferi o asigurare independentă și obiectivă cu privire la exactitatea conturilor, la legalitatea și regularitatea tranzacțiilor financiare și respectarea convențiilor pentru un management financiar solid, în special de către administratorii de capitale și entitățile contabile aflate în responsabilitatea acestor administratori și a statului per ansamblu. Instituția supremă de audit (ISA) îndeplinește această sarcină. ISA acționează în baza standardelor internaționale de audit atunci când revizuieste completitudinea și acuratețea conturilor capitalelor bugetului de stat, ale contului de închidere al statului și altor activități de audit. Legislația națională curentă nu reglementează aceste chestiuni asociate cu auditorul extern. Totuși, ISA se pregătește să-și extindă aria de acoperire spre a include autoritățile municipale și managementul bugetelor acestora în paralel cu extinderea forței sale de muncă.

Slăbiciunile curente ale sistemului CPI, care sunt identificate în conceptul guvernamental CFPI, ar trebui să fie eliminate treptat în conformitate cu strategia națională pentru a proteja interesele financiare ale republicii și a preveni erori, nereguli, fraude și corupție, a facilita detectarea acestora și a returna fondurile publice achitate incorect.

Conform conceptului CPI, administrația publică cehă este percepută în general ca o zonă în care există mult loc pentru corupție. În general, corupția se îndreaptă mai ales spre zone unde se iau decizii cu privire la finanțele publice și unde sunt furnizate servicii publice către cetățeni. Situația din Cehia este complicată de numărul mare de activități de control decentralizate și care deseori se suprapun, distribuite pe un număr la fel de mare de entități guvernamentale cu legături complexe și diferite rezultate ale controlului.

Rapoartele cu privire la starea sistemelor curente care formează mediul CPI, împreună cu starea stresată din prezent a finanțelor publice, conduc la concluzia că modificările de sistem și noile proceduri pentru MCF și AI sunt necesare. Aceste modificări, care ar trebui să se bazeze pe standarde și bune practici internaționale, trebuie să asigure faptul că fondurile publice vor fi folosite nu doar pentru scopul lor acceptat, ci și într-o manieră economică și eficientă, asigurând în același timp protecția adecvată a fondurilor și activelor statului.

### **3. Conceptul de control public intern**

Un model bine structurat și funcțional de CFPI este esențial pentru un mediu adecvat de control intern în cadrul administrației publice. Acest model constă dintr-un set de recomandări bazat pe standardele și bunele practici europene dezvoltate de Comisia Europeană pentru a susține guvernele Statelor Membre în eforturile lor de a actualiza și moderniza CPI în aceste țări. Sistemul ceh asigură caracteristicile CFPI, adică ale sistemului MCF, un sistem de AI și coordonare între aceste două controale ale CPI.

Scopul principal al conceptului guvernamental, așa cum am menționat mai sus, este de a crea un cadru legal adecvat care va pava calea spre o dezvoltare dinamică a CPI în cadrul instituțiilor și organizațiilor de la toate nivelurile administrației publice. Cadru prevede că revizuirea liniilor directe pentru implementarea acestor sisteme se va baza pe standardele COSO. În același timp, ar trebui să creeze condiții pentru: eliminarea slăbiciunilor sistemului CPI curent, introducerea aceluiași sistem de protecție a fondurilor publice fie că vin din surse străine fie naționale; evitarea duplicării și a suprapunerii excesive a activităților diverselor organisme de control; și evitarea activităților excesive de control sau audit asupra celor supuși auditului.

Schimbările necesare în dezvoltarea sistemelor MCF și AI sunt implementate treptat la diverse niveluri ale sectorului public. Acest proces se confruntă însă ocazional cu rezistență la îmbunătățirea condițiilor pentru coordonarea CPI în aplicarea principiilor și instrumentelor cheie, așa cum sunt prezentate în strategia guvernului cu privire la lupta împotriva corupției (2006-11).

Proiectul guvernului de modificare a Legii privind Controlul Financiar Nr. 320/2001 Coll. a fost trimis parlamentului în 2006 (unul dintre pașii cheie pentru guvern pentru a efectua modificările necesare în cadrul legal al CFPI). Comitetul de Control al Camerei Deputaților a refuzat însă acest proiect și a acceptat o altă modificare a Legii privind Controlul Financiar care țergea prevederile referitoare la necesitatea de a avea o unitate centrală de armonizare (UCH) pentru coordonarea CPI în cadrul Ministerului Finanțelor.

Cea de-a doua modificare a Legii privind Controlul Financiar includea un audit al sistemelor MCF pentru programele operaționale cofinanțate din fonduri UE în controlul financiar *ex ante*, continuu și *ex post* din sectorul public. Marea majoritate a administratorilor de capitol au păstrat organizarea sa sau au creat o nouă secțiune competentă, astfel încât în practică atât controlul financiar (inclusiv investigarea reclamațiilor din partea terților și a stimulilor pentru comportament nepotrivit) cât și auditul intern să fie asigurate.

### **3.1. Sistemul MCF**

Principiile de bună guvernare în sectorul public cer autorităților de management să fie responsabile pentru implementarea CPI și pentru respectarea cerințelor de principiu privind:

- depolitizarea, profesionalizarea și stabilitatea administrației publice;
- separarea funcțiilor între autoritățile de management, managementul senior și AI al administratorilor de capitol;
- asigurarea unei coordonări centrale a MCF pentru întregul sector public.

Autoritatea de management a unui administrator de capitol are responsabilitatea generală de a asigura desfășurarea serviciilor publice în cadrul ariei sale de competență, pentru

activitățile structurate și măsurabile relevante și pentru a crea condițiile necesare pentru a preveni incidentele și practicile care ar putea pune în pericol sau împiedica obiective și politici.

Managerul de top este responsabil pentru a îndeplini obiectivele și pentru implementarea politicilor stabilite de autoritatea de management a unui administrator de capitol, care poate fi un ministru la nivelul ministerelor. Miniștrii sunt desemnați politic.

Limitele neclare dintre responsabilitatea politică și cea administrativă reprezintă un potențial risc pentru menținerea continuității în abordările executivilor nu doar în domeniul dezvoltării unui CPI adecvat de către administratorul de capitol, ci și în implementarea acestuia. Adecvarea este abilitatea de a îndeplini obiectivele de bază ale acestui sistem, adică de a asigura economia, eficiența și eficacitatea operațiunilor, fiabilitatea conturilor și a registrelor financiare și contabile, conformitatea cu legea și protecția fondurilor publice.

Ministrului sau executivului îi sunt încredințate resursele publice pentru a îndeplini obiectivele și a implementa politicile. El sau ea este responsabil(ă) pentru siguranța acestor resurse și trebuie să implementeze controale eficiente pentru a reduce și a împiedica orice riscuri de fraudă, corupție și nereguli, inclusiv măsuri pentru evitarea conflictelor de interese. Una dintre problemele persistente astăzi este că managerii administratorilor de capitole atașează niveluri diferite de importanță noilor concepte de control. Schemele tradiționale de inspecție/revizuire continuă să existe și în unele cazuri responsabilitatea managerială pentru stabilirea și menținerea noului control intern a fost acordată auditului intern. Efortul de a stabili un sistem global de control intern a condus la mutarea resurselor umane în funcție de alegerea tipului de control preferat. O astfel de abordare slăbește atât sistemul MCF cât și pe cel de AI.

### **3.2. Sistemul de audit intern**

Auditul intern (AI) servește drept observator critic și independent al procesului de guvernare al administratorilor de capitole. AI trebuie să asigure autorității de management a administratorului de capitol o perspectivă analitică asupra chestiunilor legate de abordarea metodică a managementului riscului, a proceselor de control și guvernare. Auditorul intern face acest lucru în baza statutului său excepțional, consacrat legal în Partea a 4-a, Capitolul III din Legea privind Controlul Financiar.

AI evaluează identificarea riscurilor strategice, operaționale și financiare cu care se confruntă administratorii de capitole și revizuieste adecvarea și eficacitatea mecanismelor de management și control înființate în responsabilitatea managementului de top pentru a reduce și gestiona aceste riscuri într-un mod dinamic.

Constatăriile AI au așadar o importanță deosebită pentru managementul administratorului de capitol. Acestea atrag atenția asupra slăbiciunilor sistemului de MCF și oferă recomandări legate de unde trebuie să fie îmbunătățit sistemul (valoare adăugată). Activitatea AI nu trebuie să facă obiectul instrucțiunilor manageriale, dar trebuie să urmeze un set de reguli, care sunt cuprinse în practica profesională acceptată la nivel internațional de AI. Rapoartele sale de audit trebuie să fie complet independente de opiniile managementului de top, făcând astfel clar faptul că sistemul AI nu face parte din serviciile administrative și financiare ale unui administrator de capitol, ci raportează direct autorității de management.

AI asigură în mod regulat faptul că administratorul de capitol respectă întreaga legislație relevantă, că a stabilit mecanisme eficiente de management și control și că ia măsuri pentru a evita conflictele de interese, fraudă și corupția. Raportează de asemenea regulat cu privire la implementarea mecanismelor de auto-reglementare prin care este gestionată practica profesională de AI. Măsurarea performanței și asigurarea calității AI respectă standardele, principiile etice și cele mai bune practici.

Eforturile de a menține statusul și funcția de monitorizare a AI în conformitate cu Legea privind Controlul Financiar pentru o serie de administratori de capitol au fost în anumite cazuri compromise de înlocuirea serviciilor de audit intern cu furnizori externi (din sectorul privat) de servicii de audit. Anumiți administratori de capitol plănuiesc de asemenea să înlocuiască funcțiile de AI cu controlul financiar al entităților contabile din cadrul sectorului lor sau ariei lor municipale (efectuat în conformitate cu scheme tradiționale de inspecție/revizuire). Angajarea de capacități externe private de audit se bazează deseori pe critica legată de faptul că auditul public intern nu îndeplinește funcția de monitorizare. Anumiți administratori de capitol refuză de asemenea să folosească acele constatări de audit sau să implementeze recomandările firmelor de audit externe, majorând astfel costurile pentru bugetul național.

Există un risc ridicat de a nu atinge obiectivul standardelor de audit intern atunci când managementul depinde de sau se bazează în mod necondiționat pe înțelepciunea firmelor de audit private externe. Și mai rău este atunci când managementul interferează în mod specific cu obiectivitatea serviciilor furnizate sau chiar pre-defineste rezultatul așezărilor „recomandări complet independente ale firmei externe de audit”. În cazuri extreme acest risc poate crește atunci când auditul este concentrat doar pe o căutare orientată a erorilor sau pe investigarea reclamațiilor interne și ale terților.

Când raportarea de audit intern este limitată la menționarea unei liste de erori, care nu acordă atenția cuvenită identificării cauzelor reale, acest lucru poate conduce la o percepție generală a publicului că managementul efectuat de administrația de capitol nu prezintă încredere și că gestionarea resurselor publice este nesatisfăcătoare.

Complexitatea considerabilă a structurilor curente de control din sectorul public ceh este complicată de structurile de implementare care implică răspunderea partajată a țării și a Comisiei Europene pentru administrarea și managementul adecvat al fondurilor UE. Diferitele criterii pentru legislația națională și cea a UE creează condiții obiective diferite pentru implementarea diferitelor regimuri de management și control pentru resursele publice naționale și externe. Acest lucru înseamnă că o coordonare a acestor sisteme este mult mai dificilă decât în cazul unui „audit unic”.

Per ansamblu, ținând cont de riscurile și problemele menționate mai sus, statutul curent al auditului intern și dezvoltarea corectă a funcției de audit intern în sectorul public nu sunt considerate satisfăcătoare.

### **3.2.1. Relațiile dintre AI și AE**

Instituția supremă de audit (ISA) este auditorul extern al administratorilor de capitol. Principalul ei scop este de a raporta și oferi o asigurare independentă cu privire la acuratețea conturilor publice, a rapoartelor financiare și a fișelor de cont („audit financiar”), la

legalitatea operațiilor („auditul conformității cu legislația”) și respectarea principiului de management financiar solid în cadrul administrației (audit de performanță).

Constatările de audit ale ISA și recomandările sale confirmă existența unor lipsuri persistente pe termen lung în cadrul guvernării capitolelor administrative și pot fi regăsite în raportul rezumat cu privire la rezultatele controlului financiar în cadrul administrației publice (Ministerul Finanțelor înaintează acest raport către guvern în fiecare an).

În ceea ce privește planurile anuale de audit, ISA își coordonează activitățile de audit cu acelea ale administratorilor de capitol.

### **3.2.2. Comitetele de audit și consiliile de audit**

Comitetele de audit și/sau consiliile de audit nu au găsit susținere în sectorul public ceh, întrucât noul concept de audit intern este perceput (cu câteva excepții) drept o altă sarcină birocratică și economică fără vreun beneficiu aparent pentru sectorul public.

### **3.2.3. Coordonarea centrală a CPI**

O susținere metodologică eficientă și coordonarea centrală contribuie la dezvoltarea corectă a sistemului CPI. Modificarea parlamentară a Legii privind Controlul Financiar (menționată mai jos) a împiedicat UCA pentru CFPI să raporteze direct Ministrului Finanțelor de la 1 ianuarie 2008. UCA a fost împărțită în două departamente în competența Vice-ministrului Finanțelor responsabil pentru secțiunea financiară, de audit și operațională.

Evaluările regulate ale sistemelor de MCF și AI din sectorul public și rapoartele regulate/studiile periodice despre statutul acestor sisteme sunt cuprinse în raportul anual cu privire la rezultatele controalelor financiare, pe care Ministrul Finanțelor îl înaintează către ISA. Raportul este publicat pe situl Ministerului Finanțelor după ce a fost discutat în cabinet.

## **4. Inspecția financiară**

Lupta împotriva neregulilor, a fraudei, corupției și a altor activități ilegale („nereguli și fraude”) care au un impact negativ asupra intereselor financiare ale statului, autorităților municipale și UE trebuie să fie eficientă. Așadar, este necesar să fie definite clar limitele responsabilității tuturor actorilor implicați în procesul continuu de management și control în asigurarea serviciilor publice și managementului fondurilor publice, fie ele locale, naționale sau internaționale.

Inspecția financiară are responsabilitatea de a asigura prevenirea, detectarea, raportarea (sau notificarea) și investigarea neregulilor și a fraudelor. Inspecția financiară poate lua acțiuni corective, în special în cazuri relaționate cu utilizarea fondurilor publice fără autorizare (corecții financiare) și impune sancțiuni ori de câte ori este necesar pentru refacerea disciplinei financiare a instituțiilor și organizațiilor din sectorul public și a tuturor celorlalți furnizori și beneficiari de suport financiar din surse publice.

Responsabilitatea principală pentru evaluarea riscului și managementul riscului aparține managementului administratorului de capitol. Managementul de top trebuie să formuleze o strategie pentru reducerea riscurilor, un plan de identificare a fraudelor/corupției care explică



procedurile pentru raportare și un program continuu de creșterea a nivelului de conștientizare al personalului.

Conform standardelor COSO ERM, auditorii interni nu sunt responsabili pentru detectarea și investigarea fraudelor/corupției. Din contră, ei trebuie să ofere o garanție independentă cu privire la eficacitatea procedurilor create de managementul de top pentru evaluarea și managementul riscurilor asociate cu amenințarea de fraudă sau corupție. Toate celelalte activități efectuate de AI trebuie să fie consecvente și să nu intre în conflict cu această sarcină principală. Auditorii interni trebuie bineînțeles să dețină cunoștințe suficiente pentru a putea identifica indicatorii de fraudă/corupție. Rolul AI nu este redus, ci concentrat pe evaluarea mecanismelor de control, în acest caz – inspecția financiară – așa cum sunt stabilite și menținute de către managerul de top.

## **5. Reformele în curs și/sau viitoare**

Documentul de politică fundamental pentru dezvoltarea ulterioară a CPI rămâne conceptul guvernamental menționat în Secțiunea 1 de mai sus, bazat pe modelul CFPI cuprinzător, așa cum este dezvoltat de Comisia Europeană pentru a susține guvernele din Statele Membre UE. Guvernul ceh este conștient de nevoia de schimbări în cadrul sistemului său de CPI și a adoptat (în 2008) planul său de acțiune pentru a aborda prioritățile și obiectivele strategiei naționale pentru protejarea intereselor financiare ale Comisiei în țară. Guvernul este dedicat elaborării unei legi noi pentru a o înlocui pe deja învechita Lege din 2001 privind Controlul Financiar.

În același timp, guvernul a oferit criterii clare pentru o reglementare a sistemelor de CPI, în conformitate cu cerințele prevăzute în Secțiunea 1 de mai sus. Aceste criterii au făcut obiectul unor dezbateri extinse ale experților de la toate nivelurile administrației publice, din Institutul ceh de Auditori Interni și din mediul academic. Proiectul de lege (în baza afirmației guvernamentale) este conform viziunilor Băncii Mondiale și ale Direcției Generale pentru Buget a Comisiei Europene cu privire la condițiile de bază pentru CPI în cadrul democrațiilor în curs de dezvoltare. Totuși, guvernul, după adoptarea strategiei sale anticorupție, a luat decizia de a înlocui inițiativa legală a Ministrului Finanțelor solicitând o modificare tehnică simplă a Legii privind Controlul Financiar existente. Această modificare tehnică se află în etapa de consultare inter-servicii.

Modificarea ar trebui să creeze condițiile care vor corespunde unor evoluții în construirea unui CPI cuprinzător, în conformitate cu standardele și bunele practici.

## DANEMARCA

### Controlul public intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Sistemul CPI danez a evoluat până la forma sa curentă timp de aproape șapte decenii. Următoarele evenimente au marcat în mod special dezvoltarea structurii curente a controlului nostru intern:

- Înfiinșarea unui Oficiu Național de Audit (ONA) condus de Auditorul General;
- Dezvoltarea de obiective și managementul performanței;
- Introducerea principiilor contabilității de angajamente;
- Înfiinșarea de centre de servicii administrative.

În 1975, departamentele de audit au fuzionat în baza Legii privind Auditorul General, moment în care a fost înfiinșat ONA ca o instituție sub controlul Ministerului Afacerilor Economice. În 1991, ONA a fost mutat din subordinea Ministerului Afacerilor Economice în subordinea parlamentului, transformând ONA într-o autoritate de audit complet independentă.

În plus, Danemarca pune un accent din ce în ce mai mare asupra obiectivelor și managementului performanței pentru a ne îndeplini responsabilitățile în mod eficient și a ne implementa obiectivele de performanță. Acest lucru este realizat prin acordarea și monitorizarea contractelor de performanță cu agențiile ministeriale, ceea ce a consolidat utilizarea controlului intern și a monitorizării.

Introducerea principiilor contabilității de angajamente pentru conturi și bugete a schimbat regulile și perspectivele de management. În mod similar, înfiinșarea de centre de servicii administrative a schimbat alocarea sarcinilor economice administrative de bază, conducând la o concentrare crescută pe procesele de afaceri și pe controale în legătură cu raportarea externă.

#### 2. Mediul controlului public intern

Bugetul de stat asigură baza pentru activitățile de stat pe parcursul unui an financiar și este adoptat ca Lege financiară de către parlament, care deține autoritatea de autorizare și controlează și alocarea subvențiilor. Ministrul Finanțelor este responsabil pentru coordonarea planificării bugetului de stat. Bugetarea este efectuată folosind o abordare de sus în jos în baza obiectivelor de politică. Cadrul este stabilit în partea de sus și apoi implementat în instituții.

Ministerele și alte instituții de stat pot, pe parcursul anului financiar, să contracteze costuri și să încaseze venituri în conformitate cu subvențiile alocate. Cu privire la creditele disponibile, trebuie efectuate verificări că acestea respectă condițiile generale și speciale în

---

<sup>1</sup> Contribuție a Ministerului Finanțelor din 7 aprilie 2011.

baza cărora au fost acordate subvențiile și alte prevederi, cum ar fi legi ale parlamentului, ordine, circulare și instrucțiuni interne.

Alocarea și principiul contabil pentru zona operațională se bazează pe o abordare cu angajamente totale, în timp ce alocarea și principiile contabile pentru infrastructură, apărare, diverse granturi și alte tipuri de cheltuieli sunt bazate în special pe o „abordare de achiziții” (contabilitate de angajament modificată). Statul își prezintă conturile publice și un raport anual pentru fiecare activitate a sa.

Conturile publice sunt pregătite în conformitate cu aceleași principii precum Legea Finanțelor. Regulile detaliate pentru conturile publice sunt prevăzute în Legea daneză privind Contabilitatea Publică și Ordinul privind Contabilitatea Publică emis în baza acelei legi. Conturile publice asigură baza pentru verificări ulterioare ale parlamentului privind utilizarea de către administrație a subvențiilor, inclusiv verificări că nu sunt contractate cheltuieli fără referire la o anumită subvenție.

Toate întreprinderile deținute de stat trebuie să prezinte un raport anual, care să conțină un raport al întreprinderii și cifrele sale cheie, raportul de performanță, conturile, avizele și anexe. Raportul anual este mijlocul prin care întreprinderea individuală de stat raportează cu privire la performanța sa profesională și financiară pe parcursul anului. În raportul său anual, întreprinderea trebuie să ofere o declarație de venit și un bilanț pentru zonele operaționale pe care le administrează, să raporteze cu privire la obiectivele convenite sau stabilite de către o parte, alta decât întreprinderea însăși, și să ilustreze aria de acoperire a schemelor de grant pe care le gestionează, etc.

Cu mici excepții, instituțiile statului folosesc Navision Stat drept sistem financiar local. Evidențele contabile sunt colectate central în cadrul Sistemului de Grup al Statului (Statens Kocern System or SKS) și sunt folosite pentru pregătirea conturilor publice, printre altele. Conturile sunt aprobate în SKS.

Conturile publice sunt auditate de auditori de stat (desemnați de parlament), în cooperare cu Auditorul General și ONA. Când auditează conturile publice și pentru a pregăti un raport cu privire la auditul conturilor publice, ONA examinează rapoartele anuale ale întreprinderilor. Examinează și rapoarte ale ministerelor cu privire la necesitatea de a utiliza mai mult sau mai puțin creditele acordate prin legile de alocare, cunoscute și ca declarații contabile. Auditorii de stat fac recomandări politice și aduc critici în baza rapoartelor din partea Auditorului General și a planurilor de acțiune din partea ministerelor.

### **3. Conceptul de control public intern**

Structura sistemului CPI al administrației de stat daneze este prezentată mai jos. Ne concentrăm în special pe introducerea de măsuri care să aloce răspundere/responsabilitate și necesitatea rezultantă de monitorizare a managerilor locali cu privire la raportarea financiară, obiective, managementul performanței și monitorizarea utilizării subvențiilor. Am examinat și utilizarea auditului intern de către instituțiile statului și relația dintre auditul intern și cel extern.

#### **3.1. Răspunderea/responsabilitatea managerială**

Statul danez nu a stabilit un cadrul CPI printr-un document separat sau un set de reguli. Totuși, în baza regulamentelor existente (de exemplu Ordinul privind Contabilitatea Publică) și a liniilor directoare prescriptive („Responsabilitatea pentru management – orientare privind managementul, de la grup la instituție”), există un cadru clar pentru responsabilitățile alocate instituțiilor statului pentru a asigura controalele interne adecvate și managementul instituției.

Răspunderea este alocată într-o anumită măsură instituției locale, în special prin cerințele de obiective și managementul performanței, managementul creditelor și proceduri pentru aprobarea conturilor. Din acest motiv, controlul intern și răspunderea sunt strâns legate.

Sectorul public danez este împărțit în portofolii ministeriale, iar fiecare portofoliu are un departament cu agenții și instituții subordonate, împreună reprezentând un grup de portofolii. Ministrul poartă răspunderea politică finală pentru portofoliul său. Puterile de alocare și inspecție au fost delegate nivelului administrativ.

În ceea ce privește auditul, există o legătură între nivelurile politic și administrativ în legătură cu auditorii de stat și ONA. Auditorul General este desemnat de un purtător de cuvânt al parlamentului la recomandarea auditorilor de stat, iar ONA este o autoritate de audit complet independentă ce raportează parlamentului cu privire la subvenții și conturi. Auditorii de stat sunt desemnați de către parlament. Auditorii de stat sunt singurele persoane care pot solicita ONA să investigheze un anumit domeniu. În plus, auditorii de stat au dreptul să critice miniștrii și agențiile în baza rapoartelor și memorandumurilor ONA. Secțiunea de mai jos explică responsabilitățile de management și inspecție ale departamentelor și, respectiv, pe ale agențiilor.

Un departament are responsabilitatea globală de management și supraveghere pentru un portofoliu ministerial. Această responsabilitate de management include stabilirea și gestionarea cadrului financiar global pentru portofoliul ministerial – managementul creditelor și monitorizarea continuă a cheltuielilor, utilizarea facilităților de credit, etc. Mai mult, managementul de grup acoperă managementul profesional al instituțiilor și asigurarea îmbunătățirilor continue în eficiență în cadrul grupului. Acest lucru permite unui minister individual să stabilească pentru sine procesul și mecanismele pentru respectarea cerințelor de management pentru îmbunătățiri continue în eficiență. Departamentul are dreptul să stabilească priorități și să monitorizeze operațiunile instituțiilor sale și astfel să asigure operarea sigură și eficientă a întregului grup. Managementul grupului acoperă:

- managementul creditelor și monitorizarea cadrului financiar global;
- managementul și supravegherea de către contabili și departamente;
- managementul statelor de plată;
- managementul riscului;
- managementul obiectivelor și al performanței;
- managementul achizițiilor și licitațiilor;
- digitizarea;
- responsabilitatea grupului pentru interacțiuni cu centrele de servicii administrative.

### **3.1.1. Managementul și supravegherea de către contabili și departamente**

Ordinul privind Contabilitatea Publică specifică responsabilitatea globală a departamentelor pentru management, contabilitate și monitorizare financiară. Ordinul privind Contabilitatea Publică afirmă că departamentele vor:

- organiza sistemul contabil în cadrul unui minister;
- monitoriza conformitatea cu regulile contabile; și
- asigura furnizarea informațiilor necesare pentru monitorizarea continuă a contabilității interne, raportarea periodică și pregătirea anuală a conturilor publice și a rapoartelor anuale.

Departamentele au responsabilitatea de a asigura sistemele necesare de control în cadrul instituțiilor subordonate ale portofoliului ministerial. În același timp, departamentul trebuie să monitorizeze conformitatea cu regulile raportării financiare și să asigure furnizarea informațiilor necesare pentru managementul financiar, inclusiv monitorizarea creditelor, în cadrul portofoliului ministerial. Pentru a-și exercita responsabilitățile de inspecție și supraveghere, departamentul trebuie să facă cel puțin următoarele:

- să se asigure că sistemele formale de control intern, inclusiv instrucțiunile și raportarea financiară, sunt în vigoare în cadrul instituțiilor sale; acest lucru este documentat în cadrul instrucțiunilor ministeriale și departamentul trebuie să aprobe instrucțiunile către întreprinderi.
- să se asigure că utilizarea în IT a datelor contabile are loc în mod corespunzător, într-un mod care inspiră încredere și sigur; acest lucru include supravegherea proceselor și controalelor administrative de afaceri, acolo unde responsabilitățile și sarcinile nu sunt transferate către un centru de servicii.
- să se asigure că instituțiile verifică și aprobă conturile lor trimestriale; departamentul aprobă conturile globale ale ministerului și rapoartele anuale ale instituției și este responsabil pentru transferuri, corecturi, prelungiri, etc. privitoare la transferul subvențiilor în cadrul portofoliului ministerial.
- să urmărească în mod activ primirea de informații din partea instituțiilor, de exemplu sub forma unor cifre trimestriale privind condițiile financiare, de personal și plată, precum și alte informații care pot demonstra dacă administrația și managementul unei instituții funcționează în mod adecvat.
- să intervină în și să abordeze orice probleme pe care le descoperă în cadrul instituțiilor.

În îndeplinirea rolului său de inspecție și supraveghere, departamentul are o serie de instrumente și opțiuni pentru asigurarea standardului procedurilor de lucru și inspecție în cadrul instituțiilor sale. Acestea includ crearea de unități de control departamentale. Totuși, depinde de fiecare departament să stabilească modul în care trebuie exercitate supravegherea necesară și responsabilitățile de management.

### **3.1.2. Responsabilitățile de management și supraveghere ale instituțiilor centrale guvernamentale**

Pentru a asigura instituții eficiente care livrează rezultate ce respectă obiectivele de politică, instituțiile statului trebuie, cel puțin, să stabilească obiective pentru activitatea lor și să monitorizeze rezultatele acestora în cadrul raportului lor anual. Acesta este un element esențial în prioritizarea și monitorizarea utilizării subvențiilor.

Obiectivele și cerințele privind performanța sunt stabilite în baza unui dialog dintre managementul instituției și departamentul respectiv și în cadrul condițiilor de bază de management ale portofoliului ministerial, ale legislației aplicabile și ale cerințelor legale și regulilor privind bugetul și subvențiile.

În principiu, managementul riscului principalelor activități ale instituției, adică evaluarea și managementul devierilor incerte și potențiale de la operațiunile și activitățile planificate, face parte din propriul management financiar al instituției și din responsabilitatea sa managerială. Statul danez este auto-asigurat, ceea ce înseamnă că instituțiile trebuie să efectueze managementul riscului propriilor active. Departamentul are responsabilitatea de a asigura faptul că instituțiile în mod special vulnerabile, care prezintă un risc ridicat de a înregistra pierderi semnificative, sunt luate în calcul în cadrul procesului bugetar și că instituțiile relevante lucrează pentru a gestiona aceste probleme.

### **3.1.3. Responsabilitatea de management în cadrul instituțiilor central - guvernamentale**

Conducerea instituției trebuie să asigure utilizarea optimă a resurselor în legătură cu obiectivele instituției. Managementul financiar acoperă managementul resurselor financiare, activităților, resurselor și rezultatelor instituției. Cerințele de bază pentru instituție includ contribuții bugetare, managementul subvențiilor și controlul bugetului, precum și rapoarte contabile și anuale.

Departamentul creează un cadru pentru obiective și procesul de management al performanței, inclusiv instrumentele de management care ar trebui să fie folosite. Poate conține un grafic de timp și proceduri pentru negociere cu privire la stabilirea de obiective și raportarea, monitorizarea și evaluarea performanței și îndeplinirii obiectivelor.

Pentru instituții, există patru cerințe de bază care trebuie să fie îndeplinite pentru a satisface obiectivele globale și managementul performanței departamentului.

- instituția trebuie să stabilească obiective pentru sarcinile sale esențiale.
- instituția trebuie să stabilească obiective de calitate ale politici de RU. Acestea pot fi incluse în cadrul performanței instituției sau în contractele directorilor sau pot fi aduse la cunoștința publicului în alt fel.
- în cadrul raportului său anual, instituția trebuie să raporteze cu privire la toate obiectivele externe, adică obiective prevăzute în Legea privind Finanțele sau convenite în alt mod între departamentul relevant și instituție.
- instituția și departamentul trebuie să revizuiască obiectivele instituției și rezultatele sale cel puțin o dată pe an.

Ca un minim, instituțiile trebuie să raporteze cu privire la obiective în rapoartele lor anuale. În acest sens, departamentul trebuie să revizuiască și să evalueze progresul instituției, chiar dacă acest lucru se face uneori înainte de pregătirea raportului anual.

Șeful departamentului poate încheia un contract cu salariu bazat pe performanță cu un director de agenție sau instituție care include o clauză de plată variabilă în plus față de salariul fix. Această practică are scopul de a clarifica obiectivele și coordonarea instituției pentru dezvoltarea instituției și managementul său cu accentul pus pe rezultate și impact.

### 3.1.4. Raportarea și aprobarea

Raportarea și aprobarea se bazează pe o ierarhie ce constă în principiu din agențiile și departamentele central - guvernamentale. Rapoartele sunt aprobate lunar, trimestrial și anual în SKS. Instituțiile ce raportează aprobă pentru întreprinderi, care aprobă pentru departamente, care la rândul lor aprobă pentru Agenția Daneză de Management Guvernamental și ONA.

Aprobarea lunară este tehnică (reconciliere între sisteme), în timp ce aprobările trimestriale și anuale sunt substanțiale și au loc prin SKS. Aprobarea trimestrială include o verificare cu privire la:

1. conformitatea dintre datele înregistrate în conturile bugetare și datele înregistrate în sistemul financiar local;
2. conformitatea dintre subvențiilor înregistrate și actele de credit, etc.;
3. faptul că utilizarea subvențiilor este rezonabilă, ținând cont în același timp de activitățile din perioada anterioară;
4. reconcilierea contabilă între active și pasive;
5. faptul că activele și pasivele sunt la un nivel rezonabil;
6. faptul că denumirile principalelor conturi și sub-conturi folosite sunt corecte; și
7. faptul că acele conturi conțin toate fondurile pentru care este responsabilă instituția particulară, întreprinderea și portofoliul ministerial.

Cu privire la punctele 3 și 5, în mod special, conducerea trebuie să aibă o responsabilitate activă pentru a decide dacă circumstanțele sunt rezonabile. Acest lucru cere stabilirea de proceduri de afaceri și controale interne care pot oferi feedback conducerii și o asigurare cu privire la corectitudinea aranjamentelor și fiabilitatea conturilor.

Aprobarea anuală implică aceleași cerințe precum cea trimestrială, dar necesită și asigurarea faptului că debitorii, sumele preplătite și acumulate, etc. sunt înregistrate în conturi, astfel încât acest lucru să ofere o imagine corectă privind venitul și cheltuielile, precum și activele și pasivele la sfârșitul anului financiar. În plus, departamentele trebuie să aprobe conturile ministeriale prin depunerea declarației financiare la Agenția Daneză pentru Management Guvernamental și la ONA, cuprinzând următoarele informații:

- dacă s-au produs schimbări în ceea ce privește principiile contabile care ar putea fi relevante pentru evaluarea conturilor din anul respectiv;
- dacă acele conturi conțin toate fondurile pentru care este responsabil portofoliul ministerial;
- dacă sunt folosite subvențiile corect;
- dacă activele și pasivele au fost calculate corect.

Mai mult, în declarațiile sale contabile, departamentul trebuie să confirme că, în ceea ce privește raportarea financiară, au fost stabilite proceduri de afaceri și controale interne care asigură, în măsura posibilă, faptul că aranjamentele acoperite de raportarea financiară sunt conforme cu subvențiile acordate, legile și alte regulamente, precum și cu contractele încheiate și practica obișnuită. Departamentele trebuie să aprobe și transferurile anuale de subvenții relaționate cu sfârșitul de an.

Raportul anual al instituției de stat este avizat de conducerea întreprinderii și departamentul ministerial relevant. Avizarea afirmă că:

- raportul anual este corect, adică nu conține denaturări sau omisiuni importante și că obiectivele din raportul anual au fost stabilite și s-a raportat cu privire la ele într-o manieră satisfăcătoare;
- aranjamentele acoperite de raportarea financiară sunt conforme cu subvențiile acordate, legile și alte regulamente, precum și contractele încheiate și practica obișnuită;
- procedurile de afaceri care asigură managementul adecvat din perspectivă financiară al resurselor au fost create în cadrul instituțiilor cuprinse în raportul anual.

Pentru fiecare instituție ce raportează, trebuie pregătite „instrucțiuni contabile” care descriu modul în care este structurat în cadrul instituției managementul contabil sub forma procedurilor de afaceri. Nu există nicio cerință pentru instrucțiunile contabile să fie aprobate de către o autoritate superioară, dar ele trebuie pregătite în conformitate cu liniile directoare din instrucțiunile întreprinderii relevante.

### **3.2. Auditul Intern**

Poate fi organizată o unitate de audit intern prin acordul dintre ministrul în cauză și Auditorul General (Secțiunea 9 din Legea privind Auditorul General, cunoscut astfel în general ca un „Acord în baza Secțiunii 9”) pentru instituții individuale sau pentru zone instituționale sau de management. Cooperarea dintre ONA și auditul intern este organizată prin medii regulate. La fel ca ONA, auditorii interni trebuie să-și îndeplinească sarcinile în conformitate cu principiile de bună practică în audit, conform prevederilor Secțiunii 3 din Legea privind Auditorul General. Conținutul specific al auditului a evoluat în linie cu practica dezvoltată de ONA, prin cooperarea sa cu ministerele cu privire la pregătirea instrucțiunilor de audit și prin cooperarea sa cu alți auditori care auditează conturi publice.

ONA a elaborat un acord standard în baza Secțiunii 9 pentru a se asigura că acordurile încheiate sunt în general consecvente.

Auditul intern se aplică mai multor ministere și la niveluri diferite, inclusiv următoarelor:

- Ministerul Finanțelor (MF);
- Ministerul Apărării;
- Ministerul Alimentației, Agriculturii și Pescuitului;
- Ministerul Fiscal;
- Ministerul Justiției;
- Ministerul Transporturilor.

Sarcinile îndeplinite de auditorii interni și partea din grup respectivă care este acoperită de audit diferă de la un minister la altul. În MF, auditorii interni auditează toate agențiile grupului, în timp ce în anumite alte ministere, auditurile interne sunt mai concentrate atât în ceea ce privește zonele auditate cât și portofoliul de proiecte. Următoarea secțiune este bazată în special pe modul în care auditurile interne sunt efectuate în cadrul MF.

#### **3.2.1. Natura independenței funcționale**



Piatra de temelie a auditului intern este acordul încheiat cu ONA în baza Secțiunii 9 din Legea privind Auditorul General. În cadrul acestui acord, un audit intern trebuie să fie independent de conducere în ceea ce privește planificarea, prioritizarea, organizarea și implementarea. Auditorii interni trebuie să aibă acces la toate informațiile care sunt, în opinia lor, necesare pentru exercitarea atribuțiilor lor și auditul intern trebuie, cu prima ocazie, să fie inclus în planificarea și modificarea sistemelor contabile și organizării proceselor de afaceri. Auditorii interni au oportunitatea de a ajuta și consilia managementul instituțional în mod continuu.

În mod normal, auditul intern va face parte din organizație ca o funcție independentă a personalului, raportând direct directorului instituției. Nu există nicio cerință ca un organism de audit intern să facă parte din organizație – poate fi și un auditor extern sau o firmă de audit care efectuează această sarcină, deși acest lucru se întâmplă în general în cadrul instituțiilor non-profit subvenționate, de exemplu școli și întreprinderi publice care sunt finanțate în special de stat și sunt supuse auditării de către ONA.

În MF, șeful departamentului are dreptul să propună domenii de interes pentru audit, însă el/ea nu poate determina rezultatele auditului. În plus, auditurile de grup se concentrează pe independența agențiilor individuale care sunt auditate, ceea ce înseamnă că organismul de audit intern poate evidenția probleme, dar soluția trebuie să fie stabilită de agenția însăși. Principiul de a nu lua decizii se aplică și acolo unde auditurile de grup fac parte din grupuri de lucru, caz în care acest lucru este foarte clar delimitat. Dacă auditul intern identifică orice probleme potențiale privind independența în interfața dintre organismele de consultanță și audit, atunci ONA este chemată să investigheze situația.

Auditul intern raportează și oferă recomandări gratuite managementului în cadrul acordului în baza Secțiunii 9 și privind buna practică de audit public. Auditorii interni rareori își asumă sarcini în afara ariei de acoperire a auditului intern, dar există momente când sunt folosiți drept cutie de rezonanță în dialogul dintre instituția supusă auditului și ONA.

Șeful auditului intern din cadrul MF este certificat COR. COR, Schema de Certificare pentru Audit Public, este un curs suplimentar de instruire și certificare pentru auditorii a căror sarcină este să auditeze întreprinderile publice. Schema este dedicată și auditorilor care trebuie să auditeze întreprinderile cărora sectorul public le acordă granturi sau în care este în alt mod o parte interesată.

Certificarea constă în instruire teoretică, experiență practică și examene. Cerințele instruirii pentru obținerea certificării sunt un curs de master de cinci ani și un program de învățare continuă constând dintr-o serie de cursuri teoretice care oferă auditorului un fundament cu privire la sectorul public și auditul ca profesie. Cursul de instruire teoretică poate fi urmat în același timp pentru auditori care obțin experiență practică de minim trei ani în auditarea conturilor publice. Înainte de a putea fi certificați, participanții la curs trebuie să-și demonstreze abilitățile teoretice și practice și trebuie ulterior să treacă un examen practic în audit public.

Personalul din auditul intern trebuie să urmeze un curs de audit public, care este oferit de către ONA și școala de Afaceri din Copenhaga. Auditorul șef este și membru al Institutului de Auditori Interni (IIA). Personalul de audit de grup participă la unele cursuri ale IIA.

### **3.2.2. Raportarea privind auditul intern**

Auditorii interni raportează Țefului departamentului, ONA Ți managementului de top al agenȚiei care este supusă auditului. Auditorii interni avizează conturile Ți produc declaraȚia auditorilor, note cu privire la audit Ți scrisori de management. În momentul finalizării auditului anual, auditorii interni elaborează un raport scris cu privire la activitatea pe care au desfășurat-o Ți concluziile care pot fi trase din raport pentru conducerea instituȚiei Ți Țeful departamentului.

### 3.2.3. Tipuri de audit efectuate

Auditorii interni trebuie să-Ți îndeplinească sarcinile de audit în conformitate cu principiile buneii practici de audit public. Auditorii interni pot efectua Ți audituri de management Ți oferi un anumit nivel de consultanȚă. Auditorii de grup acȚionează aȚadar drept consilieri Ți ca o cutie de rezonanȚă pentru Țeful departamentului Ți alte conduceri de grup, iar sarcinile lor includ următoarele:

- verificarea conformității cu legislaȚia, regulamentele, etc. referitor la contabilitate Ți management, precum Ți conformitatea cu politicile Ți liniile directoare interne;
- revizuirea Ți evaluarea critică a sistemelor de control intern, a proceselor de afaceri, sistemelor, procedurilor IT, etc. dintr-o perspectivă contabilă Ți de raportare;
- consultanȚă managerială cu privire la sistemele IT, controalele interne, etc. dintr-o perspectivă contabilă Ți de raportare;
- securitate IT, revizuire continuă, evaluare critică Ți consultanȚă cu privire la procedurile grupului, etc. pentru a asigura conformitatea cu DS 484 (standardul danez privind securitatea informaȚională).

Sarcinile sunt îndeplinite în strânsă legătură cu managementul Ți personalul departamentului Ți agenȚiile din subordinea MF, precum Ți consultanȚi externi, de exemplu în legătură cu auditurile pe IT.

Trebuie reȚinut Ți faptul că auditorii interni nu auditează departamentul, care este oricum auditat de ONA.

Auditorii interni efectuează următoarele tipuri de audit.

- Audit financiar: auditul verifică corectitudinea conturilor.
- Auditul de conformitate: auditul verifică faptul că aranjamentele acoperite de raportarea financiară sunt consecvente cu subvenȚiile acordate, legile Ți alte regulamente, contractele încheiate Ți practica obiȚnuită.
- Auditul de management: auditul evaluează dacă a fost acordată atenȚia financiară necesară privind managementul fondurilor Ți operarea întreprinderilor acoperite de conturi. A cere întreprinderilor să acorde „atenȚia financiară necesară” înseamnă că managementul lor financiar trebuie să asigure economie, eficienȚă Ți eficacitate în îndeplinirea sarcinilor lor.

Diferitele tipuri de audit sunt efectuate într-o măsură variabilă, în funcȚie de tipul de instituȚie care este supusă auditului.

### 3.2.4. Procedura formală de urmărire pentru manageri cu privire la rapoartele de audit intern

Un element fix în contractul de performanță al unei agenții este că orice comentarii făcute de auditorii de grup trebuie să fie implementate în termen de trei luni de la prezentare, dacă nu este convenit altfel.

### **3.2.5. Cum sunt separate sarcinile între auditul intern și inspecția financiară**

Nu este cazul – statul danez nu are o unitate centrală de control în prezent.

### **3.3. Relațiile dintre auditul intern și auditul extern**

În general, cooperarea se bazează pe efectuarea de către auditorii interni a majorității auditurilor, ONA supraveghind activitatea auditorilor și efectuând un audit suplimentar, dacă este necesar. ONA păstrează responsabilitatea globală pentru efectuarea auditului.

Auditarea financiară este principala sarcină a auditorilor interni, în timp ce ONA se limitează la supraveghere și, dacă este necesar, la un audit suplimentar. În principiu, auditul intern trebuie să efectueze și auditul de management, cel puțin în sub forma unui audit continuu de management, care poate fi deseori efectuat asupra aceluși operățiuni ca auditul financiar.

Investigațiile majore cad în general în afara ariei de acoperire a auditorilor interni. Totuși, are sens ca auditorii interni să ajute ONA în legătură cu investigarea zonei instituționale respective, dar nu este cazul întotdeauna.

Cooperarea dintre auditul intern și ONA este organizată prin ședințe trimestriale. Supravegherea de către ONA a auditorilor interni și cooperarea practică are loc prin dialog continuu.

#### **3.3.1. Consiliile de audit sau comitetele de audit**

Statul danez nu are consilii sau comitete de audit. Acest lucru se datorează probabil faptului că auditurile interne în cadrul ministerelor și agențiilor sunt limitate. Un alt fapt care trebuie luat în calcul este că ONA evaluează contractele stabilind grupuri de audit intern și evaluând activitatea auditorilor interni și că este responsabilă pentru audit la nivel global.

#### **3.3.2. Coordonarea controlului public intern**

Statul danez nu are unități centrale de coordonare înființate pentru a armoniza controalele interne în cadrul statului sau a evalua funcționalitatea sistemelor de control intern sau a auditurilor interne în cadrul statului.

### **4. Inspecția financiară**

Nu este cazul.

### **5. Reforme în curs și viitoare**

Cu privire la RAP (reforma administrației publice) și CPI, nu există reforme în curs, nici nu au fost vreunele planificate pentru viitor. Cu privire la MCP (managementul cheltuielilor publice), încercăm să consolidăm această arie prin inițiative noi orientate atât către

managementul cheltuielilor globale cât și către managementul financiar în instituții individuale.

▪ ***Baza legală pentru controlul public intern***

Următoarele regulamente fac parte din nucleul sistemului CPI danez:

- Constituția daneză;
- Legea daneză privind Contabilitatea Publică și regulamentele conexe;
- Legea daneză privind Auditorul General și regulamentele conexe;
- Ghidul privind bugetul; și
- Responsabilitatea pentru management – orientare cu privire la management, din partea instituțiilor grupului (un cadru pentru guvernare responsabilă).

## ESTONIA

### Controlul Public Intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de Control Public Intern (CPI)

##### 1.1. Dezvoltarea sistemelor de control public intern și a funcției de audit intern

La data de 21 martie 2000, guvernul republicii (denumit în continuare „guvernul”) a desemnat Ministerul Finanțelor (MF) spre a se ocupa de controlul intern și auditul intern în sectorul public. La data de 14 februarie 2000, a fost înființat un Departament de Control Financiar (DCF) în cadrul Ministerului Finanțelor, ale cărui sarcini includeau coordonarea și analiza sistemului de control intern, organizarea de audituri interne în cadrul autorităților puterii executive (APE) și lansarea de propuneri pentru îmbunătățirea acestora.

La data de 7 iunie 2000, parlamentul a adoptat Legea privind Guvernul și Legea privind Titlurile oficiale ale Funcționarilor publici de stat și Scara salarială, care prevedea responsabilitatea șefilor APE de a asigura aplicarea unui sistem de control intern și organizarea de activități de audit intern. Autoritățile guvernamentale și de stat au fost nevoite să desemneze o persoană responsabilă pentru auditul intern și, dacă era necesar, să înființeze o unitate structurală adecvată pentru a efectua auditul intern până la data de 1 ianuarie 2001. Din acel moment, sistemul de audit intern public a funcționat în mod continuu. Regulile generale pentru auditul intern pentru autoritățile guvernamentale și de stat au fost adoptate prin Regulamentul Guvernamental nr. 329 din 18 octombrie 2000, stabilind și cerințe suplimentare pentru auditorii interni în momentul angajării acestora.

Până în 2005, responsabilitatea pentru efectuarea coordonării dezvoltării auditului intern (unitatea centrală de armonizare - UCA) a aparținut unui oficial care lucra în subordinea șefului DCF și care era responsabil pentru armonizarea metodelor de audit intern, consiliind auditorii interni și coordonând dezvoltarea și implementarea sistemului de control financiar. La data de 16 martie 2005, a fost înființată o unitate de coordonare a auditului intern în cadrul DCF, responsabilă pentru propuneri de modificare a legilor ce reglementau sistemul de control intern și organizarea auditului intern, dezvoltarea de instrucțiuni metodice pentru organizarea activității auditorilor interni și pentru evaluarea sistemelor de control intern, pregătind un plan strategic și un plan de lucru consolidat pentru auditul intern, organizând raportarea privind auditul intern și schimbul de informații și armonizând metodele de audit intern.

La data de 25 mai 2006, guvernul a aprobat „Conceptul de audit intern pentru APE”. Conceptul acoperea:

- rolul Ministerului Finanțelor în cadrul sistemului de audit public intern;
- participarea guvernamentală în chestiuni relaționate cu auditul;
- reorganizarea funcției de audit intern în cadrul guvernului;

---

<sup>1</sup> Contribuție a Ministerului Finanțelor din 15 martie 2011.

- îmbunătățirea calității auditului intern;
- îndeplinirea atribuțiilor unui organism de audit în perioada bugetului Uniunii Europene 2007-2013.

În iulie 2006, guvernul a cerut Ministrului Finanțelor să dezvolte cerințe suplimentare de competență și criterii de calitate a activității pentru auditorii interni. În cadrul strategiei naționale bugetare au fost stabilite obiective strategice și indicatori de performanță. Ministerul Finanțelor urma să asigure:

- un transfer de la bunele practice naționale la standardele internaționale de audit intern în practica profesională a auditorilor interni;
- calitate îmbunătățită a funcției de audit intern pentru a respecta cerințele naționale și internaționale;
- proiectarea unui sistem pentru certificarea profesională a auditorului intern și monitorizarea performanței acestuia și construirea cadrului legislativ pentru implementarea sistemului.

Dezvoltarea conceptului de profesie de auditor intern creează o continuitate metodică în instruirea profesională și practicile auditorilor interni publici și stabilește principiile de bază pentru dezvoltarea și evaluarea calității activității de audit intern.

La sfârșitul anului 2009, sistemul de certificare profesională și monitorizare a calității a fost dezvoltat și cadrul legal de implementare pregătit. Sistemul se bazează pe recomandări ale Institutului Internațional de Auditori Interni (IIA) și pe Cadrul privind Practicile Profesionale Internaționale (CPPI).

Legea privind Contabilității Publici Autorizați (LCPA), adoptată în ianuarie 2010, specifică printre altele cerințele pentru auditorii interni, baza legală pentru activitatea auditorilor interni, dreptul auditorilor interni la practici profesionale și principiile de bază pentru monitorizarea calității auditului intern. LCPA acoperă activitatea auditorilor interni din sectorul public și în societăți și entități din sectorul privat care sunt clasificate drept publice. Legea introduce linii directoare obligatorii privind principiile CPPI (definiția auditului intern, codul de etică, standardele internaționale de practici profesionale în auditul intern) în legislația estoniană.

La data de 5 aprilie 2010, Ministrul Finanțelor a înființat Comitetul de Calificare Profesională pentru Auditori drept comitet consultativ pentru a aborda chestiuni relaționate cu practica profesională de audit intern și monitorizarea calității. Obiectivul comitetului este să ajute la dezvoltarea activității profesionale a auditorilor interni și calitatea acesteia.

Cei care doresc să obțină certificatul internațional de Auditor Guvernamental Profesional Autorizat (AGPA) vor avea ocazia de a da examenul în limba estoniană din toamna anului 2011, care va fi pregătit în cooperare cu sucursala estoniană a IIA.

## **1.2. Dezvoltarea managementului și controlului financiar**

În iunie 1999, parlamentul a adoptat Legea privind Bugetul de Stat (LBS), care reglementează în special zona de management financiar. Legea a fost modificată semnificativ în 2002 și 2003.

La data de 1 ianuarie 2004, au intrat în vigoare Regulile Generale pentru Contabilitatea Sectorului Public. O schimbare majoră a fost că regulile contabile au fost aduse în linie cu principiile contabile de bază ale SICSP (Standardele Internaționale de Contabilitate în Sectorul Public) și că cerințele pentru pregătirea declarațiilor consolidate și principiile contabile comune și regulile de depunere a declarațiilor către MF s-au bazat pe planul de conturi comun. În ianuarie 2004, transferul la contabilitatea de angajament era complet realizat.

În 2004, au fost proiectate instrucțiuni cuprinzătoare pentru achiziții publice, care au servit drept instrument pentru persoanele care organizau achiziții publice. Un nou registru de achiziții publice a fost lansat la începutul anului 2004. În 2005, a fost aprobat un regulament guvernamental pentru recondiționarea planificării strategice a statului. Acesta reglementează sistemul de planificare strategică pentru APE și oferă un rol major planurilor de dezvoltare strategică în pregătirea bugetului de stat.

În 2005, pentru prima oară, raportul de stat anual consolidat din 2004 a fost pregătit în baza unor principii contabile similare celor aplicate în sectorul privat. Pentru prima oară, raportul de stat anual consolidat prevedea un raport consolidat de activitate, care informa parlamentul și publicul despre cele mai semnificative activități întreprinse și realizate de către stat. În 2005, subsidiarele guvernului local au fost incluse în declarațiile financiare consolidate de stat. Începând cu anul 2005, raportul de stat anual consolidat a inclus întregul sector public. În 2006, strategia bugetului de stat pentru 2007-10 a fost finalizată împreună cu un cadru financiar cuprinzător, incluzând și strategia și planurile de implementare ale Fondurilor Structurale UE pentru 2007-13.

Conceptul inițial de dezvoltare a managementului financiar de stat a fost formulat de către MF la sfârșitul anului 2007, sugerând:

- implementarea unei bugetări bazate pe performanță;
- transferul de la bugetare bazată pe numerar la bugetare bazată pe angajamente;
- consolidarea disciplinei financiare; și
- îmbunătățirea eficienței sistemelor de control intern.

În 2009, au fost inițiate două proiecte naționale de dezvoltare pe termen lung; proiectul de consolidare a serviciilor de suport și proiectul pentru managementul performanței, acesta din urmă acoperind problema creării unei legături între funcțiile statului de planificare strategică și management financiar. O analiză detaliată a fost efectuată în 2009 pentru a consolida serviciile de suport și transferul contabilității financiare, de personal și privind statele de plată la software-ul comun. Graficul de timp respectiv și planul de acțiune au fost pregătite pentru 2010-13.

O nouă Lege privind Contabilii Public Autorizați a intrat în vigoare în martie 2010, stabilind baza legală pentru practica profesională a contabililor publici autorizați, definind baza legală pentru auditorii certificați și firmele certificate de audit, precum și responsabilitatea și baza legală pentru activitatea de audit intern în sectorul public.

## **2. Mediul controlului public intern**

MF are responsabilitatea de a coordona planificarea și implementarea politicii bugetare și de a organiza funcția contabilă de stat.

## 2.1. Pregătirea bugetului de stat

Baza legală pentru pregătirea bugetului de stat se regăsește în constituție, Legea privind Guvernul, LBS(urile)<sup>(1)</sup> și legile fiscale. Baza efectivă pentru colectarea veniturilor și a cheltuielilor este strategia bugetului de stat și planurile sale ministeriale de dezvoltare. Un plan de dezvoltare este aprobat de către ministrul relevant în urma discuțiilor cu primul-ministru și alți miniștri relevanți. Planurile de dezvoltare sunt înaintate MF până la data de 1 martie, după care Ministerul Finanțelor va pregăti strategia bugetului de stat pentru următorii patru ani.

Strategia bugetului de stat este baza pentru pregătirea unui proiect anual de buget de stat. Proiectele de buget pentru instituțiile constituționale și ministere sunt înaintate MF. MF va pregăti un proiect de buget de stat și îl va înainta împreună cu un memorandum explicativ guvernului. Guvernul va înainta parlamentului proiectul de buget de stat și memorandumul explicativ, împreună cu o prezentare generală a situației economice a țării și principalele obiective ale guvernului, care va adopta apoi LBS anuală.

Bugetul de stat este pregătit și implementarea sa este monitorizată pe bază de numerar, în timp ce contabilitatea și raportarea cu privire la soldul sectorului guvernamental este efectuată pe bază de angajamente. Întrucât contabilitatea sectorului public este complet bazată pe angajamente, dar chitanțele și transferurile sunt înregistrate în numerar, există dublă contabilitate în cadrul sistemului de management financiar. Astfel, nu este posibil să se facă o legătură între volumele veniturilor bugetului de stat și cheltuielile acestuia direct la soldul sectorului public bazat pe angajamente.

LBS prescrie o clasificare detaliată a veniturilor bugetare, a cheltuielilor și tranzacțiilor financiare. Cu scopul de a monitoriza cheltuielile bugetului de stat, vor fi introduse codurile de clasificare a bugetului de stat pentru a însoți ordinele de plată.

## 2.2. Contabilitatea de stat

Contabilitatea de stat este reglementată de Legea Contabilității, precum și de Regulile Generale privind Contabilitatea de Stat și liniile directe conform Standardelor Contabile pentru Sectorul Public (SCSP), cu excepția chestiunii privind dubla contabilitate menționată mai sus.

Managementul tuturor fluxurilor de numerar ale guvernului central, inclusiv investirea rezervelor de stat, se efectuează central prin intermediul trezoreriei de stat. Pentru a organiza implementarea bugetului de stat, a fost introdus un sistem electronic al trezoreriei de stat. Sistemul electronic al trezoreriei de stat este o aplicație de Internet care permite clienților să comunice cu trezoreria statului.

## 2.3. Registre

Au fost create o serie de sisteme informaționale și registre:

---

<sup>1</sup> Legea privind Bugetul de Stat și Legea Anuală privind Bugetul de Stat.



- Sistemul Informațional al Bugetului de Stat pentru planificarea strategiei bugetului de stat, a bugetului de stat și a clasificării bugetului de stat, etc.;
- Baze de date pentru raportarea privind execuția plășilor de la bugetul de stat (anii 2003-2008 și din 2009), adică trezoreria de stat electronică;
- Balanșe de verificare – balanșe bazate pe angajamente de combinașii de conturi care sunt folosite pentru a pregăti declarașii financiare bazate pe angajamente;
- Sistemul de Analiză a Bugetului de Stat, ce reprezintă o dezvoltare a Sistemului Informațional al Bugetului de Stat care permite progresul implementării bugetare ce trebuie analizat, precum și cererile bugetare ce trebuie depuse;
- Registrul de Achizișii Publice;
- Mediul electronic de achizișii publice, proiectat pentru persoane care organizează achizișii și ofertanșii intenșionașii pentru organizarea de achizișii publice electronice;
- Registrul de ajutor de stat și ajutor de importanșă redusă;
- Registrul Imobiliar de Stat; și
- Sistemul contabil SAP.

#### **2.4. Competenșia**

Marea majoritate a oficialilor din sectorul public trebuie să adere la Legea privind Funcșionarii Publici și alte legi, coduri și reguli relevante. Recrutarea și evaluarea personalului sunt reglementate prin regulamentul guvernamental „Aprobarea cerinșelor de evaluare pentru grupurile principale de pozișii (definește și cerinșele minime necesare pentru a servi drept funcșionar public de nivel mai înalt)” și „Organizarea competișiiilor și a evaluărilor”. Mai mult, politica și practicile de recrutare a personalului sunt reglementate de regulile de lucru și liniile directoare ale departamentului de resurse umane.

#### **2.5. Tonul în vârf**

MF nu poate dicta ministerelor de resort ce trebuie să facă și în ce mod. Ministerul însă, este responsabil pentru pregătirea bugetului de stat și pentru asigurarea implementării depline și utilizării prudente a banilor contribuabilului. De asemenea, MF poate și trebuie să ceară ca utilizatorii fondurilor bugetare să-și asume o planificare atentă, precum și o implementare corectă și transparentă. MF nu poate cere ca alșii să îndeplinească cele de mai sus dacă nu oferă exemple de economie, eficienșă și eficacitate.

#### **2.6. Componentele controlului extern**

Fiecare entitate contabilă de stat definită pregătește un raport anual și-l înaintează Oficiului Nașional de Audit (ONA). Declarașiiile financiare pregătite în 2011 și ulterior sunt auditate de către ONA. Fiecare entitate va înainta un raport anual, împreună cu raportul de audit al ONA, către MF. MF înaintează rapoarte anuale ale ministerelor și cancelariei de stat, împreună cu rapoartele de audit ale ONA, către guvern. Guvernul va decide cu privire la aprobarea acestor rapoarte anuale.

MF pregătește un raport anual consolidat de stat pe care îl va audita ONA; ONA va verifica și dacă tranzacșiiile au fost legale. MF înaintează raportul anual consolidat de stat împreună cu raportul de audit al ONA către guvern spre aprobare și-l publică pe pagina sa principală de internet. Guvernul înaintează raportul anul consolidat de stat aprobat parlamentului spre aprobare. Raportul de audit al ONA va fi atașat raportului inișial.

### 3. Conceptul de control public intern

#### ➤ Mediul de control

În termeni juridici, mediul de control este format din mai multe acte normative deja menționate mai sus și alte texte de lege, reglementări, reguli, manuale, etc. Mai multe sisteme IT, precum registre, baze de date și medii electronice, joacă un rol important în organizarea administrației de stat și crearea mediului de control.

#### ➤ Evaluarea riscului

Regulamentul guvernamental „Tipuri de planuri de dezvoltare strategică și reguli pentru pregătirea, modificarea, implementarea, evaluarea și raportare lor” stipulează că orice autoritate de stat va înainta o analiză rezumativă de risc și o analiză a mediului de activitate (situația curentă a organizației, disponibilitatea de a atinge obiectivele stabilite, o descriere a riscurilor semnificative relaționate cu implementarea planului de dezvoltare și activități pentru gestionarea acestor riscuri). Nu există alte legi care să abordeze evaluarea riscului. Raportul entității de contabilitate de stat va indica în raportul său anual dacă a fost efectuată o evaluare a riscului pe parcursul perioadei de raportare sau nu. Rapoartele de audit intern din 2009 indică faptul că în majoritatea cazurilor a fost efectuată o evaluare a riscului. Intenția este ca MF să actualizeze liniile directoare privind evaluarea riscului în 2011.

#### ➤ Activitățile de control

Legea și regulile interne care reglementează activitatea din diverse sectoare prevăd multe activități de control. De exemplu, conform regulilor generale privind contabilitatea de stat, principiile și procedurile unei entități trebuie să stabilească cerințe pentru pregătirea și verificarea documentelor sursă, introducerea de date într-un sistem informatic de contabilitate, evaluarea jurnalelor și registrelor contabile și păstrarea documentelor. Regulile generale includ și cerințele privind termenele limită pentru înaintarea documentelor și rapoartelor.

Responsabilitățile angajaților unei entități contabile sunt determinate de fișele de post. Cerințele pentru verificarea documentelor sunt stabilite de principiile și procedurile contabile ale entității, care stabilesc și cine este responsabil pentru asigurarea faptului că:

- un anumit document reflectă corect o anumită tranzacție;
- sumele, prețurile și alte condiții privind un anumit document respectă contractele încheiate anterior;
- o tranzacție este legală și necesară;
- o tranzacție este în conformitate cu bugetul;
- termenii și condițiile unei tranzacții sunt similare cu termenii și condițiile unor tranzacții asemănătoare; și
- principiul economiei este aplicat în momentul încheierii contractelor.

Angajații unității contabile se vor asigura că următoarele informații sunt verificate și că informațiile sunt introduse corect în sistemul contabil informatic când verifică documente și pregătesc documente de transfer (plată):

- o tranzacție este în conformitate cu principiile privind monitorizarea implementării bugetare;
- conturile, partenerul tranzacției, domeniul de activitate, sursa, fluxul de numerar și codurile de clasificare bugetară sunt corecte;
- termenul de plată;
- perioada de angajament;
- informații privind destinatarul, inclusiv când apare TVA pe documentul de achiziție, efectuarea de verificări pentru a confirma dacă furnizorul este înregistrat ca persoană plătitoare de TVA și dacă factura este pregătită în conformitate cu Legea privind TVA-ul;
- dacă bunul, serviciul sau alt beneficiu la care se face referire a fost achitat anterior; și
- dacă tranzacția de achiziție a fost verificată conform cerințelor stabilite pentru verificările documentelor și a fost aprobată de către persoana(persoanele) autorizată(e) în acest sens.

Cerințele privind verificările documentelor trebuie să asigure faptul că persoana autorizată (semnatarul) și angajatul unității contabile nu sunt una și aceeași persoană. Eful autorității va desemna persoana(persoanele) autorizată(e) în baza competenței sale. Fiecare document sursă trebuie semnat atât de persoana autorizată cât și de angajatul unității contabile.

Dacă este posibil, două persoane (principiul celor patru ochi) sunt implicate în procesul de transfer de bani. Când sunt efectuate transferuri electronice, drepturile sunt alocate în așa fel încât o persoană nu poate efectua singură un transfer de bani. Pentru a îndeplini această cerință, persoana care realizează un transfer trebuie să fie diferită de persoana care acceptă transferul. O altă persoană în afara casierului aprobă ordinele de plată în numerar.

Cele de mai sus asigură faptul că responsabilitățile sunt separate în momentul efectuării de tranzacții – drepturile de aprobare sunt alocate, principiul celor patru ochi este aplicat – și că sistemele informatice au verificări automate privind resursele și accesul la date, datele sunt făcute compatibile și supravegherea este exercitată.

Măsurile de control pentru sistemele informatice sunt automate și de obicei continue. De exemplu, următoarele verificări se vor efectua asupra unui ordin de plată introdus în sistemul electronic al trezoreriei de stat:

- ordinul de plată este compilat în formatul necesar;
- autoritatea are fonduri libere de la bugetul de stat sau, în cazul fundațiilor de stat, soldul contului electronic de venituri ale trezoreriei de stat este verificat;
- suma minimă de plată către destinatar prin intermediul unui transfer bancar în Republica Estonia este 0,05 EUR și către o țară străină 1,90 EUR.

Datorită dezvoltării rapide a sistemelor informaționale, măsurile de control sunt actualizate constant.

Performanța funcționarilor este evaluată cel puțin o dată pe an în cadrul interviului de evaluare al angajatului cu superiorul său. Superiorii supraveghează în mod constant activitatea desfășurată de subordonații lor. Întrucât este extrem de important ca funcționarii care trebuie să aplice o serie de controale interne atunci când își îndeplinesc sarcinile, să fie conștienți de măsurile de control existente și să aprecieze importanța aplicării acestor

măsurile, există instruirea regulată, zile de informare, ședințe, etc. (la nivel departamental, de organizație, zonă guvernamentală (denumită în continuare „remitere”), autoritate de stat).

### ➤ **Managementul procesului de informare și comunicare**

Aspectul cel mai important privitor la procesul de informare și comunicare este notificarea la timp a persoanelor potrivite. Pentru a asigura deținerea, înregistrarea și transmiterea de informații importante, în formatul și în momentul care să permită angajaților să-și îndeplinească sarcinile în mod corespunzător, toate actele normative sunt disponibile în gazeta de stat electronică (*Riigi Teataja*) (<https://www.riigiteataja.ee/>). Ghiduri, manuale și alte informații necesare sunt publicate pe pagina principală a MF. Au fost stabilite rețelele cu scopul de a face schimb de informații și experiență (cercuri, registre de informare). Informații privind planificarea bugetului de stat sunt disponibile în cadrul Sistemului Informațional privind Bugetul de Stat (SIBS) și progresul curent al implementării bugetare (bazate pe numerar) de către autoritățile bugetului de stat și de către nucleul economic sunt disponibile în cadrul Sistemului electronic al Trezoreriei Statului.

### ➤ **Monitorizarea**

Managerii sunt primele persoane care efectuează monitorizarea inițială; monitorizarea leagă raportarea de activitățile de planificare. În contextele bugetare, sarcina MF este de a coordona strategia bugetului de stat, pregătirea și negocierile bugetului de stat, evaluarea eficienței utilizării resurselor de stat și implementarea de planuri de dezvoltare strategică și planuri de activitate și pregătirea deciziilor privind politica bugetară. Întrucât bugetul de stat este un plan anual al strategiei bugetului de stat, rapoartele anuale trebuie să constituie baza pentru monitorizarea și implementarea strategiei bugetului de stat. Regulile de lucru pentru „Strategia bugetului de stat și pregătirea, implementarea și monitorizarea bugetului de stat” au fost aprobate pe 21 septembrie 2009 prin directiva secretarului-general al MF.

Regulile de lucru pentru monitorizarea și raportarea privind bugetul de stat specifică următoarele activități: rapoarte privind implementarea bugetului de stat de către trezoreria de stat; analiza pozițiilor bugetare privind alte sectoare guvernamentale; analiza implementării bugetului de stat; prezentarea generală a veniturilor, rezervelor și datoriei bugetare; pregătirea unei prezentări generale lunare a situației economice, primirea veniturilor bugetului de stat și utilizarea fondurilor bugetului de stat; analiza rapoartelor privind implementarea planului de activitate; analiza rapoartelor privind implementarea bugetului de stat; analiza indicatorilor financiari ai sectorului public, etc.

### **3.1. Răspunderea și responsabilitatea managerială**

Responsabilitatea managerială finală în cadrul sectorului public este alocată șefului autorității respective prin lege (care este desemnat politic la nivel de minister). Ca regulă, principiul managementului unic este aplicat de obicei în cadrul autorităților guvernamentale. Lanțul de responsabilitate este de așă natură încât managerul de la nivelul inferior este răspunzător față de un manager de la un nivel superior. Nu există o separare clară a puterilor administrative și politice (în special la nivel de minister).

În contextul bugetului de stat, persoana responsabilă este Ministrul Finanțelor, căruia îi raportează alți miniștri. Ministrul Finanțelor este responsabil în fața guvernului; următorul nivel este parlamentul. Procesul de pregătire a bugetului de stat se bazează pe strategia

bugetului de stat în baza căreia se pregătește un LBS anual. Acesta, împreună cu planurile anuale de activitate din planurile de dezvoltare ale domeniilor de guvernare ale ministerelor, formează documentul de aplicare a strategiei bugetului de stat. În consecință, conform legislației, strategia bugetului de stat și bugetul de stat anual sunt instrumentele guvernății centrale și uneltele de politică pentru guvernul în exercițiu.

Conform Legii privind Guvernul, responsabilitatea pentru crearea și aplicarea sistemului de control intern aparține șefului autorității guvernamentale sau al unei autorități din subordinea acestuia. Legea privind Guvernul prevede că ministerele și cancelaria de stat sunt responsabile în fața guvernului. Șefii sub-birourilor sunt responsabili în fața ministrului sau secretarului de stat relevant. Autoritățile guvernamentale folosesc fondurile bugetului de stat și pregătesc rapoarte despre utilizarea acestora conform prevederilor legale.

Legea privind Guvernul prevede competența unui ministru ca șef al ministerului, conform căreia ministrul trebuie:

- să facă propuneri guvernului cu privire la proiectul de buget anual privind cheltuielile și veniturile și, acolo unde este necesar, cu privire la proiectul de buget suplimentar al ministerului, să decidă cu privire la utilizarea fondurilor bugetare și să monitorizeze implementarea corectă și oportună a fondurilor, ajutoarelor și granturilor alocate de Uniunea Europeană, alături de alte ajutoare străine;
- să aprobe bugetele autorităților de stat din aria de acoperire a ministerului în baza bugetului de stat și să monitorizeze implementarea lor și, acolo unde este necesar, să emită instrucțiuni pentru utilizarea fondurilor bugetare;
- să specifice structura, operațiunile și administrarea autorităților statului, în aria de acoperire a ministerului, cu excepția cazului în care acest lucru este prevăzut de legislație cu putere superioară celei a unui regulament al ministrului;
- să aprobe personalul autorităților guvernamentale din aria de acoperire a ministerului, cu excepția unor prevederi contrare;
- să raporteze către guvern cu privire la activitățile ministerului;
- să asigure implementarea sistemului de control intern și organizarea auditului intern în cadrul ministerului, a autorităților guvernamentale din aria de acoperire a ministerului și a autorităților de stat administrate de aceste autorități guvernamentale.

Atunci când se elaborează bugetul de stat, responsabilitatea finală pentru principiile bugetului de stat, pregătirea unui buget anual și raportarea cu privire la implementare sa către guvern aparține Ministrului Finanțelor, conform prevederilor legale.

Introducerea bugetării bazate pe performanțe, împreună cu posibila introducere a principiilor contabilității de angajamente pentru pregătirea bugetului ar majora responsabilitatea șefilor autorităților de stat pentru asigurarea planificării eficiente și utilizării eficace a resurselor. Acest lucru ar presupune o necesitate de a suplimenta mecanismele de răspundere pentru încălcarea disciplinei bugetare, care sunt în prezent destul de insuficiente.

Conform Legii privind Guvernul, un sistem de control intern reprezintă un sistem cuprinzător de măsuri implementate pentru direcționarea autorităților guvernamentale și a autorităților de stat administrate de autoritățile guvernamentale pentru a realiza legalitatea și oportunitatea și a asigura:

- conformitate cu legislația;

- protecția proprietății de daune cauzate de risipă, utilizare neoportună, management incompetent și alte daune similare;
- oportunitatea activităților autorităților în îndeplinirea sarcinilor lor;
- colectarea, depozitarea și publicarea de informații reale, actualizate și de încredere privitoare la activitățile autorităților.

Șeful unei autorități guvernamentale și al unei autorități de stat (administrare de autorități guvernamentale) trebuie să implementeze sistemul de control intern în cadrul autorității și este răspunzător pentru eficiența acestui sistem. Conform LBS și Legii Contabilității, fiecare entitate contabilă de stat trebuie să pregătească un raport anual care constă din conturile anuale și rapoartele de activitate. Conturile anuale conțin și un raport cu privire la implementarea bugetului de stat. Conform Legii Contabilității, raportul de activitate inclus în raportul anual al unei entități contabile de stat trebuie să conțină evaluarea sistemului de control intern de către șeful autorității <sup>(1)</sup> și o prezentare generală a activităților efectuate de entitatea contabilă de stat în organizarea funcției de audit intern. Raportul de activitate include și o prezentare generală a implementării planurilor de acțiune pregătite în baza LBS.

Obiectivul rapoartelor consolidate relevante este de a oferi *Riigikogu* și informațiile publice despre cele mai importante activități efectuate de autoritățile de stat în anul bugetar anterior. Acest lucru înseamnă că un raport suplimentar similar celui pentru procesul de planificare este asigurat alături de raportul consolidat privind implementarea bugetului.

Deși sistemul de raportare este în mod formal în vigoare, conținutul raportului de activitate în forma sa curentă este foarte neinformativ și calitatea datelor înaintate uneori este slabă. Există speranță că prin dezvoltarea conceptului de management financiar al statului va fi posibilă eliminarea acestor slăbiciuni.

### 3.2. Auditul Intern

Auditul public intern a fost creat în 2001. Datorită dezvoltării acestei funcții, cadrul legal a fost actualizat în mod constant. Actele normative cele mai importante sunt următoarele:

#### 1. Legea privind Guvernul prevede:

- conceptul sistemului de control intern, responsabilitatea șefului unei autorități de a asigura o implementare eficientă a sistemului de control intern în cadrul autorităților guvernamentale și autorităților de stat din cadrul administrației autorităților guvernamentale și organizarea practicii profesionale a auditorului intern în cadrul autorității.
- competența unui ministru în organizarea activității profesionale de auditor intern în cadrul ministerului aflat în aria sa de acoperire;
- competența MF în coordonarea implementării sistemului de control intern și organizarea practicilor profesionale de auditor intern;
- responsabilitatea pentru aplicarea cerințelor așa cum sunt prevăzute de Legea privind Contabilitatea Publică Autorizată (LCPA) în organizarea practicilor profesionale ale auditorilor interni.

<sup>1</sup> În 2009, miniștrii și Secretarul de Stat au considerat că majoritatea sistemelor de control intern erau eficiente. Acest lucru înseamnă că sistemul de control funcționează efectiv, respectă cerințele stabilite prin regulile procedurale și asigură legalitatea și economia activității entității și protecția resurselor.

Legea privind Guvernul specifică și responsabilitatea șefului auditului intern al unui minister, ca entitate de consolidare, de a evalua implementarea sistemului de control intern și a eficienței acestuia și a înainta un raport în acest sens ministrului sau Secretarului de Stat înainte de a aproba raportul anual pentru anul fiscal. Scopul acestei prevederi este de a oferi un feedback sistematic în ceea ce privește utilizarea fondurilor sectorului public către cei responsabili pentru guvernare, dacă riscurile sunt gestionate și deciziile sunt urmate.

2. LCPA specifică, printre altele, baza legală pentru activitatea auditorilor interni în sectorul public și entitățile de interes public. Permite verificarea competenței acestora care sunt activi în profesia de auditor intern, în special a cunoștințelor acestora privind standardele profesionale. În acest scop, de exemplu, o persoană care dorește să atingă nivelul de auditor intern profesionist al unei entități din sectorul public trebuie să treacă niște examene profesionale din domeniul special de drept public și dintr-un sub-domeniu adecvat (CGAP). Pentru a asigura nivelul înalt de calitate a activității profesionale întreprinse de auditorii interni cu privire la educația necesară, legea stabilește cerințe privitoare la educație (cel puțin o diplomă de licență sau o diplomă de studii universitare) și doi ani de activitate practică sub supravegherea unui auditor intern certificat. Legea susține și introducerea unui sistem care să permită actualizarea cunoștințelor și abilităților auditorilor interni în mod continuu și asigură faptul că acele competențe și nivelul înalt al calității muncii auditorilor interni sunt păstrate.

Intenționăm să adoptăm legislație care va stabili o cerință ca auditorul intern dintr-o entitate din sectorul public să trebuiască să aibă o certificare națională de la 1 ianuarie 2013.

3. În baza LCPA și conform regulamentului Ministerului Finanțelor, „Adoptarea unor standarde privind practica profesională a auditorilor interni”, principiile-cadru importante privind auditul intern sunt adoptate ca lege pozitivă pe care auditorii interni trebuie să o respecte atunci când gestionează funcția de audit intern, planifică activitatea profesională, efectuează activitate și raportează cu privire la rezultatele activității. Legislația de mai sus și altă legislație ce se implementează în baza LCPA urmează să fie adoptate în anul 2011.
4. Regulile generale pentru auditarea internă a autorităților puterii executive (un regulament ce urmează să fie adoptat în baza Legii privind Guvernul Republicii, în curs de elaborare în prezent) reglementează principiile generale pentru activitatea profesională a auditorilor interni și regulile pentru raportarea într-o APE. Regulamentul general include:
  - principiile pentru organizarea activității profesionale a auditorilor interni în cadrul APE;
  - coordonarea funcției de audit intern în cadrul ariei de acoperire a ministerului;
  - pregătirea unui program de calitate pentru funcția de audit intern și a cerințelor stabilite pentru organizarea unei evaluări de calitate;
  - raportarea cu privire la rezultatele programului de calitate.

Departamentele de audit intern au fost înființate în toate ministerele (11) și o persoană responsabilă pentru auditul intern a fost desemnată de cancelaria de stat. Funcția de audit intern este centralizată la nivel de minister în zonele de guvernare a patru ministere. Treizeci și șapte de autorități au înființat o funcție separată de audit intern (o persoană

responsabilă pentru auditul intern a fost desemnată sau o unitate structurală relevantă a fost înființată) de la 31 decembrie 2010.

Funcția de audit intern este subordonată direct șefului unei autorități, asigurând independența funcțională de alte activități ale autorității, condițiile de muncă necesare, accesul la date importante, angajarea și activele fizice necesare pentru efectuarea activității și contactul direct cu șeful autorității.

Departamentele de audit intern funcționează în baza statutelor departamentale, care sunt aprobate de șeful autorității. Auditorii interni care lucrează singuri lucrează în baza fișelor lor de post, care trebuie să includă și drepturi, responsabilități și răspundere, în baza unor standarde și trebuie să fie aprobate de către șeful autorității.

Activitatea de audit intern este alocată pe activități, oferind asigurare și consiliere, după cum urmează: în 2009, procentajul de activități relaționate cu asigurarea era de 79% și oferirea de consiliere reprezenta 11%, în timp ce în 2010 activitățile de asigurare reprezentau 72%, iar consilierea 11%.

Auditul intern raportează direct șefului autorității, deși șeful funcției de audit intern are dreptul de a înainta rezultatele auditului altor persoane pentru a asigura implementarea recomandărilor efectuate în timpul unui audit. Conform standardelor, șeful auditului intern trebuie să proiecteze și să implementeze un sistem de monitorizare pentru monitorizarea implementării recomandărilor înaintate managementului. Principiile, documentele, etc. de monitorizare sunt stabilite în procedurile funcției de audit intern.

Când e descoperită fraudă în timpul unui audit, auditorul intern trebuie să informeze șeful autorității mai întâi. Principiile pentru luarea de măsuri în cazul fraudei și corupției sunt prevăzute de Legea Anti-corupție.

Partea de activități, în afara sarcinilor unei profesii de auditor intern, efectuate de unitățile de audit intern, s-a redus de-a lungul anilor. Cele mai frecvente sarcini în afara sarcinilor auditorilor interni sunt îndeplinirea sarcinilor unui registrator de declarații de interese economice, participarea la grupuri de lucru, efectuarea de investigații interne, control de supraveghere și proceduri disciplinare și, în puține cazuri, participarea la evaluarea sistemului de management al calității drept auditor intern al sistemului de management al calității. Aceste activități reprezintă 15% din sarcinile de audit intern, în medie.

Instruirea auditorilor interni este organizată parțial la nivel central, dar o parte semnificativă a instruirii și are originea în nevoile specifice ale unității lor sau ale auditorilor interni. În 2010, auditorii interni ai APE au participat la instruire pentru un total de 842 de zile/om, adică o medie de 7,9 zile de instruire pentru un auditor intern. Instruirea de reîmprospătare a informațiilor organizată la nivel central este justificată atunci când auditorilor interni li se atribuie noi sarcini sau în cazul unor subiecte semnificative care privesc un grup întinț mare, pentru a asigura o înțelegere și aplicare similare a cerințelor adoptate. În perioada din iunie 2006 până în noiembrie 2010, MF a organizat 11 cursuri majore de instruire pentru auditorii interni.

În 2010, MF a început să dezvolte o rețea de furnizori de instruire internă constând din auditori interni, prin care 15 auditori interni activi în sectorul public vor fi instruiți și vor efectua instruire pentru alți auditori interni din sectorul public în viitorul apropiat.



☐efii de audit intern din entită☐ile contabile de stat au evaluat corectitudinea rapoartelor anuale ☐i legalitatea tranzac☐iilor din anii fiscali 2004-2010 cu privire la auditul folosirii fondurilor. ONA a evaluat corectitudinea raportului anual consolidat al statului, timp în care ONA a avut dreptul de a-☐i baza activitatea pe activitatea efectuată de unită☐ile de audit intern din entită☐ile contabile de stat. Pentru a majora gradul de independen☐ă al evaluărilor efectuate cu privire la corectitudinea rapoartelor anuale ☐i legalitatea tranzac☐iilor entită☐ilor contabile de stat, competen☐a de evaluare a corectitudinii rapoartelor anuale (din 2011 ☐i anii fiscali următori) a fost acordată ONA.

Conform Legii privind Guvernul, ☐efii de audit intern din ministere ☐i cancelaria de stat oferă o opinie cu privire la implementarea sistemului de control intern al autorită☐ii ☐i eficien☐a acestuia (începând cu anul fiscal 2011). Pentru prima oară, această opinie, referitoare la anul 2011, trebuie elaborată ☐i înaintată ministrului sau Secretarului de Stat înainte ca raportul anual pentru anul fiscal să fie aprobat.

### **3.2.1. Cooperarea auditului intern cu auditul extern**

Cooperarea cu ONA este organizată pe două niveluri: la nivelul MF ☐i al unită☐ilor de audit intern ale ministerelor. În cadrul cooperării rela☐ionate cu auditul intern, MF va implica ONA:

- în procesul de pregătire a proiectelor de legisla☐ie;
- ca participant ☐i/sau comentator în proiecte privitoare la pregătirea de ghiduri metodologice;
- ca participant ☐i furnizor de instruire în programele de instruire privind auditul intern;
- în schimbul de informa☐ii cu auditorii interni (auditorii ONA au acces la extranetul auditorilor interni, pot citi lucrarea de informare destinată auditorilor interni, dacă doresc pot participa la ☐edin☐ele ☐efilor de audit intern, etc.).

Unită☐ile de audit intern ale ministerelor ☐i cancelariei de stat intră în parteneriate cu ONA în auditarea rapoartelor anuale ale entită☐ilor contabile de stat. ONA poate să se bazeze pe activitatea de audit intern atunci când evaluează corectitudinea raportului anual consolidat al statului ☐i legalitatea tranzac☐iilor. Pentru a asigura cele de mai sus, aria de acoperire a lucrărilor va fi agreată pentru a evita activitate dublată ☐i a face schimb de documente de lucru. Graficele de lucru anuale sunt de asemenea dezbătute pentru a reduce la minim cantitatea de muncă dublă.

### **3.2.2. Comitetele de audit**

LCPA prevede natura unui comitet de audit ☐i principiile de bază de înfiin☐are, conform cărora un comitet de audit este un organism consultativ în domeniul contabilită☐ii, auditului, managementului riscului, controlului ☐i auditului intern, exercitării supravegherii ☐i pregătirii bugetului ☐i asigurării activită☐ii legale. Ministerele nu au datoria de a înfiin☐a un comitet de audit, dar atunci când a fost înfiin☐at un astfel de comitet în cadrul unui minister, sarcinile sale includ întreaga sferă a ministerului ☐i membrii comitetului vor fi desemna☐i ☐i elibera☐i din func☐ie de către ministru.

Un comitet de audit va avea cel pu☐in doi membri, dintre care cel pu☐in doi membri trebuie să fie exper☐i în domeniul contabilită☐ii, finan☐elor sau juridic. Un membru al unui comitet

de audit nu va fi auditor intern, membru al consiliului de administrație sau procurator, ministru asistent sau secretar-general sau o persoană care efectuează audituri.

### 3.3. Coordonarea controlului public intern

Conform Legii privind Guvernul, coordonarea implementării sistemului de control intern și organizarea auditării interne în cadrul sectorului guvernamental sunt incluse în aria de acoperire a MF. În acest scop, MF efectuează următoarele acțiuni:

- Pregătește proiecte de acte normative ce reglementează domeniul auditului intern.
- Pregătește ghiduri generale în domeniul auditului intern și controlului intern.
- Efectuează evaluări pentru a confirma conformitatea cu standardele internaționale pentru auditul intern profesional.
- În cooperare cu șefii de audit intern din ministere, pregătește obiective generale de dezvoltare pentru perioade de patru ani. Conform obiectivelor curente de dezvoltare, toate ministerele trebuie să efectueze o evaluare internă a calității până la sfârșitul anului 2011, cel târziu, și o evaluare externă până la sfârșitul anului 2012.
- Organizează instruire pentru îmbunătățirea abilităților profesionale ale auditorilor interni.
- Colectează și analizează rapoartele interne cu privire la funcția de audit intern. Șefii auditului intern înaintează anual un rezumat despre organizarea funcției de audit intern în cadrul autorității către DCF. În fiecare an, șeful autorității înaintează evaluarea sa privind sistemul de control intern și o prezentare generală a activităților întreprinse de entitatea de contabilitate de stat atunci când organizează funcția de audit intern ca parte din raportul de activitate inclus în raportul anual al entității de contabilitate de stat.
- Analizează rezultatele auditurilor efectuate cu privire la rapoartele anuale ale entității contabile de stat și oferă propuneri guvernului pentru eliminarea deficiențelor detectate. Șefii de audit intern ai entităților contabile de stat își formează propria opinie cu privire la corectitudinea rapoartelor anuale și legalitatea tranzacțiilor începând din anul 2004 (până în 2010). În fiecare an, MF analizează deficiențele detectate în timpul auditurilor și pregătește un rezumat al problemelor detectate pentru guvern și lansează propuneri către ministere pentru eliminarea acestor probleme. Propunerile lansate de MF sunt dezbătute de guvern în timp ce aprobă rapoartele anuale ale entităților contabile de stat.
- Organizează întâlniri regulate pentru șefii de audit intern din ministere (de obicei, de trei ori pe an) și ședințe bilaterale periodice cu șefii de audit intern din ministere (o dată la doi ani).
- Păstrează o bază de date de auditori interni care include detaliile de contact ale tuturor auditorilor interni ce lucrează în sectorul public, informații cu privire la experiența lor de muncă, educația, specialitatea, instruirea pentru reîmprospătarea informațiilor pe care au finalizat-o, certificatele și abilitățile lingvistice.
- Administrează mediul informațional „Extranet-ul auditorilor interni”, cu acces restricționat, unde este disponibilă legislație ce acoperă domeniul, ghiduri, detalii de contact ale auditorilor interni, materiale din partea unor instruirii organizate, grafice de lucru, rezumate ale unor rapoarte și feedback, etc.
- Publică lucrarea informativă trimestrială *Auditor intern* pentru auditorii interni.
- Consiliază și se consultă cu auditorii interni.

Din 2000 până în 2009, coordonarea implementării sistemului de control intern și organizarea auditului intern al autorităților guvernamentale și de stat, precum și analiza și lansarea de propuneri pentru îmbunătățirea eficienței acestora, a fost sarcina DCF din cadrul MF. Începând din anul 2010, aceste sarcini sunt distribuite. Crearea politicii privitoare la activitatea profesională a auditorilor interni și elaborarea de proiecte de lege, inclusiv coordonarea organizării activităților profesionale ale auditorilor interni este sarcina Departamentului de Politică de Afaceri și Contabilă.

Sarcina DCF este coordonarea implementării sistemului de control intern și analiza și efectuarea de evaluări privind activitatea profesională a auditorilor interni sau organizarea acesteia, inclusiv efectuarea de evaluări externe de calitate. Pentru a rezuma lucrurile, sarcinile MF în implementarea sistemului de control intern al organizației și coordonarea organizării practicilor profesionale ale auditorilor interni sunt următoarele:

1. Atunci când coordonează și analizează implementarea sistemului de control intern, MF va:
  - oferi instrucțiuni metodice pentru implementarea și evaluarea sistemului de control intern;
  - acolo unde este necesar, va organiza o analiză comparativă a sistemelor de control intern înființate în cadrul autorităților și va lansa propuneri pentru îmbunătățirea eficienței acestora;
  - colecta și analiza informațiile cu privire la implementarea sistemului de control intern al autorităților și eficiența acesteia.
2. Atunci când coordonează organizarea practicilor profesionale ale auditorilor interni, MF va:
  - asigura interpretarea standardului practicilor profesionale ale auditorilor interni sau a unei părți din acesta;
  - evalua și analiza influența regulamentelor pentru organizarea practicilor profesionale ale auditorilor interni și va lansa propuneri pentru îmbunătățirea lor.
  - colecta și analiza informații privind organizarea practicilor profesionale ale auditorilor interni.
3. Pentru a organiza evaluarea activității profesionale a auditorilor interni sau organizarea acesteia, MF:
  - acolo unde este necesar, va consilia autoritățile pe parcursul evaluării interne privind calitatea efectuate în baza standardelor privind practicile profesionale de audit intern;
  - va efectua evaluarea externă de calitate a funcției de audit intern în baza standardelor privind practica profesională de audit intern.

#### **4. Inspecția financiară**

În Estonia, nu există o autoritate central - guvernamentală de inspecție financiară. Ministerul Finanțelor deține rolul central ca partener local al OLAF cu privire la procesarea încălcărilor referitoare la utilizarea fondurilor UE, dar detectarea corupției și fraudei referitor la alte fonduri de la bugetul de stat este efectuată de alte autorități de la alte niveluri. Auditul intern este esențial în detectarea încălcărilor și corupției din cadrul unei

organizații și trebuie să evalueze probabilitatea de fraudă în timpul auditurilor și, în momentul detectării de încălcări, să notifice șeful autorității și, dacă este necesar, autoritățile de aplicare a legii ale acesteia. ONA se ocupă de asemenea de posibile încălcări referitoare la fondurile bugetului de stat cu obiectivul de a acorda parlamentului și publicului garanția prin auditul economic că fondurile din sectorul public sunt folosite în mod legal și eficient. ONA este parte integrantă din sistemul de audit al sectorului public, întrucât auditează extern activitățile, respectarea legii și utilizarea fondurilor autorităților din sectorul public.

Frauda și neregulile potențiale sunt împiedicate în special prin actualizarea măsurilor de control ale organizației din cadrul sistemului de control intern, evaluarea riscului și stabilirea funcției de audit intern. Unele unități de audit intern efectuează investigații interne și control de supraveghere. Principiile supravegherii oficiale sunt stabilite de Legea privind Guvernul.

Există restricții generale care se aplică tuturor angajaților din sectorul public și restricții specifice care se aplică oficialilor și sunt reglementate de Legea Anti-corupție.

Nu există sancțiuni directe în cazul încălcării LBS. Principiile de acțiune în cazul unei situații suspectate de corupție și fraudă sunt stabilite de Legea Anti-corupție. Investigarea cazurilor de fraudă și corupție este de competența organismelor de investigare. De fiecare dată când există o suspiciune rezonabilă că un oficial a încălcat legea, s-a comportat într-un mod greșit cu privire la activele statului, s-a folosit în mod incorect de puterile acordate sau a efectuat alte tranzacții sau acțiuni relaționate cu corupția, următoarele autorități trebuie să fie notificate în acest sens în persoană sau prin înaintarea unei cereri:

- cea mai apropiată prefectură de poliție, în cazul în care este vorba despre funcționari care lucrează pentru administrații locale și autoritățile de stat și societăți private/asociații non-profit;
- Consiliul de Securitate al Poliției, în cazul în care sunt implicați funcționari publici de nivel mai înalt (Președintele, un membru al parlamentului, Auditorul General, Cancelarul pentru Justiție, un judecător, un procuror sau un oficial de rang înalt al unei autorități guvernamentale, Cancelaria Parlamentului, Biroul Președintelui, Biroul Cancelarului pentru Justiție, ONA sau o instanță);
- Biroul Procurorului Public, în cazul în care sunt implicați funcționari angajați la autoritățile de aplicare a legii (de ex., ofițer de poliție).

## **5. Reforme în curs și viitoare**

5.1. Centralizarea serviciilor de suport în cadrul autorităților de stat (contabilitatea financiară și contabilitatea, înregistrarea personalului și contabilitatea statelor de plată, managementul evidențelor pentru administrarea facturilor electronice și a documentelor create de funcțiile de suport).

Proiectul intenționează să realizeze o gestiune mai bună a informațiilor, să facă aceste informații mai ușor disponibile și să reducă acele costuri relaționate cu organizarea managementului financiar, a managementului personalului și a activităților de administrare. Reorganizarea va face aceste activități mai transparente, oferind o prezentare generală operațională. Rearanjarea serviciilor de suport permite o introducere mai rapidă a facturilor electronice și a documentelor electronice și a unui sistem de raportare bazat pe internet.

Ministerele se vor implica în proiect în etape și toate cele 242 de autorități vor introduce un sistem comun până la 1 ianuarie 2013, cel târziu.

## **5.2. Dezvoltarea unei planificări strategice și a unui cadru de management financiar.**

- Integrarea cadrelor de planificare strategică și bugetare pentru îmbunătățirea monitorizării cheltuielilor guvernamentale și a performanței politicilor și pentru prioritizarea obiectivelor în situații unde resursele sunt limitate.
- Dezvoltarea unei metode sustenabile pentru stabilirea indicatorilor și a obiectivelor de performanță pentru a fi folosite în bugetarea bazată pe performanțe și planificarea strategică.
- O integrare mai bună a informațiilor privind performanța în procesele de management și bugetare prin introducerea bugetării programelor bazată pe performanțe.
- Aplicarea principiilor contabilității de angajamente. Oferirea de informații bugetare bazate pe angajamente pentru factorii de decizie, în afara informațiilor care sunt disponibile în prezent conform bugetului bazat pe numerar.
- Dezvoltarea unei metode pentru bugetarea cheltuielilor programelor (a costului) pentru sectorul public.

5.3. Actualizarea cadrului legal pentru raportare financiară (inițiat) – conceperea de principii pentru pregătirea și depunerea de rapoarte anuale electronice (bazate pe XBRL) care se bazează pe standardele internaționale de raportare financiară (IFRS).

5.4. Dezvoltarea sistemului informatic STEP – obiectivul creării unui sistem informațional de management strategic și planificare a bugetului de stat este de a permite o integrare eficientă și operațională a planificării strategice de stat, a bugetării, raportării și sarcinilor și activităților conexe într-un sistem cuprinzător. Acest sistem va asigura disponibilitatea informațiilor necesare pentru a lua decizii strategice la timp, ajutarea îmbunătățirii calității datelor, susținerea procesului complet de management financiar de stat și reducerea, printre altele, a cantității și perioadei de timp petrecute pentru munca manuală. Dezvoltarea acestui sistem se află în prezent în etapa de planificare a achizițiilor.

5.5. Aplicarea activității de audit relaționate cu contabilitatea, inclusiv a certificării profesionale a auditorilor interni și implementarea unui sistem de monitorizare de calitate, în conformitate cu legea – perioada de aplicare din 2011 până în 2015 a LCPA include dezvoltarea și adoptarea tuturor legilor de implementarea, lansarea sistemului de examinare profesională și a sistemului de monitorizare a activității auditorilor și introducerea completă a registrului activităților auditorilor și menținerea acestuia. Va fi demarată dezvoltarea unui dicționar de terminologie contabilă, iar lucrările de cercetare și un proiect de master de studiu de contabilitate vor primi susținere.

5.6. Implementarea unui sistem de control intern și organizarea funcției de audit intern în cadrul administrațiilor locale – pentru implementarea strategiei anticorupție, Legea privind Organizarea Guvernului Local va fi modificată și se așteaptă ca ea să intre în vigoare în ianuarie 2013 - conform căroră:

- consiliul va asigura implementarea sistemului de control intern și organizarea activității profesionale a auditorului intern în cadrul administrației locale;

- municipalitatea rurală sau administrația orașului va implementa sistemul de control intern și va fi responsabilă pentru performanța acestuia;
- unitatea de administrație locală are dreptul de a stabili o funcție sau unitate structurală adecvată pentru efectuarea auditului intern;
- când organizează auditul intern, prevederile stabilite de LCPA vor fi aplicate în cadrul administrației locale;
- dacă o funcție sau unitate structurală adecvată a fost înființată în cadrul administrației locale pentru a efectua auditul intern, funcționarul respectiv sau șeful unității structurale va înainta raportul auditorului intern al municipalității rurale sau administrației orașului înainte de a aproba raportul anual.

## FINLANDA

### Controlul public intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Încă din anii 1990, controlul intern al finanțelor administrației centrale și legislația conexasă în special, au fost supuse unor reforme și dezvoltări semnificative. Conceptele de control intern și, într-o anumită măsură, principiile privitoare la controlul intern, au fost reformate în această perioadă. Statutele bugetare definesc și implementează controlul intern ce trebuie efectuat ca responsabilitate a managementului de top. Astăzi, controlul intern este un element integrant al managementului și managementului riscului conexas în baza principiilor de bună guvernare, și ca atare este un element esențial al sistemelor de management al performanței și de răspundere.

La începutul anilor 2000, cerințele de bază pentru controlul intern fuseseră incluse în statutele bugetare. Totuși, mai existau încă deficiențe în coordonarea controlului intern și uniformizarea politicilor operative. În practică, controlul intern nu fusese încă integrat suficient în sistemele și procedurile de management ca parte din managementul performanței. În plus, nu exista un sistem uniform la nivelul guvernului și al finanțelor administrației centrale per ansamblu pentru a asigura suficient controlul intern. Din acest motiv, Ministerul Finanțelor a creat un grup de lucru la data de 18 decembrie 2001 pentru a examina dezvoltarea procedurilor de elaborare a conturilor finale ale administrației centrale și a prezenta propuneri cu privire la modificările legislative necesare. Grupul de lucru a cooperat îndeaproape cu un grup de lucru pentru procesul de raportare, înființat de către Consiliul Purtător de Cuvânt al parlamentului.

Importanța controlului intern a mai fost evidențiată în cadrul reformei privind răspunderea și prin modificările conexe ale statutelor bugetare care au avut loc în anul 2003. Aceste modificări au inclus următoarele:

- criteriile de bază pentru răspundere și performanță au fost redefinite în cadrul legislației;
- raportul privind starea financiară a guvernului și declarația financiară de stat au fost cuprinse într-un nou raport cu privire la conturile finale ale administrației centrale, prezentat parlamentului.
- structura raportării financiare de către agențiile guvernamentale și ministere a fost specificată cu privire la răspundere și performanță și în special cu privire la pregătirea de rapoarte de performanță referitoare la atingerea obiectivelor de performanță stabilite;
- o declarație obligatorie de evaluare a funcționalității controlului intern și managementului riscului a fost inclusă în raportarea financiară de către agențiile guvernamentale și ministere;

---

<sup>1</sup> Contribuție a Controlorului Financiar Guvernamental, Ministerul Finanțelor la data de 1 aprilie 2011.

- responsabilitatea ministerelor în coordonarea domeniilor lor administrative și sectoarelor de politică și implementarea răspunderii privind performanța a fost evidențiată prin impunerea evaluării anuale și transmiterea de observații de către ministere cu privire la conturile financiare și rapoartele de audit ale unităților lor subordonate care trebuie să-și pregătească propriile declarații financiare;
- o funcție comună de control guvernamental a fost înființată în cadrul Ministerului de Finanțe pentru pregătirea raportului cu privire la conturile finale ale administrației centrale pentru a asigura faptul că este prezentat un raport corect și cinstit, pentru controlul intern al stării finanțelor administrației centrale și utilizarea raportării și evaluării și pentru dezvoltarea sistemului de control și raportare cu privire la finanțele și operațiunile administrației centrale;
- un consiliu consultativ pentru control intern și managementul riscului a fost creat pentru dezvoltarea controlului intern și planificarea cooperării încrucișate și a măsurilor pregătitoare, cu reprezentare din toate ministerele și alte organisme cheie pentru controlul intern;
- o direcție de audit intern a fost înființată pentru a coordona și dezvolta auditul intern, cu reprezentare din partea funcțiilor de audit intern din toate ministerele.

## **2. Mediul controlului public intern**

### **2.1. Principiile pregătirii bugetului**

După posibile modificări, parlamentul aprobă bugetul prezentat de guvern și posibile bugete suplimentare. Bugetul este pregătit pentru un an financiar o dată. Un an financiar este egal cu un an calendaristic. Estimările veniturilor anuale și ale subvențiilor pentru cheltuielile anuale sunt introduse în buget ca sume brute, nescăzând nici cheltuieli din venituri nici venituri din cheltuieli (bugetare brută). Pot fi stabilite prevederi prin lege conform cărora, în cazul anumitor venituri și cheltuieli, doar veniturile sau subvențiile estimate egale cu soldul dintre acestea pot fi introduse în buget (bugetare netă).

Bugetul poate conține trei tipuri de subvenții:

1. O subvenție fixă, care nu poate fi depășită sau transferată către un an financiar ulterior.
2. O subvenție estimată, care nu poate fi transferată către un an financiar ulterior. Permișiunea de a depăși o subvenție estimată poate fi acordată dacă excesul se bazează pe o necesitate statutară sau o necesitate comparabilă sau pe o altă necesitate importantă sau neprevăzută care este dificil de estimat.
3. Subvențiile transferabile, articolele de venit sau cheltuieli sunt alocate anului financiar căruia îi sunt aplicabile. Alocarea este efectuată în special în baza livrării unui produs sau serviciu sau primirii unui factor de producție. De exemplu, cheltuielile de achiziții sunt bugetate pentru anul calendaristic atunci când este primit produsul sau serviciu achiziționat. Cheltuielile nu sunt raportate în cadrul bugetului.

### **2.2. Principiile contabilității administrației centrale și pregătirii conturilor finale ale administrației centrale**

Statul are o obligație contabilă pentru economia sa bugetară. Economia bugetară este împărțită în unități contabile, care cuprind ministere, agenții guvernamentale și



organisme publice. Datele contabile de la unitățile contabile sunt compilate în conturile consolidate ale statului pentru pregătirea conturilor finale ale administrației centrale. Trezoreria de stat colectează datele contabile și gestionează contabilitatea consolidată.

Unitățile contabile sunt responsabile pentru tranzacțiile lor de plată și contabilitate și, la fel ca agențiile guvernamentale și organismele publice, își pregătesc conturile anuale și raportează cu privire la operațiunile lor.

Contabilitatea administrației centrale cuprinde conturile bugetare și conturile generale. Contabilitatea trebuie să respecte bunele practici contabile. Contabilitatea bugetară monitorizează implementarea bugetului și conturile generale arată veniturile și cheltuielile, precum și poziția financiară cu privire la active și pasive.

Agențiile guvernamentale și organismele publice trebuie să ofere informații corecte și cinstite cu privire la conformitatea cu bugetul, veniturile și cheltuielile lor, poziția lor financiară și performanța lor operativă în conturile lor anuale și raportul privind operațiunile lor, compilat pentru a implementa răspunderea.

Pentru fiecare an financiar, guvernul înaintează raportul privind conturile finale ale administrației centrale către parlament. Raportul include conturile finale ale administrației centrale guvernamentale și alte informații necesare privind managementul financiar al administrației centrale și conformitatea cu bugetul, precum și informații privind cele mai importante aspecte cu privire la eficacitatea socială a activităților administrației centrale și dezvoltarea performanței. Raportul include și informații cheie privind dezvoltarea eficienței societare și a performanței în sectoarele administrative ale ministerelor.

Conturile finale ale administrației centrale includ:

1. o declarație de implementare a bugetului cu privire la implementarea bugetară, specificată pe secțiune sau sector bugetar și pe capitol și articol;
2. o declarație de venituri și cheltuieli cu privire la venituri și cheltuieli;
3. un bilanț care să ilustreze poziția financiară în ultima zi a anului financiar;
4. o declarație privind fluxul de numerar care să ilustreze fluxul de numerar;
5. note care sunt necesare pentru a oferi informații corecte și cinstite.

### **2.3. Auditul Extern**

Oficiul Național de Audit din Finlanda este un organism independent care operează în cadrul parlamentului (instituție supremă de audit). Oficiul Național de Audit are sarcina de a audita administrația financiară națională pentru a asigura faptul că este conformă și că este efectuată în conformitate cu legislația și bugetul.

Până la sfârșitul lunii septembrie a fiecărui an, Oficiul Național de Audit înaintează un raport parlamentului cu privire la operațiunile sale și rapoarte speciale, dacă este necesar.

## **3. Controlul Public Intern**

### **3.1. Răspunderea și responsabilitatea managerială**

Controlul intern în administrația centrală este definit după cum urmează: controlul intern se referă la procedurile incluse în procesele de ghidare și operare ale agenției, soluțiile organizaționale și metodele de operare care pot fi folosite pentru a obține garanția rezonabilă cu privire la:

- legalitatea operațiunilor;
- securitatea fondurilor;
- performanțele operaționale; și
- obținerea de informații corecte și cinstitute cu privire la finanțe și performanță.

Conform Secțiunii 24 b din Legea privind Bugetul, agențiile guvernamentale și organismele publice trebuie să se asigure că au un sistem de control intern bine stabilit în cadrul propriilor operațiuni și al activităților pentru care sunt responsabile.

Managementul riscului identifică, evaluează și gestionează factori care amenință să împiedice atingerea obiectivelor incluse în cele patru categorii menționate mai sus. Managementul riscului are aceleași obiective precum controlul intern. În mod ideal, procedurile de control intern și management al riscului sunt integrate în procesele obișnuite ale agenției de planificare, management și operare. Exemple tipice de astfel de proceduri includ:

- planificarea de obiective și operațiuni și identificarea și evaluarea riscurilor care amenință să împiedice atingerea obiectivelor;
- managementul informațiilor necesare în operațiuni care folosesc sistemele de informare;
- proceduri de control tehnic și raportare pentru situații excepționale, incluse în sistemele informatice;
- diferențierea sarcinilor.

Conform Secțiunii 24 b din Legea privind Bugetul, conducerea fiecărei agenții este responsabilă pentru stabilirea controlului intern, precum și pentru conformitatea și adecvarea acestuia.

Conducerea de top a unei agenții poartă răspunderea principală pentru instituirea și managementul controlului intern, în același mod în care este responsabilă pentru atingerea obiectivelor organizației și stabilirea activităților conexe. Conducerea ia măsurile necesare în baza acestei responsabilități prin delegarea de sarcini către diverse niveluri ale organizației în conformitate cu sistemul lor de management. Cu privire la controlul intern, delegarea înseamnă deseori alocarea de sarcini și responsabilități către subunități, astfel încât subunitățile să fie responsabile pentru propriile operațiuni și pentru identificarea, managementul și raportarea cu privire la riscurile conexe.

În baza Secțiunii 65 din Decretul privind Bugetul de Stat, raportul cu privire la operațiuni, inclus în conturile finale ale biroului de contabilitate, trebuie să cuprindă o evaluare a adecvării și conformității controlului intern și managementului relaționat al riscului, precum și o declarație cu privire la statusul controlului intern și țintele cheie de dezvoltare, elaborat în baza evaluării (evaluarea și declarația de asigurare privind controlul intern).

Evaluarea ar trebui să fie:

- autentică – nu aparentă;

- sistematică – ar trebui să se bazeze pe raportarea stării curente la criteriile acceptate în cadru;
- suficient de extinsă – ar trebui să acopere toate procesele operaționale și de suport relevante în activitățile pentru care este responsabilă agenția;
- documentată – ar trebui să acopere toate procesele operaționale și de suport relevante pentru care este responsabilă agenția;
- aprobată de conducere – să permită evaluarea controlului intern, care este responsabilitatea conducerii.

În anul 2005, consiliul consultativ pentru control intern și managementul riscului, înființat de guvern, a pregătit o recomandare pentru agențiile guvernamentale și organismele publice cu privire la abordările privind controlul intern și managementul riscului și la evaluarea funcționalității acestora. Recomandarea are menirea de a fi un instrument de susținere a agențiilor guvernamentale, organismelor publice și fondurilor în evaluarea și dezvoltarea de către acestea a propriilor procese de control intern și management al riscului. Controlul intern și managementul riscului eficiente sporesc performanța unității operative și sunt un element esențial de bună guvernare. În 2008, a fost emisă o versiune mai concisă a recomandărilor, care poate fi folosită ca alternativă la cadrul mai extins, de exemplu în agenții mai mici.

Când se aplică acele cadre de evaluare, funcționalitatea controlului intern și a managementului riscului este evaluată prin examinarea următoarelor aspecte care o influențează:

- mediul operativ al agenției;
- stabilirea de obiective;
- identificarea, evaluarea și managementul riscurilor;
- controale (măsuri de control);
- comunicarea și fluxul de informații; și
- monitorizarea performanței controlului intern și managementului riscului.

Agențiile guvernamentale și organismele publice pot să folosească și alte cadre de evaluare aprobate în mod obișnuit (de exemplu, COSO, COSO-ERM, CoCo) în evaluarea funcționalității controlului intern și managementului riscului. Folosirea unui cadru aprobat la nivel general susține evaluarea sistematică și documentată a controlului intern. Cadrul de evaluare trebuie să fie întotdeauna adaptat pentru a corespunde nevoilor agenției.

Evaluarea controlului intern trebuie să fie utilizată în planificarea și execuția operațiunilor agenției. În baza rezultatelor evaluării, agenția poate pregăti evaluarea și declarația de garanție a controlului intern, care să fie incluse în raportul privind operațiunile.

Evaluarea și declarația de garanție privind controlul intern cuprinse într-un raport al unei agenții guvernamentale cu privire la operațiuni ar trebui, pe scurt, să cuprindă următoarele elemente:

- declarația privind responsabilitatea managerială;
- metoda de evaluare a implementării (referire la cadru, de exemplu);
- concluziile cu privire la starea controlului intern; și
- posibile obiective de dezvoltare.

### 3.2. Auditul Intern

Auditul intern susține eficiența controlului intern și managementului riscului în cadrul ministerelor și agențiilor guvernamentale. Conducerea din ministere și agenții este responsabilă pentru implementarea corespunzătoare a proceselor de control intern și management al riscului.

Există diferențe între ministere și agențiile guvernamentale în modul în care este efectuat auditul intern. Multe dintre agențiile mai mici în special nu efectuează audituri interne separate. De asemenea, Ministerul Finanțelor nu are nicio unitate de audit intern sau vreun auditor intern. În multe agenții, auditarea internă este o funcție efectuată de o singură persoană.

Așa cum prevede Secțiunea 70 din Decretul privind Bugetul de Stat, auditul intern este stabilit la discreția conducerii ministerului și agenției. În considerarea acestora, conducerea ar trebui să evalueze necesitatea de audit intern prin raportare la nevoile de control intern și cerințele Legii privind Uniunea Europeană.

Conducerea ministerului și agenției trebuie să instituie un audit intern dacă există o nevoie justificată pentru audit în baza procedurilor de control intern. Scopul auditului intern este de a stabili adecvarea și suficiența controlului intern pentru conducere și de a îndeplini sarcinile de audit prescrise de conducere.

Standardele și recomandările comune privind auditul intern trebuie să fie luate în calcul când se stabilește auditul intern.

Regulile privind procedurile de audit intern și statusul auditului intern în cadrul organizării agenției guvernamentale sau a organismului public sunt prevăzute în regulile procedurale privind auditul intern, care sunt confirmate de agenția guvernamentală sau organismul public însuși. Regulile procedurale privind auditul intern trebuie înaintate în scopuri informative ministerului în cauză și Oficiului Național de Audit.

Un model de reguli procedurale a fost elaborat cu scopul de a efectua un audit intern organizat independent de către o agenție. Agențiile guvernamentale și organismele publice trebuie să evalueze în mod critic aplicabilitatea modelului pentru propriile lor operațiuni și, acolo unde este necesar, să adauge, să elimine elemente sau să adapteze conținutul acestuia pentru a se potrivi mai bine propriilor lor operațiuni. Modelul poate fi folosit și pentru pregătirea regulilor procedurale cu privire la auditul intern care este efectuat în exterior, ca serviciu externalizat, cu condiția asigurării aplicabilității regulilor procedurale pentru operațiunile agenției.

Conducerea agenției decide cu privire la starea organizațională a posibilei unități de audit intern. În general, auditul intern este direct subordonat unui minister sau funcționar senior dintr-o agenție. În acest caz, auditul intern raportează direct conducerii de top și își preia puterile de la conducerea de top.

### **3.3. Coordonarea Controlului Intern**

Începând din anul 2004, funcția Controlorului Financiar Guvernamental a operat în cadrul Ministerului Finanțelor.

Funcția Controlorului Financiar Guvernamental este de supraveghetor comun al performanței și finanțelor. Acesta servește drept consilier guvernamental și pentru conducerea de top în

cadrul ministerelor, drept controlor administrativ și autoritate independentă de supraveghere în asigurarea și dezvoltarea calității controlului și sistemului de raportare privind finanțele administrației centrale și asigurarea răspunderii financiare.

Funcția Controlorului Financiar Guvernamental este responsabilă pentru asigurarea faptului că raportul cu privire la conturile administrației centrale guvernamentale oferă informații corecte și cinstite referitor la finanțele și performanța administrației centrale. Aceasta coordonează, conduce și dezvoltă raportarea și evaluarea finanțelor și performanței financiare a administrației centrale. Aria de acoperire a sarcinilor acestei funcții include evaluarea performanței și finanțelor, a contabilității strategice și coordonarea și dezvoltarea evaluării implicațiilor financiare ale legislației. Funcția gestionează și orientarea, coordonarea și dezvoltarea controlului intern și managementului riscului conex, precum și stabilirea activităților la nivel guvernamental și a raportării cu privire la controlul și prevenirea utilizării neadecvate a fondurilor UE pentru care este răspunzător statul.

În îndeplinirea sarcinilor sale, funcția Controlorului Financiar Guvernamental profită de expertiza deținută de Ministerul Finanțelor și alte ministere și autorități.

Consiliul consultativ pentru control intern și managementul riscului operează în cadrul Ministerului Finanțelor. Consiliul consultativ are sarcina de a:

- monitoriza și evalua starea și procedurile de control intern și managementul conex al riscului în cadrul administrației centrale și metodele și dezvoltarea sa generală, precum și funcționalitatea și utilizarea procedurilor de control intern în orientarea și managementul finanțelor și operațiunilor;
- luarea de inițiative pentru dezvoltarea controlului intern și a managementului conex al riscului;
- coordonarea procedurilor diferitelor autorități și agenții guvernamentale și organisme publice în controlul intern și monitorizarea administrativă a managementului financiar și pregătirea măsurilor necesare;
- monitorizarea și evaluarea stării aranjamentelor de audit intern, a calității și performanței auditului intern, a utilizării acestuia în cadrul conducerii și orientării, precum și a procedurilor și dezvoltării generale a auditului intern și luarea de inițiative pentru îmbunătățirea auditului intern și a utilizării acestuia;
- stabilirea cooperării între funcțiile de audit intern din diverse agenții guvernamentale și organisme publice și coordonarea operațiunilor de audit intern și utilizarea rezultatelor în diferite agenții;
- monitorizarea și evaluarea controlului și auditului fondurilor UE în Finlanda, precum și raportarea conexă și coordonarea și dezvoltarea măsurilor relaționate și a procedurilor diverselor autorități, agenții guvernamentale și organisme publice, în timp ce se pregătesc măsurile necesare pentru coordonare și dezvoltare;
- gestionarea preliminară a răspunsului Finlandei către Comisia Comunităților Europene pentru raportul anual al Curții de Conturi, conform referirii din Articolul 143(6) din Regulamentul Consiliului (CE, Euratom) Nr. 1605/2002 privind Regulamentul Financiar aplicabil bugetului general al Uniunii Europene;
- monitorizarea și evaluarea situației de utilizare neadecvată sau infracțiuni comise în cadrul operațiunilor agențiilor guvernamentale și organismelor publice sau orientate către fondurile sau activele statului sau fondurile sau activele pentru care este responsabil statul și coordonarea și dezvoltarea operațiunilor și procedurilor diverselor

autorități și agenții guvernamentale, precum și raportarea cu privire la utilizarea neadecvată și erori;

- gestionarea preliminară a informațiilor privind Finlanda, compilate pentru raport, conform referirii din Articolul 280(5) din Tratatul de constituire a Uniunii Europene; și
- stabilirea de instruire și cooperare și compilarea și distribuirea bunelor practici, precum și pregătirea de propuneri de recomandări și emiterea de declarații cu privire la aspecte din sectorul consiliului.

Consiliul consultativ pentru control intern și managementul riscului este prezidat de Controlorul Guvernamental General, Controlorul Guvernamental General Adjunct acționând ca președinte adjunct. Guvernul desemnează consiliul consultativ și pe membrii acestuia și membrii săi adjuncți pentru trei ani, astfel încât consiliul consultativ să includă un reprezentant din fiecare minister, precum și reprezentanți ai unor parteneri cheie de cooperare în cadrul sectorului, dacă este necesar.

Consiliul consultativ are o divizie de audit intern pentru evaluarea și dezvoltarea auditului intern, cu reprezentare din toate ministerele și trezoreria de stat. Divizia dezvoltă proceduri de audit intern prin pregătirea de recomandări comune și bune practici pentru audit intern. Nu deține însă autoritate asupra unităților de audit intern din cadrul ministerelor și agențiilor guvernamentale.

#### **4. Inspectia Financiară**

Nu există niciun astfel de organism în Finlanda.

#### **5. Reforme în curs și viitoare**

Modificările referitoare la controlul intern și managementul riscului pot fi efectuate în statutele bugetare. În mod special cu privire la sarcinile funcției de controlor financiar guvernamental și la consiliul consultativ pentru control intern și managementul riscului, au existat discuții referitor la identificarea unui punct de concentrare mai clar al operațiunilor.

Cu privire la auditul intern, au existat dezbateri îndelungi dacă ministerele și agențiile guvernamentale ar trebui să fie obligate să instituie audituri interne și cum ar trebui instituit auditul intern.

Referitor la instituirea auditului intern, au existat dezbateri de exemplu cu privire la auditul intern centralizator specific pentru fiecare sector în cadrul ministerelor, de exemplu, auditul intern centralizator la nivel de guvern, crearea unui centru de servicii de audit intern și cooperarea mai strânsă la nivel de sector administrativ și coordonarea auditului intern.

Cu privire la cadrul de control intern, modelul recomandat în prezent se bazează pe modelul COSO-ERM. Recent, au fost inițiate dezbateri cu privire la dacă ministerele și agențiile guvernamentale ar trebui să fie susținute în posibila implementare a standardului ISO 31000 privind managementul riscului și standardele conexe.

## FRANȚA

### Controlul Public Intern <sup>(1)</sup> <sup>(2)</sup>

#### Introducere

Administrația publică franceză are o tradiție lungă de control al afacerilor publice, bazată în special pe principiile Declarației privind Drepturile Omului <sup>(3)</sup> și consacrată în Constituție <sup>(4)</sup>, care este reflectată și în regulile juridice prevăzute, de exemplu, în reglementările generale <sup>(5)</sup> și reglementări specifice privind funcționarii publici și în Codul privind Contractele de Achiziții Publice.

În 2006, intrarea în vigoare a statutului constituțional privind legile bugetare (*La loi organique relative aux lois de finances - LOLF*) a oferit ocazia de a regândi managementul cheltuielilor publice și a fost însoțită de o evoluție a rolului principalilor actori implicați în controlul și managementul finanțelor publice ale statului. Un management de politică publică bazat pe obiective, un buget orientat spre rezultate, un nou sistem de responsabilitate,

---

<sup>1</sup> Contribuție a Inspectoratului General pentru Finanțe (Inspection Générale des Finances) din 27 aprilie 2011.

<sup>2</sup> Această contribuție cu privire la sistemul CPI al administrației franceze se bazează pe două texte de reglementare principale aflate în prezent în vigoare în domeniu, și anume:

- Decretul nr. 62-1587 din 29 decembrie 1962 care stabilește regulamentul general privind contabilitatea publică (*Décret Nr. 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement sur la comptabilité publique*).
- Statutul constituțional cu privire la legile bugetare (*La loi organique relative aux lois de finances – la LOLF*) din 1 august 2001.

Mai mult, contribuția preia elemente din Raportul Inspectoratului General pentru Finanțe privind organizarea controlului intern de stat și a politicii de audit, publicat în octombrie 2009 și în Decizia celui de-al 4-lea Consiliu pentru modernizarea politicilor publice (4<sup>ème</sup> conseil de modernisation de politiques publiques) din iunie 2010.

<sup>3</sup> Declarația privind drepturile omului și ale cetățeanului (*Déclaration des droits de l'Homme et du citoyen*) din 1789, Articolul 15 - 'Societatea are dreptul să ceară fiecărui agent public un raport privind gestiunea sa.'

<sup>4</sup> Constituția franceză din 4 octombrie 1958.

<sup>5</sup> Titlul I: Legea nr. 83-634 din 13 iulie 1983 care stabilește drepturile și obligațiile funcționarilor publici (*Loi No. 83-634 du 13 juillet 1983 portant droits et obligations des fonctionnaires*); Titlul II: Legea Nr. 84-16 din 11 ianuarie 1984 care stabilește prevederi statutare cu privire la funcționarii publici naționali (*Loi No 84-16 du 11 janvier 1984 portant dispositions statutaires relative à la fonction publique de L'Etat*); Titlul III: Legea Nr. 84-53 din 26 ianuarie 1984 care stabilește prevederi statutare cu privire la funcționarii publici locali (*Loi No 84-53 du 26 janvier 1984 portant dispositions statutaires relatives à la fonction publique territoriale*); Titlul IV: Legea Nr. 86-33 din 9 ianuarie 1986 care stabilește prevederi referitoare la funcționarii publici spitalicești (*Loi No 86-33 du 9 janvier 1986 portant dispositions relatives à la fonction publique hospitalière*).

răspundere consolidată și un nou sistem contabil reprezintă trăsăturile cheie ale reformei implementate în cadrul administrației publice franceze.

Pe fondul unei organizări contabile și financiare a statului francez structurată în jurul unei rețele contabile centralizate, care garantează uniformitatea financiară a administrației franceze și separarea funcțiilor și sarcinilor alocate ofițerului de autorizare și ofițerului contabil, administrația publică franceză se bazează pe un mediu robust de control intern (1 și 2).

În acest mediu, un sistem de control intern a fost dezvoltat în baza funcțiilor contabilă și financiară. Certificarea conturilor statului cerute de LOLF a servit drept catalizator pentru dezvoltarea și implementarea unui sistem eficient de control intern și audit care pune accentul pe contabilitate și are scopul de a garanta calitatea conturilor statului. Treptat, sistemul de control intern a fost extins către zona bugetară (3).

Administrația de stat implementează în prezent o reformă al cărei scop este de a controla riscurile relaționate cu managementul politicilor publice aflate în responsabilitatea ministerelor. Această reformă este proiectată pentru a extinde aria de acoperire a controlului intern pentru a cuprinde toate „afacerile” și funcțiile din cadrul tuturor ministerelor și a stabili o politică de audit intern eficientă în cadrul administrației statului (4).

## **1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)**

### **1.1. O organizație contabilă și financiară a statului structurată în jurul unei rețele contabile centralizate și unificate**

Organizarea contabilă și financiară aplicabilă instituțiilor de stat și celor naționale publice, comunităților locale și instituțiilor publice atașate acestora („entități publice”) este stabilită printr-un decret (<sup>1</sup>) care prevede regulamentul general privind contabilitatea publică. Această legislație reglementează separarea funcțiilor. De fapt, operațiunile financiare și contabile ce rezultă din implementarea bugetară sau din declarațiile privind venitul și cheltuielile estimate ale entităților publice cad în sarcina ofițerilor de autorizare și a ofițerilor contabili publici. Aceste operațiuni privesc venitul, cheltuielile, trezoreria și activele entităților publice.

Funcția de ordonator de credite („manager”) și funcția de ofițer contabil public sunt incompatibile și sunt organizate după cum urmează.

- Ordonatorii de credite decid cu privire la execuția veniturilor și cheltuielilor. În acest scop, ei certifică drepturile entităților publice, fixează veniturile, angajează și fixează cheltuielile.
- Ofițerii de contabilitate publică sunt singurii responsabili pentru: preluarea și colectarea cererilor de plată lansate de ordonatorii de credite, a pretențiilor ce rezultă din contracte, documente de titlu sau alte titluri aflate în gestiunea lor, precum și pentru colectarea taxelor în numerar și a oricărui tip de venit pe care entitățile publice sunt autorizate să-l colecteze; plata cheltuielilor în baza ordinelor livrate de ordonatorii acreditați de credite, a titlurilor prezentate de creditorii sau la propria inițiativă, precum și urmărirea plângerilor și altor notificări; păstrarea banilor și

<sup>1</sup> Decretul nr. 62-1587 din 29 decembrie 1962 care stabilește regulamentul general privind contabilitatea publică (*Décret No. 62-1587 du 29 décembre 1962 portant règlement général sur la comptabilité publique - RGCP*).



activelor ce aparțin sau sunt acordate entităților publice; gestionarea banilor și mutarea conturilor de numerar; păstrarea documentelor justificative și a evidențelor contabile pentru operațiuni; păstrarea conturilor conform poziției contabile pe care o dețin.

- Ofițerii de contabilitate publică sunt desemnați de Ministrul Finanțelor sau cu aprobarea acestuia. Aceștia prezintă conturile cel puțin o dată pe an. În baza condițiilor stabilite prin legile de finanțare, ofițerii de contabilitate publică sunt responsabili personal și financiar pentru operațiunile pe care le îndeplinesc și pentru efectuarea de controale regulate stabilite prin decretul menționat mai sus.
- Ofițerii de contabilitate publică sunt organizați într-o rețea aflată sub autoritatea Direcției Generale de Finanțe Publice (Direction générale des Finance publiques - DGFIP).

DGFIP, o direcție din Ministerul Finanțelor, se află în centrul operațiunilor publice (cf. *infra*). În aria sa de competențe (execuția veniturilor și cheltuielilor, păstrarea evidențelor pentru comunitățile locale și instituțiile lor publice, servicii de expertiză economică și financiară, management de teren, etc.), DGFIP este responsabilă pentru plata cheltuielilor de stat și pentru contabilitatea de stat. Ca atare, DGFIP este operatorul contabil și financiar al statului. De fapt, DGFIP coordonează funcția contabilă a statului prin rețeaua sa de contabili publici (cf. *supra*). Această organizare într-o rețea contabilă conferă un grad semnificativ de unitate funcționării și practicii contabile și financiare, care este caracteristică organizării administrative franceze.

## **1.2. Un cadru de referință bugetară și contabilă profund revizuit în 2001**

La sfârșitul anilor 1990, parlamentul francez a inițiat o reflecție asupra eficienței cheltuielilor publice și a rolului adunărilor pentru aspecte bugetare și a dat naștere unui consens politic cu privire la necesitatea de a actualiza regulile de management bugetar și contabil. LOLF a fost votată în unanimitate în august 2001, stabilind astfel un nou cadru de referință pentru regulile bugetare și contabile aplicabile administrației publice.

Înainte de LOLF, puterile guvernului și ale parlamentului cu privire la pregătirea, votarea și implementarea bugetului de stat au fost reglementate prin Ordinul Organic din 2 ianuarie 1959. Acesta a fost un text legislativ fundamental care a oferit un cadru global pentru procedura bugetară în contextul parlamentarismului raționalizat al Celei de-a cincea republici.

LOLF s-a născut dintr-un proiect de lege al Adunării Naționale înaintat în iunie 2000, care a valorificat un acord politic cu Senatul și un consens cu guvernul. Textul LOLF a fost dezbătut între 7 februarie și 28 iunie 2001 și a fost validat de Consiliul Constituțional la data de 25 iulie 2001. LOLF a fost adoptată la 1 august 2001 și a intrat în vigoare pe deplin la 1 ianuarie 2006. LOLF stabilește cadrul „noii Constituții financiare a statului”. Legea privind finanțele pentru 2006 a fost prima lege care a fost pregătită, adoptată și implementată în conformitate cu noul cadru bugetar.

Principiile cheie ale LOLF:

- O nouă structură a bugetului de stat: planificarea bugetară în conformitate cu politicile publice

În baza LOLF, bugetul nu mai este prezentat în conformitate cu natura cheltuielilor (operaționale, de investiții, de intervenție, etc.), ci în conformitate cu politicile publice

(securitate, cultură, sănătate, justiție, etc.). Parlamentul și cetățeanul sunt astfel capabili să evalueze resursele globale folosite pentru implementarea fiecărei politici de stat.

- O nouă abordare a managementului public: management orientat pe obiective

Una dintre problemele majore ale reformei managementului public a fost de a face statul să treacă de la o cultură bazată pe mijloace la o cultură bazată pe rezultate, astfel încât fiecare euro cheltuit să poată fi mai util și mai eficient. Astfel, performanța, adică abilitatea de a atinge rezultatele așteptate, se află în centrul noului cadru bugetar. În consecință, dezbaterile parlamentare atât cu privire la buget cât și cu privire la analiza implementării bugetare, nu se mai referă doar la credite și la justificarea acestora, ci și la strategiile și obiectivele politicilor publice. A fost stabilit astfel un lanț de responsabilități în cadrul administrației, în care ofițerii publici de autorizare joacă un rol important.

- O nouă perspectivă asupra conturilor statului: contul general al statului

LOLF a introdus o reformă majoră a conturilor, care sunt stabilite din acest moment conform noilor standarde contabile, ce se pliază în mare măsură pe practica societăților private. Începând din 2006, a fost făcut un pas major în modernizarea contabilității de stat. Conturile sunt mai cuprinzătoare și mai clare; acestea oferă o evaluare mai bună a activelor și permit statului să ofere un raport mai bun cu privire la acțiunile sale.

## **2. Un mediu stabilizat de control intern**

### **2.1. Un sistem bugetar și contabil bazat pe transparență**

#### **2.1.1. Un buget general structurat pe trei niveluri: misiune, program, acțiune**

Politicile majore de stat sunt transpuse în misiuni. Parlamentul votează bugetul per misiune. O misiune este stabilită la inițiativa guvernului și poate fi ministerială sau interministerială. Misiunea conține programe. Parlamentul poate modifica distribuția cheltuielilor în cadrul programelor din aceeași misiune.

Programele sau alocările definesc cadrul de implementare a politicilor publice: programul este unitatea pentru autorizare parlamentară. El constituie un aranjament de creditare global și restrictiv. Este emis de un singur ministru și include un grup coerent de acțiuni. Este atribuit unui manager, desemnat de ministrul relevant. Fiecare program este asociat cu obiective și rezultate așteptate specifice. O componentă importantă a programului, acțiunea precizează detalii cu privire la destinația intenționată a alocărilor bugetare.

Procedura de votare, care face diferența între autoritățile de angajamente și creditele de plată, permite urmărirea și acoperirea obligațiilor statului. Toate creditele, indiferent de natura cheltuielii implicate, sunt votate, pe de o parte, ca autorizări de angajamente (capacitate de angajare a statului în angajamente obligatorii din punct de vedere legal), iar pe de altă parte, drept credite de angajament (volumul de numerar necesar pe parcursul anului pentru acoperirea angajamentelor asumate sau a angajamentelor care urmează să fie asumate). Această distincție între autorizările de angajamente (AA) și creditele de plată (CP) susține o perspectivă multianuală asupra cheltuielilor (plăți efectuate de CP-uri ce rezultă din angajamente trecute, inițierea de AA-uri care nu implică plăți imediate, etc.).

Pentru a identifica utilizarea fondurilor publice, fiecare program afișează o prezentare dublă a creditelor sale: în funcție de destinație (acțiuni) și în funcție de tipul de cheltuială (personal, operațională, de investiții, de intervenții, etc.).

### 2.1.2. Planificare bugetară conform obiectivului de politică publică

Fiecare program are o strategie corespunzătoare, obiective și indicatori cuantificabili de performanță. Aceste elemente sunt incluse în planurile anuale de performanță (PAP) atașate proiectului de lege a finanțelor. Sub autoritatea ministrului respectiv, managerul se obligă să respecte aceste cerințe. Acesta va raporta rezultatele obținute către parlament în momentul analizei legii cu privire la reglarea conturilor și raportul de gestiune, în cadrul raportului anual de performanță (RAP). Operatorii de stat („agențiile publice”) care implementează anumite secțiuni din politicile publice sunt incluși în PAP pentru a li se evalua contribuția.

Introducerea în același document a elementelor financiare și a evaluării performanței încurajează îmbunătățirea permanentă a eficienței cheltuielilor publice. Relevanța, fiabilitatea și realitatea indicatorilor sunt evaluate de Comitetul Interministerial pentru Auditul Programelor (Comité interministériel d’audit des programmes - CIAP) și de către Curtea de Conturi (Cour de Comptes) (cf. *infra*).

Așadar, pentru a permite membrilor parlamentului și cetățenilor să aibă o perspectivă clară și documentată cu privire la cheltuielile publice, prezentarea bugetului se bazează pe următoarele.

- Justificarea cheltuielilor de la primul euro: administrațiile explică în PAP-urile lor cum planifică să folosească creditele și personalul disponibil, de la primul euro. Explică implementarea efectivă în RAP-urile lor la sfârșitul anului.
- Analiza costului politicilor publice: constă din înaintarea către parlament a informațiilor complementare cu privire la resursele efectiv folosite în cadrul programului pentru a-i îndeplini obiectivele.

Evaluarea cheltuielilor globale necesare pentru implementarea politicilor publice este prezentată *ex ante* pentru credite în PAP și *ex post* în RAP pentru cheltuielile contractate. Pentru a oferi o imagine fidelă cu privire la situația financiară a statului, costurile totale (în baza datelor privind cheltuielile din contabilitatea generală) sunt evaluate ulterior și analizate în RAP.

### 2.1.3. Un sistem contabil de stat pe trei niveluri

LOLF introduce un sistem contabil pe trei niveluri pentru stat (<sup>1</sup>).

- Contabilitatea generală a operațiunilor în baza principiilor contabilității de angajamente.
- Contabilitatea bugetară, la nivel anual, care permite urmărirea și returnarea cheltuielilor în momentul în care sunt plătite și a veniturilor în momentul în care sunt colectate. Acest lucru oferă o perspectivă de „casă de marcat”.

<sup>1</sup> Articolul 27 din LOLF: „Statul păstrează evidența contabilă a veniturilor și cheltuielilor bugetare și o contabilitate generală a operațiunilor sale. Mai mult, implementează un sistem contabil care analizează costurile diverselor acțiuni inițiate în cadrul programului.”

- Contabilitatea care analizează costurile acțiunilor care sunt parte din programe, ce completează perspectiva asupra bugetului.

Declarațiile financiare stabilite în contabilitatea generală și prezentate în contul general al statului oferă o perspectivă globală cu privire la active, situația financiară și privind proprietățile a statului. Rememorând cu atenție cheltuielile corespunzătoare unui an financiar, acestea oferă informații cu privire la costurile politicilor publice.

#### 2.1.4. Declarațiile financiare ale statului

Conform prevederilor LOLF, contul general al statului (SGA) este înființat în baza standardelor contabile care se pliază în mare măsură pe practicile societăților private și pe standardele publice internaționale (IFRS, IPSAS), dar ține cont și de specificitatea fiecărui stat. Formatul său permite o consultare clară și concisă a conturilor statului. SGA cuprinde patru declarații financiare: bilanțul, contul de profit și pierderi, tabelul privind fluxul de numerar și anexa.

În consecință:

- SGA enumeră și înregistrează valoarea tuturor activelor controlate de stat (active imobiliare, drumuri, stocuri, etc.) și toate sumele pe care le are de plătit sau le-ar putea avea de plătit în viitor pentru obligații curente. Oferind o viziune globală asupra activelor statului și a angajamentelor de plată, SGA reprezintă un instrument esențial pentru managementul operațional al finanțelor publice, oferind o valoare adăugată ridicată spre deosebire de contabilitatea bugetară, destinată pentru parlament, ministere și cetățeni.
- Conturile statului, suplimentate în special în ceea ce privește angajamentele în afara bilanțului, activele și pasivele, susțin consolidarea controlului intern contabil (cf. *infra*) și permit efectuarea analizei de risc în cadrul ministerelor. SGA conduce și la îmbunătățirea guvernării în cadrul statului și încurajarea controlului parlamentar al conturilor publice.
- Datorită în mod special recensământului privind proprietățile și stocurile statului, SGA oferă o cunoaștere mai bună a activelor și încurajează dezvoltarea unui management mai eficient. Prin introducerea conceptelor de provizioane și angajamente, SGA oferă ordonatorilor de credite un sentiment de responsabilitate pentru costurile pe termen mediu și riscurile asociate cu acțiunile lor. SGA ajută așadar la îmbunătățirea managementului public.

#### 2.1.5. Un sistem informatic financiar integrat

Chorus, sistemul IT (pachet software integrat de management, bazat pe tehnologia SAP) este sistemul informatic financiar al statului. Acesta gestionează cheltuielile, veniturile nefiscale și contabilitatea statului. A fost implementat în toate administrațiile centrale și descentralizate începând cu finalul anului 2010. Chorus este un sistem de centralizare contabilă și un sistem de coordonare.

Acest sistem IT este folosit de toți actorii financiari ai serviciilor centrale și descentralizate ale statului: oficii de autorizare, controlorii financiari, oficii contabili, prefecții, etc. Chorus este folosit pentru managementul bugetului național, a cărui implementare este asigurată de serviciile de stat: programele privind bugetul general, programele de conturi

speciale (conturi alocate, conturi de asistență financiară, conturi de afaceri, conturi pentru tranzacții monetare, etc.) și programele bugetelor suplimentare.

## **2.2. Guvernarea efectivă a managementului public**

### **2.2.1. O organizație bazată pe responsabilitatea managerială**

Managerul de program (MProg) este legătura centrală a managementului public, integrând responsabilitatea politică și pe cea managerială. Sub autoritatea ministrului, managerul de program este implicat în elaborarea obiectivelor strategice ale programului pentru care este responsabil: acesta garantează implementarea operațională a programului și se obligă să îndeplinească obiectivele asociate cu acesta. Ministrul și managerul de program devin răspunzători pentru obiectivele și indicatorii specificați în PAP. Aceste obiective naționale sunt adaptate, dacă este necesar, pentru fiecare serviciu guvernamental. Managerul de program delegă managementul programului prin stabilirea de bugete operaționale de program (BOP), plasate sub autoritatea unor manageri desemnați (MBOP).

Directorii departamentelor de afaceri financiare (DDAF) pregătesc, împreună cu managerii de program și directorii departamentelor de resurse umane, deciziile și arbitrajele în domeniul bugetar. Aceștia stabilesc un cadru pentru doctrinele de management ministerial și pentru deciziile privind utilizarea resurselor (de ex., politici de achiziții, politica în construcții). Efectuează o analiză a costurilor în cadrul ministerelor, coordonează și consolidează cerințele privind raportarea cu privire la implementare a managerilor de program și coordonează instrumentele de control intern contabil și bugetar. Au competențe de consultanță, expertiză și asistență. Sunt persoanele oficiale de contact ale autorităților de control financiar și ale departamentelor contabile ministeriale.

### **2.2.2. Autoritățile de coordonare internă**

Secretarii generali din ministere sunt implicați în implementarea LOLF și în înființarea de noi sisteme de management public. Aceștia joacă un rol major în organizarea ministerelor și rolul lor este de a încuraja implementarea unui sistem de control intern contabil.

Serviciul de control bugetar și contabil este un serviciu unic care oferă o perspectivă globală asupra procesului de cheltuieli ministeriale. În fiecare minister, controlorul bugetar și oficiul contabil ministerial (CBCM) <sup>(1)</sup> se află sub autoritatea Ministrului pentru Buget pentru a asigura o perspectivă globală asupra proceselor de cheltuieli ale ministerului și a activelor acestuia, cu scopul de a îmbunătăți siguranța și fiabilitatea. CBCM:

- este responsabil pentru controlul financiar în cadrul ministerului;
- este oficiul contabil public;
- coordonează autoritățile descentralizate responsabile pentru controlul financiar;
- prezintă autorităților bugetare și oficiului de autorizare un raport anual cu privire la implementarea bugetului și o analiză a situației financiare a ministerului.

### **2.2.3. Autoritățile de armonizare orizontală**

---

<sup>1</sup> Decretul Nr. 2005-1429 din 18 noiembrie 2005 privind pozițiile organizatorice și de conducere ale serviciilor bugetar și contabil din ministere (*Décret No 2005-1429 du 18 novembre 2005 relatif à l'organisation et aux emplois de direction des services du contrôle budgétaire et comptable ministériel - CBCM*).

Direcția pentru Buget (La Direction du Budget - DB) este responsabilă, sub autoritatea Ministrului pentru Buget și Conturi Publice, pentru stabilirea cadrului pentru finanțele publice și pregătirea bugetului național. DB este responsabilă și pentru implementarea conceptelor LOLF, fiind răspunzătoare în acest sens față de ministere și parlament, precum și pentru pregătirea și respectarea standardelor bugetare: management bazat pe performanță, elaborarea de proiecte anuale de performanță și rapoarte anuale de performanță, justificarea ultimului euro, dezvoltarea contabilității de analiză a costurilor, reguli de bugetare și management, urmărirea costurilor pentru personal, etc.

Direcția pentru Buget este responsabilă și pentru evoluția controlului bugetar și financiar. Ca atare, se ocupă de instruire și coordonarea rețelei de actori de control bugetar și financiar din cadrul administrației centrale și din departamentele descentralizate: controlori bugetari și ofițeri contabili ministeriali (CBCM) și controlori financiari.

Direcția Generală de Finanțe Publice (La Direction Générale des Finances Publiques - DGFIP), înființată prin fuziunea a două direcții majore din Ministerul pentru Buget (Direcția Generală de Taxe și Direcția Generală de Contabilitate Publică), ia măsuri practice la nivel central și local. După înființarea în vara anului 2008 a unei administrații centrale unificate, DGFIP s-a angajat să creeze, în cadrul fiecărui departament, o singură Direcție de Finanțe Publice locală – sau regională. Aceste direcții locale unificate vor fi complet operaționale în cadrul teritoriului francez în anul 2012. DGFIP efectuează o serie de sarcini relaționate cu impozitarea (elaborarea de legi și reguli privind impozitarea, privind cartea funciară și înregistrarea titlurilor de proprietate, privind baza de impozitare, controlul declarațiilor fiscale, colectarea veniturilor, etc.) și sarcini de management public. DGFIP gestionează funcția centralizată de contabilitate a statului (cf. *supra*) și este un actor cheie în implementarea noii contabilități publice și a procesului de certificare.

Comitetul Interministerial pentru Audit de Programe (Le Comité interministériel d'audit des programmes - CIAP) este o structură interministerială de audit în cadrul administrației publice. Are o misiune dublă: pe de o parte, de a evalua, pentru fiecare program, aplicarea corectă a principiilor stipulate în LOLF și, pe de altă parte, de a asigura relevanța și fiabilitatea informațiilor atașate proiectelor de legi financiare care susțin dezbaterile și votul parlamentului.

CIAP este așadar competentă să evalueze, pentru fiecare program auditat:

- aria programului și alocarea creditelor per acțiuni;
- sistemul de performanță (obiective și indicatori) asociat cu programul;
- diversificarea operațională a programului și dialogului managerial;
- justificarea creditelor de la primul euro;
- contabilitatea privind analiza costurilor per acțiune.

CIAP elaborează un program de activitate în fiecare an și depinde de mijloacele de inspecții ministeriale generale pentru efectuarea misiunilor sale. Parlamentul și Curtea de Conturi primesc rapoartele de audit, răspunsurile ministerelor și opinia CIAP, în virtutea dreptului lor de comunicare. Mai mult, CIAP publică un raport anual de progres, care prezintă principalele lecții învățate din campaniile sale de audit și sugestiile sale cu privire la metodele ce ar trebui implementate pentru a îmbunătăți managementul serviciilor în cadrul LOLF și calitatea informațiilor prezentate pentru a susține proiectele de legi financiare.

#### 2.2.4. Rolul parlamentului

Parlamentul decide cu privire la toate subvențiile. Fiecare misiune este supusă votului. Membrii parlamentului pot avea inițiativa de a majora subvențiile unui program, cu condiția ca suma totală a misiunii căreia îi aparține programul să nu crească. Pot crea, de asemenea, elimina sau modifica un program.

Controlul parlamentar are și alte pârghii:

- controlul mișcărilor subvențiilor gestionate;
- puteri de investigare a comitetelor financiare <sup>(1)</sup>, care îi permit să efectueze orice tipuri de investigații asupra unor elemente specifice și pe loc și să organizeze orice audieri care sunt considerate necesare;
- definirea precisă a misiunii de ajutorare a parlamentului cu care este însărcinată Curtea de Conturi <sup>(2)</sup>.

Controlul parlamentar este frecvent, în special așa cum este exercitat de comitetele financiare. Comitetul de finanțare al Adunării Naționale a creat o misiune de descoperire de fapte cu privire la Legea Organică privind legile financiare (*mission d'information sur la loi organique relative aux lois de finances - MILolf*). Încă din 1999, a efectuat mai multe „misiuni de evaluare și control” în fiecare an. Obiectivul unei „misiuni de evaluare și control” este de a asigura eficiența cheltuielilor publice. În cadrul Senatului, raportorii speciali ai comitetelor financiare, aparținând majorității și opoziției, publică un număr în creștere de rapoarte de control.

Mai mult, Curtea de Conturi, în cadrul misiunii sale de asistență (cf. *infra*), contribuie la controlul parlamentar al implementării legilor financiare, adică la controlul privind conformitatea cu autorizarea bugetară votată de cele două adunări. Ca atare, ea prezintă parlamentului:

- un raport preliminar privind rezultatele implementării din anul anterior, pentru dezbateră de orientare privind finanțele publice;
- un raport privind rezultatele anului financiar anterior și managementul bugetar, atașat proiectului privind reglarea conturilor și raportului de gestiune;
- un raport explicativ către parlament când guvernul efectuează mișcări de credite, care trebuie să fie ratificat de următoarea lege financiară (decret în avans).

Începând din anul 2002, Curtea de Conturi a fost obligată să răspundă la orice solicitări de asistență din partea președintelui și a raportorului general al comitetelor financiare ale fiecărei adunări. Mai mult, are obligația de a efectua, la cererea acestora, orice investigații privind managementul serviciilor și de a prezenta constatările sale în termen de opt luni.

#### 2.2.5. Rolul Curții de Conturi

Curtea de Conturi revizuieste conturile oficiilor de contabilitate publică și raportează cu privire la implementarea adecvată a cheltuielilor publice. Verifică regularitatea și eficiența

---

<sup>1</sup> Articolul 57 din LOLF.

<sup>2</sup> Articolul 58 din LOLF.

cheltuielilor. În acest scop, stabilește un plan de lucru independent de guvern și de parlament.

Misiunea de asistență față de parlament și guvern privind implementarea legilor financiare și a legilor privind finanțarea pentru asigurări sociale este prevăzută în Constituție <sup>(1)</sup> și formalizată prin LOLF <sup>(2)</sup>.

Curtea de Conturi este responsabilă pentru certificarea regularității, corectitudinii și onestității conturilor de stat, ale conturilor entităților naționale din cadrul schemei generale, ale conturilor mixte ale sucursalelor și ale operațiunilor de colectare din cadrul schemei generale de asigurare socială. Această misiune a fost atribuită Curții de Conturi prin LOLF în anul 2001 – cu privire la stat – și prin legea Organică referitoare la legile de finanțare a asigurărilor sociale (*Loi organique relative aux lois de financement de la Sécurité sociale- LolfSS*) în anul 2005 cu privire la asigurările sociale.

### **2.3. Controlul sistematic de legalitate în cadrul administrației statului și lupta împotriva fraudelor și a neregulilor financiare**

Decretul care stabilește regulamentul general privind contabilitatea publică (cf. *supra*) prevede metodele de control al resurselor bugetare. De fapt, există un control sistematic al gestiunii ordonatorilor de credite și al gestiunii oficiilor de contabilitate publică. Gestiunea ordonatorilor de credite este controlată, conform regulilor specifice fiecărui „organism public”, de către parlament, organisme legislative calificate, organisme și comitete competente de audit și Ministrul Finanțelor. Gestiunea oficiilor de contabilitate publică este controlată, conform regulilor specifice fiecărei categorii de oficii contabili, de către Ministrul Finanțelor, superiorii ierarhici și organismele de control competente. Ministrul Finanțelor efectuează controalele menționate mai sus prin intermediul Inspectoratului General de Finanțe și altor organisme sau agenți autorizați în acest scop prin legislație specifică.

Serviciile de inspecție generală sau serviciile de inspecție specifice fiecărui minister sunt responsabile în particular, în cadrul administrației publice, pentru lupta împotriva fraudelor și/sau a neregulilor prin intermediul inspecției financiare. Serviciile de inspecție generală sau serviciile de inspecție administrativă au arii de competență variabile: o direcție de administrare centrală și rețeaua sa, un întreg minister și, în mai multe cazuri, o zonă de competență interministerială. În funcție de zona de intervenție, aceste servicii sunt atribuite celui mai înalt nivel al organizației (ministru sau Director General). Misiunile tipice ale serviciilor de administrare în domeniul inspecțiilor financiare sunt efectuate în cazul producerii unui eveniment nedorit, care conduce la sancțiuni disciplinare sau sancțiuni penale. Misiunile de inspecție financiară au în special rolul de a rectifica neregulile sau disfuncțiile majore.

### **3. Un sistem de control public intern implementat asupra funcțiilor contabile și financiare**

---

<sup>1</sup> Articolul 47 din Constituție.

<sup>2</sup> Articolul 58 din LOLF și Articolul I-VIII din Legea Organică cu privire la legile privind finanțarea asigurărilor de stat (*Loi organique relative aux lois de financement de la Sécurité sociale*) din 2 august 2005.



Orice abordare de management al riscului are sens doar în legătură cu obiectivele entității. Intrarea în vigoare a LOLF în 2006 a permis pentru prima oară formalizarea sistematică a obiectivelor administrației. LOLF ordonă legislatorului să adopte în fiecare an, prin intermediul legilor financiare, obiectivele strategice alocate guvernului per ansamblu și, în cadrul guvernului, fiecărui minister. Managerii de program alocă apoi obiectivele managerului fiecărui BOP.

Cerința de răspundere presupune că managerii de program, miniștrii și guvernul, pot verifica îndeplinirea obiectivelor stabilite de legea financiară, pentru a justifica discrepanțele descoperite și a sugera măsuri corective sau reconsiderarea anumitor obiective de performanță.

Până de curând, cultura administrativă și cadrul managerial au favorizat acțiunile de control extern: pe de o parte, controlul extern în timpul operațiunilor, cum ar fi controlul efectuat în mod tradițional de oficii de contabilitate publică sau controlorii financiari (cf. *infra*); pe de altă parte, activitatea de inspecție, care constă din efectuarea de controale externe izolate, de obicei neașteptate, pentru a analiza, rectifica și, dacă este necesar, sancționa nereguli sau disfuncții majore. Administrația trebuie să asigure aplicarea strictă a regulilor legale care provin, de exemplu, din regulamente generale și speciale privind funcționarii publici sau din Codul de Achiziții al Guvernului. În plus, controale automate sunt efectuate pentru sisteme IT mari și sunt aplicate reguli procedurale specifice entităților publice sau practicilor publice.

Setul de reguli și măsuri de control care guvernează administrația de stat nu are legătură cu un sistem de control intern încă, iar funcția de inspecție nu este echivalentul direct al celei de audit intern. De fapt, ca parte din reforma managementului public, dezvoltarea și implementarea unui sistem de control intern contabil și financiar a fost încurajată pe larg.

### **3.1. Un sistem de control intern bazat pe procesele contabile și financiare în vederea certificării conturilor de stat**

Pentru a asigura faptul că se pot certifica conturile de stat cu rezerve minime, guvernul a încurajat implementarea unui sistem de control intern contabil și financiar și a funcției de audit intern asociate acestuia. Pentru a asigura calitatea conturilor prezentate de stat auditorului său extern (Curtea de Conturi), auditorii interni evaluează, în conformitate cu regulile profesionale care guvernează practica de audit intern <sup>(1)</sup>, sistemul de control intern contabil și financiar existent sau ajută managerul, prin intermediul unor misiuni de consultanță, în dezvoltarea sistemului său de control intern contabil și financiar. În cadrul acestui proces de certificare, relațiile de muncă între auditorii externi și interni sunt reglementate de standardul ISA 610 <sup>(2)</sup>.

Așadar, sistemul curent de control intern este centrat pe funcția contabilă și financiară, la inițiativa Direcției Generale de Finanțe Publice, ca parte din responsabilitățile sale relaționate cu păstrarea conturilor statului. Ca atare, este supusă verificării de către Curtea de Conturi, care are responsabilitatea de a certifica faptul că acele conturi ale statului sunt legitime, reale și reflectă corect situația sa financiară. Serviciile DGFIP sunt prezente în cadrul administrației publice: în cadrul serviciilor centrale ale ministerelor, drept servicii de

<sup>1</sup> Standardele internaționale privind auditul intern ale Institutului de Auditori Interni.

<sup>2</sup> Standardul Internațional privind Auditul (ISA) 610: „Utilizarea muncii auditorilor interni”.

control contabil și bugetar ministerial (MABC), care sunt atașate din perspectivă funcțională Direcției pentru Buget în calitatea lor de controlori financiari și la nivel descentralizat, prin rețeaua de trezorerie, care este integrată treptat în nou-unificata rețea a DGFIP<sup>(1)</sup>.

Prin intermediul rețelei sale, DGFIP conduce și organizează sistemul de control intern contabil și financiar în cadrul administrației de stat. În parteneriat cu Secretarii generali și Directorii de Afaceri Financiare, serviciile MABC implementează măsuri de control în cadrul ministerelor, asigurând calitatea contabilă a operațiunilor și tranzacțiilor financiare.

Sistemul de control intern contabil și financiar este formalizat în documente de referință care se aplică procesului de muncă în cadrul întregului lanț de cheltuieli și venituri. În toate ministerele, aceste documente de referință sunt susținute de o cartare a riscurilor contabile și financiare, actualizată regulat de managerii relevanți. Aplicarea acestor documente de referință se supune misiunilor de audit intern efectuate de departamentul național de audit al DGFIP<sup>(2)</sup>, întreprinse deseori împreună cu auditorii interni din ministerele relevante.

Per total, funcțiile contabilă și financiară sunt singurele funcții supuse unui sistem de control intern în cadrul tuturor ministerelor. Această situație rezultă din responsabilitățile interministeriale ale DGFIP: ca partener al Curții de Conturi, cu legături în toate ministerele, a putut coordona înființarea sistemului de control intern contabil și financiar la nivel interministerial și asista toate ministerele în implementarea acestuia.

### **3.2. Extinderea controlului contabil și financiar către zona bugetară în timpul reformei controlului financiar**

Mijloacele de exercitare a controlului financiar<sup>(3)</sup>, denumite în continuare „bugetare”, trebuie să respecte echilibrul dintre responsabilitatea managerului și controlul acțiunilor acestuia. Obiectivele sale se concentrează pe identificarea și prevenirea riscurilor bugetare prin asigurarea faptului că statul și reprezentanții săi responsabili pentru cheltuieli își asumă angajamente în limitele și condițiile sustenabile pentru buget, acum și în viitor, în conformitate cu autorizarea parlamentului. Controlorul:

- garantează a priori că planificarea bugetară este consecventă și sustenabilă la diferitele sale niveluri, adică programul și BOP, și că se află în limitele autorizării parlamentare;
- asigură implementarea bugetară prin asigurarea unei urmăriri contabile a angajamentelor ministerului și controlul a priori sau a posteriori al principalelor documente și proceduri care conduc la angajamente de cheltuieli;
- informează, în baza unor analize, pe toate persoanele interesate, și anume pe ministrul responsabil pentru cheltuieli, Ministrul pentru Buget și parlamentul, cu privire la nivelurile și factorii determinanți pentru cheltuieli și, dacă este necesar, participă la reglementarea acestora;

---

<sup>1</sup> În cadrul propriei sale structuri, DGFIP a creat și două sisteme complementare de audit intern și control al riscului, reglementate de două circulare ale Directorului General din 30 iulie 2009.

<sup>2</sup> Departamentul de audit național al DGFIP, sub autoritatea Directorului general pentru Finanțe Publice și supravegheat de un comitet de audit, aduce laolaltă rețeaua națională și pe cea locală de audit (la nivel regional și departamental).

<sup>3</sup> Decretul Nr. 2005-54 din 27 ianuarie 2005 privind controlul financiar în administrațiile de stat.

- servește drept consilier pentru managerul de buget oferind clarificări și orientare în cadrul dialogului privind controlul.

Reforma pentru controlul financiar a fost concepută cu scopul de a dezvolta un sistem intern de control bugetar. În locul unui control efectuat în mod sistematic în timpul operațiunilor, care ar putea încetini implementarea cheltuielilor și, în consecință, ar putea afecta eficiența și eficacitatea acțiunii publice, controlul financiar încurajează ofițerii de autorizare să se echipeze cu instrumente și metode pentru a-și controla operațiunile. Sub supravegherea controlorului financiar, aceștia efectuează controalele ei înșiși, în baza unei analize de risc a sustenabilității bugetare.

Funcția bugetară este așadar supusă unui proces similar funcției contabile. Direcția pentru Buget planifică implementarea unui sistem bugetar de control intern în toate ministerele. Un serviciu de audit bugetar și control intern (MACIB), aflat sub autoritatea funcțională a directorului de buget, are sarcina de a pregăti standarde viitoare de control intern bugetar și a elabora sistemul de management al riscului pentru bugetul de stat. La fel ca sistemul de control intern contabil, serviciile CBCM, care joacă pentru fiecare minister rolul de controlor financiar în numele Direcției pentru Buget, ghidează implementarea sa. Sistemul bugetar de control intern are rolul de a ajuta sistemul de control intern contabil pentru a asigura controlul operațional în cadrul întregului lanț de cheltuieli, de la planificare la plată.

#### **4. O reformă continuă proiectată să extindă abordarea de management al riscului în toate politicile publice**

Așadar, activitatea de audit intern a fost dezvoltată inițial în legătură cu funcțiile contabilă și financiară și apoi a fost extinsă către zona bugetară. În iunie 2010, cel de-al patrulea Consiliu pentru modernizarea politicilor publice (*Le quatrième conseil de modernisation des politiques publiques - CMPP*), prezidat de Președintele Republicii, a validat o reformă al cărei scop era de a extinde aria de acoperire a abordării de control intern către toate funcțiile și „afacerile” din cadrul ministerelor și a asigura o dezvoltare relevantă și consecventă a controlului intern al statului și a politicilor de audit intern prin intermediul unui management mai bun al riscului.

##### **4.1. Controlarea riscurilor, un aspect esențial de management public de acum înainte**

Implementarea LOLF, precum și necesitatea de a controla riscurile în toate sectoarele de acțiune publică, necesită utilizarea unui sistem eficient de control intern și audit intern. În acest scop, fiecare minister trebuie să implementeze un sistem relevant de control intern și audit, adecvat pentru organizarea și obiectivele sale, cu scopul de a asigura controlul riscurilor relaționate cu managementul politicilor publice aflate în răspunderea sa.

##### **4.2. Implementarea, în cadrul administrației de stat, a unui sistem de audit intern în conformitate cu standardele internaționale**

Reforma inițiată are scopul de a asigura dezvoltarea și implementarea politicii de audit intern a statului, în baza a trei obiective majore.

- Consolidarea sistemului de control intern în cadrul fiecărui minister aflat sub coordonarea secretarilor-generalii; sistemul trebuie să fie adecvat pentru organizarea și

obiectivele ministerului respectiv și are scopul de a asigura controlul riscurilor relaționate cu managementul politicilor publice aflate în responsabilitatea ministerului.

- Crearea unui sistem de audit intern ministerial prin crearea, în cadrul fiecărui minister, a unui comitet de audit intern care să garanteze independența funcției, precum și a unei funcții ministeriale de audit intern, responsabilă pentru asigurarea coordonării politicii de audit intern pentru toate funcțiile și „afacerile” din cadrul ministerului.
- Crearea unui comitet de armonizare a auditului intern sub autoritatea Ministerului pentru Reforma Statului, care să garanteze consecvența politicii de audit intern a statului și a implementării acesteia.

Un proiect de decret prevede principiile de organizare și funcționare ale sistemului de audit intern din cadrul administrației de stat. Stabilește obligația de implementare a unui sistem de management al riscului bazat pe controlul intern și auditul intern din cadrul fiecărui minister și prevede un comitet de armonizare a auditului intern compus din șefii ai funcției de audit intern din fiecare minister.

Un proiect de circulară completează decretul și stabilește condițiile pentru înființarea funcției ministeriale de audit intern, ale cărei trăsături principale sunt prezentate mai jos:

- o funcție de audit intern atașată celui mai înalt nivel al organizației și dependentă din punct de vedere funcțional de comitetul de audit intern;
- un comitet independent de audit intern, însărcinat cu monitorizarea politicii globale de audit a ministerului;
- o funcție ministerială de audit intern, plasată sub autoritatea șefului funcției ministeriale de audit intern, responsabilă în special pentru elaborarea planului ministerial de audit conform unei analize bazate pe risc, supraveghind performanța misiunilor de asigurare sau consultanță incluse în planul de audit și asigurând urmărirea recomandărilor;
- un grafic de audit intern care definește aria de competență a funcției și activitatea funcției de audit intern.

### **4.3. Un calendar proactiv pentru implementarea graduală**

Obiectivul este de a înființa gradual un sistem de evaluare eficient al sistemelor de management al riscului în baza unei guvernări consecvente la nivelul tuturor ministerelor și a unui cadru metodologic armonizat și împărțit. Sistemul întâ reprezintă un obiectiv pe termen mediu pentru administrație. Acesta va fi înființat treptat, la inițiativa ministerelor, în mai multe etape:

- adoptarea decretului și a circularei care reglementează sistemul de control intern de stat și pe cel de audit intern;
- înființarea comitetului de armonizare a auditului intern și adoptarea textelor statutare la nivel de minister;
- înființarea comitetelor de audit și a funcțiilor ministeriale de audit intern de către ministere;
- extinderea abordării de management al riscului (în special pentru riscuri financiare) la nivelul tuturor ministerelor;
- generalizarea controlului intern și a auditului intern în toate zonele de „afaceri” ale ministerelor, precum și pentru funcțiile de suport, cu scopul de a asigura managementul global al riscului.



## GERMANIA

.....

### Controlul Public Intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

---

#### 2. Mediul controlului public intern

##### 2.1. Bugetul

Bugetul german, care este elaborat în fiecare an de către Ministerul Federal de Finanțe și aprobat de Bundestag, conține toate veniturile, cheltuielile și creditele de angajament germane (fonduri bugetare) pentru un anumit an calendaristic. Bugetul pentru anul 2011 este împărțit în 22 de secțiuni, 178 de capitole și 6 542 de titluri, dintre care 986 sunt relaționate cu veniturile și 5 556 cu cheltuielile. Includerea cheltuielilor sub un titlu de cheltuiești înseamnă că administrația este autorizată să efectueze plăți către terți pe parcursul anului financiar curent. Dacă administrația este deja autorizată în anul financiar curent să-și asume angajamente de plată pentru anii financiari următori, atunci trebuie să existe angajamente de plată pentru fiecare dintre titlurile de cheltuiești respective.

Bugetul nu conține nicio întă pentru administrație. Nu sunt generate produse. Nu se produce niciun fel de bugetare de performanță.

##### 2.2. Principalele trăsături ale gestionării fondurilor bugetare

Managementul este efectuat în baza titlurilor. La începutul anului bugetar, Ministerul Federal al Finanțelor pune la dispoziție fondurile bugetare pentru fiecare titlu în sistemul său IT central pentru autoritățile federale supreme responsabile pentru o anumită secțiune; adică autoritățile constituționale (Președintele federal, Bundestag, Bundesrat, Curtea Constituțională Federală), Cancelaria Federală și ministere. Ofițerii bugetari autorizați ai autorităților federale supreme distribuie fondurile pe cât posibil și necesar către autoritățile subordonate și alte organisme din cadrul autorității federale supreme. Fondurile pot fi distribuite în mai multe etape, fiecare titlu având în final cel puțin un administrator de titlu care este autorizat să folosească acele credite de angajament alocate lui când implementează bugetul sau efectuează plăți. Există peste 8 000 de administratori de titlu pentru bugetul federal.

În baza Secțiunii 70 din Codul privind Bugetul Federal (CBF) plățile pot fi acceptate sau efectuate doar prin birouri de plată sau casierii. Administratorul de titlu trebuie așadar să emită instrucțiuni către o casierie federală pentru toate chitanțele și plățile prin intermediul unui ordin de plată scris sau (în majoritatea cazurilor) electronic. Casieria federală verifică dacă ordinul de plată a fost completat corect și semnat de către persoanele autorizate

---

<sup>1</sup> Contribuție a Ministerului Federal de Finanțe din 17 iunie 2011. Această contribuție se referă exclusiv la federație.

ale căror semnături sunt înregistrate acolo. Înregistrează apoi plata în sistemul IT federal central.

Aproape toate plățile sunt procesate prin conturile federale deschise la Banca Federală Germană. Ministerul Federal de Finanțe și ofițerii săi autorizați, precum ofițerul federal de trezorerie, dețin acces exclusiv la conturi, spre deosebire de administratorul (distribuitor de fonduri sau administrator de titlu) din cadrul unei autorități federale cu fonduri bugetare la dispoziția sa.

Când se creează un ordin de plată este necesară respectarea principiului dual, adică trebuie întotdeauna să fie implicate două persoane.

Casieriile federale sunt monitorizate de autoritatea de supraveghere a casieriilor, care este un organism independent aparținând din punct de vedere organizațional Centrului Federal de Numerar și Conturi. Autoritatea de supraveghere a casieriilor controlează casieriile federale fără o notificare prealabilă.

### **3. Conceptul de control public intern**

#### **3.1. Răspunderea managerială**

Managerii de top își asumă responsabilitatea pentru stabilirea unui sistem de control intern adecvat prin înființarea și susținerea unei unități organizaționale de control numită „Interne Revision”, denumită în continuare audit intern.

Răspunderea managerială aparține șefului autorității.

Unitatea de audit intern raportează direct către management, care nu-și poate transfera competențele către alte birouri din cadrul autorității.

În baza Secțiunii 9 din CBF, un ofițer de buget autorizat urmează să fie desemnat pentru fiecare departament care gestionează venituri și cheltuieli, în măsura în care managerul departamentului nu îndeplinește al însuși această sarcină. Ofițerul autorizat raportează direct șefului departamentului.

Ofițerul de buget autorizat trebuie să elaboreze documentele de planificare financiară și documentele pentru redactarea și executarea bugetului. Acesta trebuie să fie implicat în toate măsurile financiare semnificative. El poate delega sarcini incluse în executarea bugetului și este responsabil și pentru raportare.

Managementul poate stabili căror departamente specializate li se atribuie de către ofițerul de buget autorizat gestionarea fondurilor bugetare. Ca regulă, suma cheltuielilor pe care o autoritate o poate dedica fiecărui scop este deja prevăzută în buget. Managementul delegă în mod normal decizia cu privire la ce departamente specializate pot efectua plăți și volumul acestor plăți, către ofițerul de buget autorizat.

Auditul intern acoperă toate aspectele menționate mai sus. Managementul autorității determină întotdeauna punctul de concentrare al auditurilor. Nu este posibilă monitorizarea tuturor deciziilor financiare curente ale autorității. Unitatea de audit intern își efectuează întotdeauna monitorizarea doar în mod selectiv și aleatoriu.

### **3.2. Auditul Intern**

Auditurile interne sunt efectuate în toate departamentele administrației federale. Nu există o bază legală, însă toate departamentele respectă „Recomandările pentru audituri interne din cadrul Administrației Federale” lansate de Ministerul Federal de Interne în cooperare cu celelalte ministere.

Unitatea de audit intern nu primește instrucțiuni de la managementul de top când elaborează rapoarte de audit. După ce finalizează un audit, prezintă imediat raportul final de audit managementului autorității imediat superioare.

În baza unei analize a amenințărilor sau riscurilor referitoare la autoritate și ținând cont de raportul costuri/beneficii, unitatea de audit intern elaborează un catalog de subiecte de audit pe care și bazează planul de audit. Apoi prezintă acest plan managementului pentru aprobare.

Auditul intern nu acceptă sarcini care sunt în afara ariei de acoperire a auditului intern, dar se află în responsabilitatea managerială, inclusiv implementarea de reguli pentru soluționarea conflictelor de interese.

Unitatea de audit intern ia măsurile adecvate pentru a asigura calitatea activității sale. Acestea pot include instruire de bază și suplimentară specifică pentru sarcina respectivă, schimbul de experiență cu alte unități de audit intern și urmărirea altor unități de audit intern. Ministerele relevante asigură schimbul de experiențe interne, în timp ce Ministerul Federal de Interne asigură schimbul de experiență între ministere. Nu există nicio procedură de certificare publică.

Auditurile pot lua forma unor audituri de conformitate, audituri de inventar, audituri bazate pe sistem, în special audituri motivate sau audituri de inspecție (se verifică dacă au fost implementate instrucțiuni și recomandări anterioare).

În funcție de elementul pe care se concentrează, auditurile sunt efectuate conform următoarelor criterii, în mod special: legalitatea, corectitudinea, securitatea, eficiența costurilor, durabilitatea, utilitatea/eficiența și impactul.

Managementul decide cum vor fi implementate recomandările unității de audit intern. Cel auditat este responsabil pentru această implementare.

### **3.3. Relațiile auditului intern cu auditul extern**

Nu există nicio relație între cele două. Auditul intern este un instrument al cărui scop este să susțină managementul în asumarea responsabilității globale. Curtea Federală de Conturi și birourile sale de audit efectuează audituri externe în mod independent de unitățile de audit intern. Ca regulă, Curtea Federală de Audit nu are nicio cunoștință cu privire la rezultatele activității de audit intern.

### **3.4. Consilii de audit sau comitete de audit**

Nu există consilii de audit sau comitete de audit în Germania. În mod clar, organismele de acest tip nu au fost considerate necesare până în prezent.



### **3.5. Coordonarea controlului public intern**

Fiecare autoritate are doar o singură unitate de audit intern. Nu există alte unități care să acționeze drept unități centrale de coordonare sau armonizare în gestionarea unor chestiuni de CPI.

### **4. Inspecția financiară**

Nu există vreun departament de inspecție financiară în Germania.

### **5. Reforme în curs și viitoare**

Nu este luată în calcul nicio reformă concretă.

## GRECIA

.....

### Controlul Public Intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Controlul cheltuielilor publice este efectuat de către executiv (administrația națională), judiciar (Curtea de Conturi) și legislativ (parlament – aprobă bugetul de stat și ratifică raportul final și bilanșul statului). Controlul executivului este efectuat în baza Legii de Bază nr. 2362/1995 cu privire la „Contabilitatea publică și controlul cheltuielilor statului”. La nivel administrativ, controlul cheltuielilor cuprinde controlul intern efectuat de către oficiul de autorizare (prima etapă), controlul financiar efectuat de către serviciile de control financiar ale Ministerului Finanțelor, un organism independent de agenția care a efectuat cheltuielile (a doua etapă) și controlul *ex ante* efectuat de către Curtea de Conturi, care aprobă plata cheltuielilor (a treia etapă) în cadrul controlului intern administrativ.

Progresele rapide din ultimii ani, prin transferarea puterilor administrației centrale către regiuni, noua structură organizațională a administrației locale și a entităților juridice de drept public și a întreprinderilor publice și organizațiilor care primesc resurse substanțiale sub formă de finanțare sau granturi, a căror conducere trebuie să fie controlată de către ministrul de finanțe, au determinat necesitatea de a reforma sistemul de control al cheltuielilor publice.

În același timp, a existat și necesitatea de a organiza operațiunile de contabilitate publică prin punerea în vigoare a Planului de Contabilitate Publică, lucru care a fost efectuat prin Legea Nr. 2362/95, având scopul de a stabili un sistem de contabilitate cu dublă introducere, standardizarea conturilor publice, evaluarea activelor publice și pregătirea declarațiilor financiare. În urma tuturor acestor lucruri, la inițiativa Ministerului Finanțelor, a fost înființat un comitet ad hoc în cadrul Oficiului General Contabil de Stat pentru a prezenta propuneri de reformare a sistemului de control al cheltuielilor publice.

#### 2. Mediul controlului public intern

Legea Nr. 3871/2010 privind „Managementul și răspunderea publică” a modificat și suplimentat prevederile Legii Nr. 2362/95, prevăzând noul mediu de CPI. În mod specific, cu privire la chestiunile legate de bugetul de stat, Oficiul General Contabil de Stat:

- elaborează cadrul financiar pe termen mediu pentru fiecare an financiar și orice actualizări ale acestuia, care este prezentat de către Ministrul Finanțelor parlamentului spre aprobare și conține obiectivele și întelele financiare pe termen mediu referitoare la rezultatele generale și previziunile pentru anul respectiv și următorii trei ani, un rezumat al principalelor măsuri de politică fiind analizat pentru

---

<sup>1</sup> Contribuție din partea Ministerului Finanțelor din Grecia din data de 8 martie 2011.

bugetul anual și o declarație privind sursele principale de risc pentru poziția financiară a guvernării generale;

- stabilește proiectul anual de buget de stat, care este prezentat de Ministrul Finanțelor parlamentului spre aprobare și conține propuneri specifice pentru creditele pentru organismele guvernării generale (administrația centrală, autoritățile locale de prim și secund nivel și organismele de asigurări sociale) și monitorizează implementarea acestuia.
- elaborează raportul final și bilanțul statului și celelalte declarații financiare ale administrației centrale (ministere, administrații descentralizate și autorități independente), care sunt prezentate de ministrul finanțelor parlamentului spre aprobare.

Bugetul de stat este pregătit în mod normal pe bază de numerar, adică arată cheltuielile efectuate și veniturile primite pe parcursul anului financiar. Toate tranzacțiile financiare publice ale guvernării generale (venituri și cheltuieli) sunt structurate și clasificate în aceeași categorie atât pentru buget cât și pentru contabilitate. Aceste clasificări, ce corespund conturilor din planul contabil, sunt structurate într-un mod care asigură prezentarea cuprinzătoare a tuturor veniturilor și cheltuielilor din bugetul de stat anual.

În ceea ce privește sistemele contabile, Oficiul General Contabil de Stat gestionează sistemul contabil al guvernării generale, cunoscut drept Planul Contabil al Guvernării Generale, un sistem care are scopul de a contabiliza tranzacțiile administrației centrale într-o manieră omogenă, de a oferi o imagine corectă a structurii sale financiare și de active, a evalua bonitatea sa și a extrage date fiabile pentru a simplifica și facilita toate formele de control.

Planul Contabil al Guvernării Generale este stabilit prin Decretul Prezidențial Nr. 15/2011 ca o contabilitate cu dublă intrare, conform contabilității ajustate bazate pe numerar, sistemul bazat pe principiul angajării de venituri și cheltuieli. Bilanțul, declarația de performanță financiară, declarația de schimbare a venitului net al cetățenilor și declarația privind fluxul de numerar sunt redactate în linie cu regulile contabilității cu dublă intrare și în conformitate cu principiile contabilității bazate pe numerar ajustate.

Sistemul contabil central al administrației centrale prezintă toate cheltuielile și veniturile gestionate de Oficiul General Contabil de Stat și încasările și plățile birourile fiscale locale (DOY) relaționate cu politica fiscală. În cadrul controlului extern, toate cheltuielile publice ale autorităților locale și ale altor entități juridice de drept public și venitul acestora sunt supuse controlului Curții de Conturi.

### **3. Conceptul de control public intern**

Legea 3492/2006 (Monitorul Guvernului Seria I Nr. 210 din 5.10.06) a instituit organizarea unui sistem de control pentru salvagardarea unui management financiar solid al bugetului de stat și al agențiilor neincluse în bugetul de stat. Legea menționată mai sus definește un sistem de control intern drept sistemul global de controale manageriale și de alt tip, inclusiv controale ale structurii organizaționale, metodologii, proceduri și audit intern, implementate de administrație asupra operațiunilor unei agenții pentru a susține urmărirea obiectivelor sale într-o manieră eficientă, eficace și economică. Sistemul de control intern asigură conformitatea cu politicile administrației, salvagardează activele și resursele agenției prin

certificarea caracterului complet și acurateții documentelor contabile și oferă informații oportune și la timp cu privire la managementul financiar sănătos (fiabil).

### **3.1. Răspunderea/responsabilitatea managerială**

O Direcție Generală de Auditudini Financiare a fost înființată, în baza legii menționate mai sus, în cadrul Ministerului Finanțelor. Misiunea acesteia este de a salvagarda managementul fiabil solid al bugetului de stat și al agențiilor neincluse în bugetul de stat, conform prevederilor unei decizii comune emise de Ministrul Finanțelor și ministrul competent, după caz. Pentru a-și îndeplini misiunea, Direcția Generală de Auditudini Financiare:

- angajează personal cu calificări formale și de fond majore;
- folosește metode și modele aplicate de organisme internaționale de audit;
- efectuează auditudini:
- cu privire la conducerea bugetelor agențiilor pentru a stabili dacă sumele acordate acestor agenții sunt folosite în scopurile pentru care au fost aprobate, dacă prevederile financiare în vigoare sunt respectate când se efectuează cheltuieli, dacă măsurile necesare pentru asigurarea colectării veniturilor sunt luate și dacă veniturile sunt colectate și apar în conformitate cu prevederile în vigoare;
- cu privire la sistemele de management și control, pentru a le stabili adecvarea;
- ia sau recomandă măsurile adecvate pentru îmbunătățirea sistemelor de management și control ale organismelor pentru a contribui la protejarea intereselor lor financiare, pentru managementul legal și eficient al cheltuielilor acestora și combaterea fraudelor, mitei și oricărei alte activități ilegale;
- impune sancțiunile prevăzute de lege;
- cooperează cu serviciile corespunzătoare din toate celelalte state și în special cu acelea din Uniunea Europeană cu privire la chestiuni relaționate cu competențele sale;
- pregătește un raport anual de control care cuprinde concluziile și evaluările auditurilor sale – acest raport reprezintă baza pentru oferirea de asigurări adecvate către Ministrul Finanțelor sau pentru exprimarea de rezerve cu privire la o parte din sau întregul sistem de management și control al statului.

Direcția-generală de Auditudini Financiare se află în subordinea Secretariatului General de Politică Financiară al Ministerului Finanțelor; secretariatul este condus de Secretarul-general de Politică Financiară, care deține o funcție politică. Secretarul-general de Politică Financiară supraveghează Direcția-generală de Auditudini Financiare și are următoarele competențe:

- este responsabil pentru îndeplinirea cu succes a misiunii Direcției-generale de Auditudini Financiare;
- garantează integritatea, eficacitatea, obiectivitatea și validitatea auditului efectuat de Direcția-generală de Auditudini Financiare, precum și salvagardarea confidențialității informațiilor primite pe parcursul auditului;
- supraveghează și coordonează personalul angajat de Direcția-generală de Auditudini Financiare;

- ia sau recomandă măsuri adecvate pentru protecția intereselor financiare, pentru managementul legal și eficient al cheltuielilor, pentru combaterea fraudei, a mitei și altor activități ilegale;
- pregătește și înaintează raportul anual de control al Direcției-generale de Auditudini Financiare.

Direcția-generală de Auditudini Financiare include un Comitet de Supraveghere, care constă din Secretarul-general de Politică Financiară, în calitate de președinte, șeful Direcției-generale de Auditudini Financiare și șefii de Direcții, având următoarele competențe principale:

- aprobarea regulilor procedurale ale direcției-generale;
- aprobarea graficului anual de audit;
- monitorizarea progresului auditurilor;
- evaluarea activității de audit;
- aprobarea raportului anual;
- recomandarea de măsuri suplimentare în cazuri de neconformitate a părților auditate cu recomandările auditorilor;
- înaintarea de recomandări către Ministrul Finanțelor sau alt ministru competent pentru îmbunătățirea sistemului de management și control;
- monitorizarea și evaluarea investigațiilor pentru combaterea fraudelor și recomandarea de măsuri pentru a eficientiza aceste investigații;

Direcția-generală de Auditudini Financiare include trei direcții înființate în baza legii menționate mai sus:

- Direcția pentru Auditul Ministerelor, Organismelor de drept public și al Autorităților locale de nivel secund;
- Direcția pentru Auditul Entităților care acordă Servicii de Sănătate și Solidaritate Socială, al Corporațiilor și Organizațiilor Publice, al Persoanelor juridice de drept privat și Altor entități;
- Direcția pentru Suport Tehnic și Comunicare.

Prin direcțiile sale, Direcția-generală de Auditudini Financiare atinge obiectivele misiunii sale de pregătire și efectuare de auditudini, pentru a ajunge la concluzii substanțiale și recomandări adecvate pentru luarea de măsuri corective spre a îmbunătăți sistemele de management și control și a oferi asigurare adecvată pentru o parte din sau toate afacerile financiare ale statului.

Poziția de șef al Direcției-generale de Auditudini Financiare este deținută de un angajat cu diplomă universitară și care are cel puțin trei ani de experiență profesională în sectorul financiar al Oficiului Contabil General de Stat. Pozițiile de șefii ai direcțiilor menționate mai sus sunt ocupate de angajați cu diplomă universitară și care lucrează în sectorul financiar, iar pozițiile de șefii de unitate sunt ocupate de angajați cu diplomă universitară și care lucrează în sectoarele financiar, ingineresc, geotehnic și IT ale Oficiului Contabil

General de Stat. Personalul acestor direcții include angajați din sectoarele de educație universitară financiar, ingineresc, geotehnic, IT și traduceri.

Auditurile financiare sunt efectuate din ordinul șefului de Direcție Generală de Auditori Financiare și includ audituri regulate bazate pe graficul anual pregătit, prin grija direcțiilor, de

către direcția-generală și aprobat de către Comitetul de Supraveghere și audituri extraordinare, care sunt efectuate în baza unor plângeri sau a unei cereri a Comisiei Europene sau a unui ordin al procurorului competent.

Auditorii financiare sunt responsabili pentru:

- verificarea adecvării sistemelor de management și control ale unui organism;
- verificarea legalității și regularității cheltuielilor, a managementului solid al resurselor și a colectării corecte a veniturilor de către organisme, precum și a managementului activelor acestora și detectarea abuzurilor, a irosirilor de bani și corupției;
- verificarea salariilor personalului organismelor;
- evaluarea programării și îndeplinirii proiectelor organismelor;
- verificarea faptului că organismele au aderat la regulile de management;
- evaluarea performanței organismului auditat;
- verificarea gestionării avansurilor și a administratorilor publici.

Dacă auditorii financiare, în afara ariei de acoperire a auditului lor, devin conștienți de vreun risc ce amenință interesele financiare ale organismului auditat sau detectă orice practici care pot da naștere răspunderii penale, aceștia trebuie să informeze șeful Direcției-generale de Auditori Financiare despre aceste elemente suplimentare. Dacă există vreun indiciu că s-a comis o încălcare fiscală, aceștia trebuie să informeze autoritățile fiscale competente pentru efectuarea de verificări. Dacă identifică sume neachitate corespunzător sau legal asupra cărora au fost efectuate verificări preventive de către Curtea de Conturi, șeful Direcției-generale trebuie să informeze Curtea de Conturi în acest sens. Acest lucru poate conduce la revocarea certificării cheltuielilor sau urmărirea recuperării de la cel responsabil.

După ce auditul a fost efectuat, auditorii financiare pregătesc un raport de audit și îl înaintează direcției competente de audit care, odată ce a verificat caracterul complet al raportului, îl certifică și-l notifică organismului auditat, precum și persoanelor împotriva cărora sunt urmărite sume achitate necorespunzător sau ilegal sau care ar putea fi trase la răspundere disciplinar sau penal. Organele auditate și persoanele fizice menționate mai sus au dreptul să ridice obiecții împotriva raportului de audit. Orice obiecții înaintate sunt analizate de Comitetul de Obiecții, care constă din șeful Direcției-generale de Auditori Financiare, în calitate de președinte, cei doi șefi ai celorlalte direcții, cu excepția direcției al cărui raport a fost contestat și doi experți din sectorul public sau privat. Comitetul de Obiecții decide dacă să accepte sau să respingă obiecțiile respective; dacă obiecțiile sunt respinse și trebuie impuse corecții financiare, este emis un ordin de recuperare în acest scop și este semnat de către șeful Direcției-generale de Auditori

Financiare. Dacă nu sunt prezentate obiecții și raportul de audit impune corecții financiare, un ordin de recuperare este emis în acest sens per nivel ierarhic (auditor/șef de departament/șef de direcție/șef de direcție-generală), în funcție de suma impusă. Dacă organismul competent pentru emiterea ordinului de recuperare nu este de acord cu încheierea raportului de audit, această dispută este soluționată de Comitetul de Obiecții și un act corespunzător este semnat de șeful Direcției-generale de Auditeri Financiare. Ordinele de recuperare sunt notificate părților interesate conform Codului de Procedură al Curții Administrative.

Direcția competentă de auditeri notifică raportul de audit, orice obiecții, decizia Comitetului de Obiecții și ordinele de recuperare către Direcția de Suport și Comunicare, astfel încât aceasta să poată monitoriza conformitatea organismelor și implementarea măsurilor luate. Direcția în chestiune evaluează măsurile de implementare luate de organisme în conformitate cu acele constatări ale auditorilor și informează Comitetul de Supraveghere să ia măsuri suplimentare în cazuri de neconformitate. Cele de mai sus sunt incluse în raportul anual de control pregătit de Direcția de Suport și Comunicare și aprobat de Comitetul de Supraveghere.

### **3.2. Auditul Intern**

Legea 3492/2006 definește auditul intern drept o activitate independentă de audit-consultanță care oferă asigurarea cu privire la adecvarea sistemelor de management și control ale unui organism, cu scopul de a-i îmbunătăți operarea și a-i atinge obiectivele, folosind metodologii sistemice și structurate care au obiectivul principal de a îmbunătăți eficacitatea proceselor care-i guvernează operarea, a proceselor de management al riscului și proceselor de control.

Legea menționată mai sus a instituit înfiinșarea de unități de audit intern în cadrul tuturor ministerelor și regiunilor din țară, precum și a organismelor supravegheate de ministere și regiuni cu un buget de peste 3 milioane EUR, în baza unui decret prezidențial al Ministrului Internelor, Administrației Publice & Decentralizării, al Ministrului Finanțelor și al ministrului competent. Acest decret prezidențial prevede competențele unităților de audit intern în cadrul protejării intereselor lor financiare. Până în prezent, decretele prezidențiale relevante care prevedeau competențele unităților de audit intern cu privire la independența funcțională a auditorilor interni referitor la nivelurile administrative de top nu au fost emise.

Cu privire la activitatea unităților de audit intern, legea menționată mai sus prevede:

- impunerea de corecții financiare de către unitatea de audit intern a fiecărui organism în cazuri în care sunt identificate nereguli individuale sau sistemice în cadrul serviciului organismului sau al serviciilor supravegheate de acel organism, cu condiția ca aceste organisme să nu aibă o unitate de audit intern;
- relațiile de bază (diagrama fluxului proceselor) dintre Direcția-generală de Auditeri Financiare și unitățile de audit intern ale ministerelor și regiunilor.

În mod specific, Direcția-generală de Auditudini Financiare:

- pregătește specificațiile privind organizarea, operarea internă și competențele unităților de audit intern, în baza aprobării relevante a Ministrului Finanțelor și a ministrului competent (aceste specificații trebuie implementate pe deplin de către unitățile de audit intern);
- primește informații din partea unităților de audit intern cu privire la constatările de audit;
- oferă instrucțiuni unităților de audit intern cu privire la impunerea de corecții financiare luate de organismele auditate și monitorizează executarea acestor corecții;
- oferă instrucțiuni unităților de audit intern cu privire la evaluarea măsurilor corective luate de organismele auditate și monitorizează implementarea lor corectă;
- evaluează auditurile și constatările unităților de audit intern și le include în raportul său anual de control.

Competențele suplimentare sunt:

- audit regulat al avansurilor;
- audit financiar & de management al administrațiilor publice și managementului public;
- efectuarea de investigații administrative certificate cu privire la pierderea documentelor justificative pentru plata cheltuielilor publice;
- investigarea neregulilor în a prezenta ordinul de plată în avans.

Aceste competențe sunt exercitate de Inspectoratul Financiar al Ministrului Finanțelor și transferate Direcției-generale de Auditudini Financiare înainte de a fi transferate în final către unitățile de audit intern după ce acestea din urmă încep să funcționeze.

### **Alte servicii de audit intern**

#### **➤ A. *Organul Inspectorilor-auditori pentru Administrația Publică (SEEDD)***

SEEDD a fost înființat în baza Legii 2477/1997 și a fost promovat prin Legea 3074/2002. Misiunea SEEDD este de a salvagarda operarea adecvată și eficientă a administrației publice prin identificarea fenomenelor de proastă administrare, procese netransparente, ineficiență și servicii de proastă calitate. Principalele competențe ale SEEDD includ:

- efectuarea de inspecții, audituri și investigații;
- efectuarea de urmăriri disciplinare și înaintarea persoanelor responsabile către biroul competent al procurorului pentru a fi alocată răspunderea;
- efectuarea de audituri cu privire la activele angajaților organismelor auditate;
- efectuarea de examinări sau investigații preliminare la cererea procurorului;
- colectarea de dovezi pentru urmărirea penală și disciplinară.

Aria de acoperire a SEEDD include serviciile publice, persoanele juridice și entitățile de drept public, autoritățile locale de prim și secund nivel, persoanele juridice ale statului de drept privat și întreprinderile publice. SEEDD este condusă de Secretarul Special al Organului de Inspectori ai Administrației Publice, care deține rang politic. Personalul SEEDD este compus din 80 de inspectorii-auditori și angajați ai Direcției Secretariale și



efectuează audituri și investigații în baza ordinelor emise independent de către Secretarul Special sau în urma ordinelor unui ministru, secretar-general al unei regiuni, ale Inspectorului General al Administrației Publice, Avocatului Poporului grec sau șefului unei autorități administrative independente.

➤ *B. Inspectorul General al Administrației Publice*

Autoritatea Inspectorului General al Administrației Publice a fost înființată în baza Legii 3074/2002. Misiunea sa este de a salvagarda operarea adecvată și eficientă a administrației publice, de a monitoriza și evalua activitatea Organului de Inspectori-auditori ai Administrației Publice și a tuturor organismelor și serviciilor specifice pentru inspecția și controlul administrației publice și a identifica anumite cazuri de corupție și proastă administrare. Inspectorul General al Administrației Publice:

- ordonă din proprie inițiativă SEEDD și în special organismelor de inspecție și audit să efectueze inspecții, audituri & investigații ale serviciilor publice, persoanelor juridice de drept public, autorităților locale de rang prim și secund, persoanelor juridice ale statului de drept privat și întreprinderilor publice.
- monitorizează acțiunea și progresul auditurilor efectuate de SEEDD și anumite organisme de inspecție și control și le evaluează activitatea;
- efectuează audituri, audituri repetate și investigații ale serviciilor publice, ale persoanelor juridice de drept public, ale autorităților locale de rang prim și secund, ale persoanelor juridice de stat de drept privat și întreprinderilor publice;
- efectuează audituri ale declarațiilor financiare anuale ale tuturor organismelor de inspecție și control;
- investighează reclamanții referitoare la situații de proastă administrare;
- prezidează Organul Coordonator pentru Inspecție și Audit.

Postul de Inspector General al Administrației Publice este atribuit unei persoane distinse acceptate pe larg de public, care este ajutată de către patru Inspectori Generali Asistenți ai Administrației Publice și susținută de opt inspectori speciali și de direcția secretarială.

### **3.3. Coordonarea controlului public intern**

Direcția-generală de Audituri Financiare a Oficiului de Stat de Contabilitate Generală, care se află în subordinea Secretariatului General de Politică Financiară al Ministerului Finanțelor este responsabilă în mod special pentru coordonarea CPI. Direcțiile sale vor fi responsabile pentru efectuarea activității de audit, inclusiv a procedurilor de audit intern ale organismelor auditate și a unei evaluări a acestora. Concluziile verificărilor sale, evaluarea constatărilor sale și evaluarea activității echipelor de control intern (alături de recomandările relevante) sunt cuprinse în raportul anual al direcției-generale. Acest raport reprezintă baza pentru furnizarea de asigurări adecvate către Ministrul Finanțelor sau pentru exprimarea de rezerve cu privire la o parte din întregul sistem de stat de management și control financiar. Raportul anual de audit pentru un anumit an însoțește bugetul general de stat pentru anul următor.

## **4. Inspecția Financiară**

I. Prin legea menționată mai sus, Direcția de Inspecție a Managementului Public, Persoanele Juridice și Întreprinderile Publice și Organizațiile Direcției-generale de Inspecție Financiară ale Ministerului Finanțelor este redenumită în Direcția de Inspecție a Managementului Patrimoniului Național, având principala competență de a efectua controale ale patrimoniului de stat. Celelalte competențe ale fostei Direcții de Inspecție a Managementului Public, Persoane Juridice și Întreprinderi și Organizații Publice cu privire la efectuarea de inspecții ale întreprinderilor publice, persoanelor juridice de drept public sau privat, precum și a întreprinderilor și organizațiilor publice sunt transferate Direcției-generale de Auditudini Financiare. O Direcție de Supraveghere a Auditorilor Interne a fost înființată în cadrul Direcției-generale de Inspecție Financiară a Ministerului Finanțelor în 2008 și a operat din acel an. Misiunea sa este de a monitoriza, evalua și redefini, dacă este necesar, sistemele de audit intern și audit ierarhic administrativ ale serviciilor Ministerului Finanțelor. Această direcție efectuează controale ale tuturor serviciilor Ministerului Finanțelor; întrucât aceste controale sunt efectuate prin intermediul auditorilor săi interni, care nu au vreo dependență ierarhică sau de alt fel de serviciile și persoanele care sunt controlate, independența controalelor de Inspectoratul Financiar este garantată.

II. Unitatea de Infracțiuni Financiare și Economice este un serviciu special al Ministerului Finanțelor și a fost înființată în anul 1995 prin Legea 2343/95. Principala sa misiune este de a combate evaziunea fiscală, contrabanda, infracțiunile economice și financiare, fraudele, încălcările și actele ilegale aflate în competența Ministerului Finanțelor care sunt efectuate împotriva intereselor economice ale Uniunii Europene; în același timp, mandatul său a inclus alte infracțiuni, precum contrafacerea, achizițiile publice, activitățile ilegale de bursă, etc. În baza Legii 3296/2004, SDOE a fost redenumită „Serviciul Special de Audit” și prevederile privind organizarea sa au fost stabilite prin Decretul Prezidențial 85/2005. Legea 3824/2010 a schimbat denumirea Serviciului Special de Audit înapoi în „Unitatea de Infracțiuni Financiare și Economice” (SDOE), păstrându-i competențele curente și prevăzând intervenții specifice pentru combaterea evaziunii fiscale și recuperarea activelor obținute din activitățile infracționale.

În prezent, misiunea SDOE include:

- investigarea, identificarea și suprimarea intervențiilor financiare și economice;
- efectuarea de controale preventive cu privire la aplicarea prevederilor fiscale;
- investigarea, demascarea și combaterea tranzacțiilor ilegale efectuate prin mijloace electronice;
- prevenirea, urmărirea și combaterea altor prevederi (droguri, arme, substanțe periculoase, antichități);
- monitorizarea spațiului maritim al țării pentru a combate evaziunea fiscală și contrabanda;
- protejarea liniei de coastă și a proprietății publice de uzurpări neautorizate.

SDOE este condusă de un Secretar Special, care deține rang politic și are 1200 de angajați, care sunt distribuiți pe trei direcții ale Serviciului Central, direcțiile pentru cazuri speciale din Atena și Salonic și 13 direcții regionale pe teritoriul țării. Activitățile SDOE includ efectuarea de audituri zilnice, investigarea reclamațiilor înregistrate de cetățeni, asigurarea de asistență în timpul auditurilor la cererea altor ministere, efectuarea de audituri la cererea procurorului pentru investigații ale acestuia și executarea de planuri operaționale în baza corelațiilor Secretariatului General pentru Sisteme Informatice, precum și intervenții orientate.

#### **5. Reforme în curs și viitoare**

Ca parte din managementul cheltuielilor publice, Planul Contabil al Guvernului General este implementat pentru prima oară anul acesta. Bilanțul, declarația privind performanța financiară, declarația privind schimbarea venitului net al cetățenilor și declarația privind fluxul de numerar sunt elaborate în linie cu regulile contabilității cu dublă intrare și cu principiile contabilității ajustate de angajamente. Acest lucru este implementat pentru prima oară pentru anul financiar 2011.

În ceea ce privește Planul Contabil al Guvernului General, sistemul contabil cu dublă intrare va continua să fie utilizat pentru a pregăti bilanțul, raportul final și declarațiile financiare, în conformitate cu decretul prezidențial relevant din fiecare zonă, până în momentul în care decretul prezidențial specificat de Legea 3871/10 (care trebuie să definească principiile de bază și conținutul planului contabil menționat mai sus) este emis.

Procesele CPI, așa cum sunt descrise în detaliu în Secțiunea 3, sunt în etapele timpurii de operare. Competențele celor trei direcții ale Direcției-generale de Audituri Financiare au fost prevăzute de Decretul Prezidențial 24/2008 și a început angajarea de personal în aceste direcții. În același timp, procesarea cadrului legal rămas care guvernează operarea direcției generale și instrumentele metodologice pentru procesele de audit sunt aproape de finalizare, astfel încât graficul de audit pentru anul curent poate fi elaborat.

Cu privire la sistemul de control intern din cadrul ministerelor și regiunilor țării, procesul de implementare a acestuia nu a început, întrucât decretul prezidențial relevant care stabilesc competențele unităților de audit intern nu au fost emise încă.

## UNGARIA

### Controlul public intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Bazele reglementării maghiare a sistemului de control public datează din 1989. Aceasta a fost data la care s-a înființat Biroul de Stat pentru Audit (BSA) – instituția supremă de audit (ISA) din Ungaria. Următorul punct important a fost în 1992, atunci când Parlamentul a aprobat Legea nr. XXXVIII din 1992 privind finanțele publice (LFP). LFP descrie cadrul sistemului bugetar, principalele proceduri de planificare și implementare a bugetului și regulile de înființare, supraveghere și funcționare a organizațiilor bugetare publice (OBP). În primii ani nu a existat nicio schimbare în ceea ce privește managementul fondurilor OBP-urilor, iar sistemul descentralizat a funcționat în continuare. În 1995, pentru a reduce nevoia de finanțare externă și pentru a asigura transparența finanțelor publice, Parlamentul a creat trezoreria statului maghiar (denumită în continuare „trezorerie”). Principalul rol al trezoreriei a fost să asigure managementul descentralizat al finanțelor publice.

Ca urmare a negocierilor de aderare și ca parte a procesului legislativ și de modificare, LFP a fost modificată cu prevederile legate de auditarea bugetului (doar în cazul a trei articole), iar implementarea sa a fost reglementată de Decretul Guvernamental 15/1999 (II.5.). Sfera de aplicare a reglementării cuprindea inspecțiile guvernamentale, auditurile de supraveghere și sistemul de audit intern al organizațiilor bugetare publice. Sistemul de audit public al organizațiilor bugetare avea trei componente: controlul managerial, controalele permanente și auditul intern independent. În această etapă, reglementarea nu întrunea în totalitate cerințele Comisiei Europene. Departamentul de audit financiar din cadrul Ministerului Finanțelor (MF) a fost înființat în 2000, fiind precursorul unității centrale de armonizare (UCA) de mai târziu.

Înființarea noului sistem de CFPI în conformitate cu noua terminologie a fost rezultatul recomandării Comisiei Europene (Negocierile de aderare Capitolul 28 – Control financiar) și al propunerii organismelor naționale de audit. Strategia maghiară de dezvoltare a CFPI (denumită în continuare „propunerea de politici”) a considerat următoarele documentele importante legate de auditul financiar ca puncte de plecare cruciale: Poziția comună a UE (CONF-H 30/00, 07.06.2000), Parteneriatul de aderare din 2002 și rapoartele anuale 2001 și 2002. Guvernul a acceptat propunerea de politici în 2003. După acceptarea propunerii de politici, UCA responsabilă pentru dezvoltarea sistemului CPI a fost consolidată prin numirea unui comisar ministerial în funcția de șef de unitate, sporind numărul personalului și implicând resurse umane externe. În elaborarea metodologiei CFPI, MF s-a folosit de ajutorul extern (în cadrul programului de înfrățire). Drept urmare, s-a stabilit baza legislativă pentru un CFPI armonizat (cu componentele 1. management și control financiar (M/CF); 2. audit intern; 3. unitatea centrală de armonizare). De asemenea, în 2003, MF a adoptat standardele IIA pentru a fi utilizate de către sectorul public. S-a realizat o armonizare completă a legislației în domeniul CFPI; majoritatea metodologiilor și liniilor directe au fost elaborate și publicate în 2004 pe site-ul de internet al MF și în Monitorul Oficial al MF. În cele din urmă, CFPI pentru administrațiile locale a fost inclus în legislația municipală din 2005.

---

<sup>(1)</sup> Contribuție adusă de Ministerul Economiei Naționale din Ungaria la data de 31 martie 2011.

În 2008, în conformitate cu evoluțiile profesionale naționale și internaționale, sistemul CFPI a fost revizuit, o nouă legislație intrând în vigoare la data de 1 ianuarie 2009. Noul sistem CPI se bazează pe modelul COSO. Sistemul de control intern al OBP-urilor – în conformitate cu modelul COSO – conține cinci componente binecunoscute. Odată cu implementarea modelului COSO și a componentelor sale, sistemul de control intern acoperă toate funcțiile operaționale ale organizațiilor bugetare publice, regulamentele și instrucțiunile interne relevante (mediul controlului), identificarea posibilor factori care pot împiedica implementarea legală și eficientă a funcțiilor (managementul riscurilor), stabilirea prevederilor de asigurare a funcționării legale (activitățile de control), sarcinile de comunicare continuă aferente și monitorizarea continuă și auditarea internă a organizațiilor bugetare publice (monitorizare). Regulamentul privind sistemul de control intern descris în LFP nu reflectă doar bunele practici internaționale în utilizarea recomandărilor INTOSAI și COSO, ci și principiile de guvernare corporativă.

De la 1 ianuarie 2011, ca o dezvoltare continuă a sistemului, sistemul de control public este format din auditul extern efectuat de către BSA, activitățile guvernamentale de control (precum investigația financiară) și sistemele de control intern de la nivelul OBP-urilor (care includ și activitățile de audit intern).

## **2. Mediul controlului public intern**

Elementele sistemului CPI au fost descrise în LFP și se extind la toate subsistemele bugetului public (administrațiile centrale și locale). Reglementările de implementare ale sistemului CPI sunt descrise în regulamentele și liniile directoare guvernamentale speciale și există, de asemenea, metodologii și manuale care sprijină implementarea practică. Ministerul Economiei Naționale (MEN) (fostul Minister al Finanțelor) este responsabil pentru armonizarea și dezvoltarea sistemului CPI.

Auditul extern al sistemului de finanțe publice este realizat de instituția supremă de audit din Ungaria, Biroul de Stat pentru Audit. Sarcinile, autoritatea și structura organizatorică a BSA sunt stabilite într-o lege separată. BSA este organismul de audit economico-financiar subordonat Parlamentului și legilor. BSA auditează raportul final privind implementarea bugetului central și managementul finanțelor publice. În acest cadru, auditează, de asemenea, esența propunerii de buget, efectuarea alocărilor de venituri, managementul administrațiilor locale și minoritare și funcționarea ordonatorilor care se supun cadrului bugetului central. În cele din urmă, auditează utilizarea fondurilor de stat separate, a fondurilor naționale de servicii de sănătate, regularitatea și eficiența aplicării alocărilor de investiții care sunt legate de angajamentele Guvernului și de aplicarea și rambursarea împrumutului de la buget. BSA auditează managementul activelor care fac parte din subsistemele de finanțe publice. Rapoartele de audit ale BSA sunt publice.

Funcția guvernamentală de control este îndeplinită de Biroul Guvernamental de Control (BGC). Sarcinile BGC sunt stabilite într-un decret guvernamental. Sfera de aplicare a activităților sale acoperă monitorizarea implementării deciziilor guvernamentale și controalele *ex post* ale bugetului de stat, fondurilor de stat extrabugetare, fondurilor de asigurări sociale, OBP-urilor de la nivel central, întreprinderilor deținute de stat, fundațiilor (publice), consiliilor de dezvoltare micro-regionale, județene, teritoriale și regionale, precum și a organizațiilor sociale care primesc subvenții de la buget.

Planificarea bugetară este realizată de ministerele relevante coordonate de MEN. Proiectul legii bugetare este depus de Guvern la Parlament, care îl aprobă până la finele anului curent.

Ministerele (și ordonatorii) raportează cu privire la implementarea bugetului anual în cadrul raportului final.

Trezoreria este un element cheie al mediului CPI. Trezoreria realizează activități de control de prim nivel cu privire la implementarea financiară a bugetului și controale *ex post* în cazul anumitor subvenții. Sistemul de management al trezoreriei a fost introdus în 1995 pentru a atinge obiectivele reformei finanțelor publice. Principalul obiectiv al trezoreriei este asigurarea managementului financiar corect. Pentru a îndeplini această cerință, trezoreria are sarcini legate de implementarea financiară a bugetului și, de asemenea, desfășoară activități de control.

Funcția de control a trezoreriei include mai multe activități. Cea mai importantă activitate este funcția de control pe parcursul implementării financiare a bugetului. Acest control acoperă trezoreria clasică, managementul fondurilor și funcțiile de control, precum și anumite funcții de control *ex post* privind implementarea subvențiilor naționale și comunitare. Îndeplinirea activităților de monitorizare a datoriei publice și a activităților de înregistrare a angajamentelor este, de asemenea, o funcție de control. Sistemul de monitorizare al trezoreriei cu dezvoltarea și înregistrarea datelor justificative de bază se aplică pentru evitarea acumulării subvențiilor/finanțării duble. O altă activitate de control importantă acoperă controalele autorității realizate de direcțiile regionale cu privire la administrațiile locale și beneficiarii anumitor forme de asistență socială.

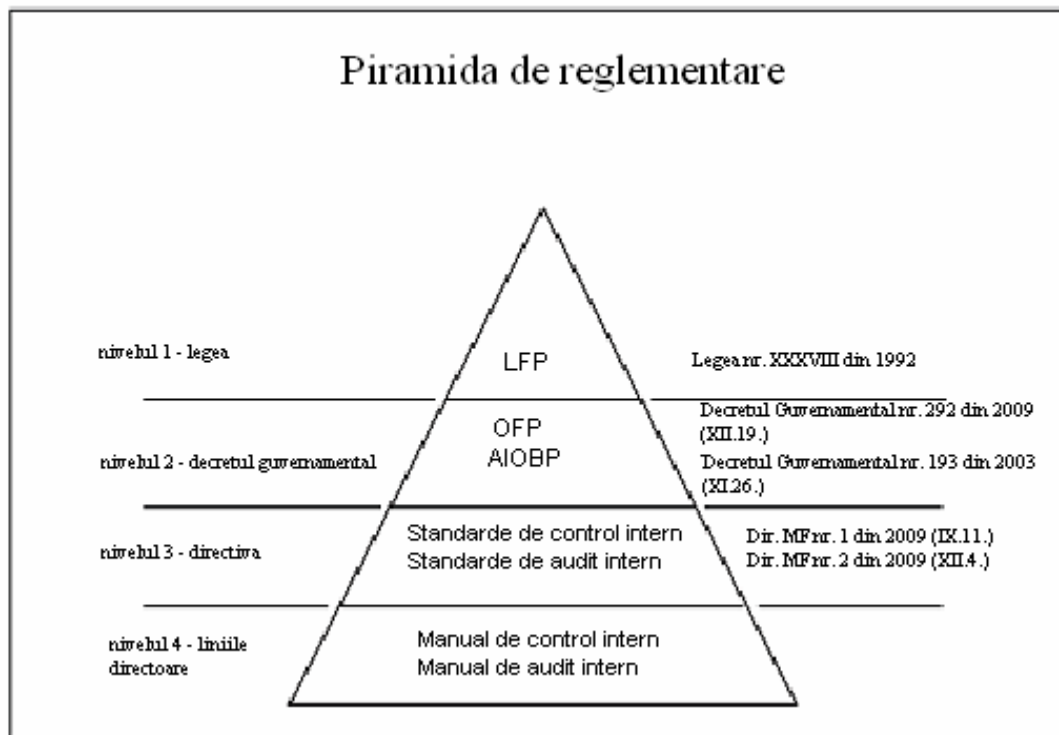
Activitatea de supraveghere bugetară trebuie considerată ca fiind noul element al sistemului CPI, care este delegat către trezorerie. Guvernului i se permite să delege un supraveghetor bugetar către OPB-uri; MEN este responsabil pentru numirea supraveghetorilor bugetari și asigură managementul profesional. Supraveghetorii bugetari oferă o opinie a priori cu privire la acordurile financiare și angajamentele planificate, care pot fi astfel revocate. Supraveghetorul bugetar va oferi, de asemenea, o opinie cu privire la regulamentele interne. Combaterea fraudei, corupției și a altor nereguli reprezintă o obligație a fiecărui OBP.

### **3. Conceptul de control public intern**

Pentru a înțelege sistemul CPI maghiar, vă prezentăm reglementarea sistemelor de control intern într-o structură pe patru niveluri. Aceasta este o piramidă de reglementare, care, de sus în jos, începe cu primul nivel, reprezentat de Legea nr. XXXVIII din 1992 privind finanțele publice (LFP). Apoi continuă mai jos cu nivelul decretului guvernamental (nivelul doi), nivelul directivelor (nivelul trei) și, în cele din urmă, nivelul liniilor directe (nivelul patru).

Sistemul de control intern este un proces integral menit să obțină asigurări rezonabile și să realizeze evaluarea riscurilor. Scopul sistemului de control intern este să se asigure că OBP-urile ating următoarele obiective:

- legalitatea tranzacțiilor și cerințele legate de economie, eficiență și eficacitate;
- răspundere;
- protejarea resurselor de pierderi și utilizare necorespunzătoare.



### **Primul nivel – legea**

Conform responsabilităților descrise în LFP, șeful unei organizații bugetare publice (ȘOBP) este responsabil pentru stabilirea sistemului de control intern al OBP și răspunzător pentru dezvoltarea, operarea și, de asemenea, monitorizarea și analizarea funcționării corespunzătoare a unui mediu al controlului adecvat, a politicilor de management al riscurilor, a activităților de control, a informării, comunicării și monitorizării.

### **Nivelul doi – decretul guvernamental**

Instrucțiunile detaliate privind sistemul de control intern sunt stipulate în Decretul Guvernamental nr. 292 din 2009 (XII.19.) privind regulile de operare a finanțelor publice (ROFP). Reglementările ROFP sunt legate de reglementările LFP și stabilesc clar sfera de aplicare a îndatoririlor privind stabilirea și operarea sistemului de control intern. ȘOBP este responsabil pentru stabilirea, operarea și dezvoltarea sistemului de control intern al organizației, inclusiv auditul intern. Atunci când stabilește controalele interne, ȘOBP trebuie să urmeze liniile directoare privind standardele și conținutul controlului intern, astfel cum au fost publicate în directiva MF. Sistemul de control intern include toate principiile, procesele și regulamentele interne care asigură managementul OBP în conformitate cu principiul managementului financiar corect. Recomandările și sugestiile din partea organizațiilor de audit public extern și audit intern trebuie luate în considerare în momentul dezvoltării sistemului de control intern.

Expunerea celor cinci elemente care au fost menționate la primul nivel.

➤ ***Mediul controlului***

ȘOBP va stabili mediul controlului care reprezintă:

- o structură clară a organizației;
- relații și sarcini clare legate de răspundere și jurisdicție;
- reguli de etică pentru toate nivelurile organizației; și
- management transparent al resurselor umane.

ȘOBP va stabili și actualiza în mod regulat pista de audit a OBP, care este o descriere holistică a proceselor operaționale și financiare ale OBP, care include în special răspunderea și nivelurile și relațiile de informare, procesele de management și control, fie în format text și/sau tabular și/sau ilustrat cu diagrame de flux, permițând monitorizarea și activitatea de audit *ex post* privind aceste procese. De asemenea, ȘOBP este răspunzător pentru reglementarea procedurilor cu privire la tratamentul aplicat neregulilor, care – cu excepția ministerelor, biroului primului-ministru și birourilor guvernamentale – face parte din regulile organizaționale și operaționale ale OBP.

➤ ***Managementul riscurilor***

ȘOBP este responsabil pentru politicile de management al riscurilor și pentru operarea unui sistem de management al riscurilor. Pe parcursul evaluării riscurilor se vor estima și stabili riscurile activității și managementului organizației. În cadrul procedurilor de management al riscurilor, organizația va dezvolta metode de evitare a riscurilor și va stabili modul de aplicare a acestor metode. MEN a publicat o linie directoare privind managementul riscurilor pentru sprijinirea OBP-urilor.

➤ ***Activitățile de control***

Șeful OBP va stabili activitățile de control care se ocupă de riscurilor confirmate și contribuie la îndeplinirea obiectivelor organizației. Regulile de procedură internă vor reglementa cel puțin următoarele:

- procedurile de autorizare și aprobare;
- accesul la informații;
- controalele fizice (accesul la echipamente);
- procedurile de raportare.

➤ ***Informarea și comunicarea***

ȘOBP va stabili și opera sistemele, asigurând un flux de informații corect și oportun către organizația/unitatea/persoana corespunzătoare. Sistemul de raportare trebuie să fie eficient, fiabil și precis, iar nivelurile, termenele și metodele de raportare să fie stabilite exact.

➤ ***Monitorizarea***



ȘOBP va opera un sistem de monitorizare, care ajută la monitorizarea activităților organizației și la atingerea obiectivelor acesteia. În cadrul funcțiilor operaționale, al monitorizării permanente și ad hoc și al funcțiilor neoperative, auditul intern independent la nivel funcțional creează sistemul de monitorizare al OBP. Una dintre principalele sarcini ale activității de audit intern este facilitarea îmbunătățirii calității sistemului de control intern al OBP-urilor. Activitatea de audit intern a OBP-urilor a fost reglementată prin decret guvernamental.

### **Nivelul trei – directivele**

Standardele maghiare ale CPI se bazează pe recomandările instituțiilor recunoscute la nivel internațional, precum COSO și INTOSAI. Aceste standarde conțin principiile de bază; implementarea practică va varia în rândul organizațiilor.

ȘOBP are dreptul și datoria de a stabili cantitatea, calitatea și rigurozitatea controalelor din cadrul sistemului. Legile și decretele stabilesc doar unele dintre acestea, directivele (nivelul trei) și liniile directoare (nivelul patru) oferă sugestii pentru revizuirea ulterioară. Activitățile de control se vor aplica sub formă de controale *ex ante*, în timpul procesului și *ex post*. Este important să se noteze faptul că elaborarea diverselor reglementări – denumite standarde – nu înseamnă întotdeauna că OBP trebuie să stabilească unele noi, deoarece în multe cazuri acestea fac deja parte din alte documente (precum: statute și acte constitutive; reguli organizaționale și operaționale) sau există sub altă formă. Este responsabilitatea ȘOBP să stabilească elementele suplimentare ale sistemului de control intern unde este cazul.

Standardele legate de cele cinci elemente care au fost menționate la primul nivel și detaliate la al doilea, aici menționăm pe scurt (doar titlurile) după cum urmează:

#### ➤ ***Mediul controlului***

- Obiectivele și structura OBP.
- Regulamentele interne.
- Sfera de aplicare a îndatoririlor și responsabilităților.
- Definierea și documentarea proceselor.
- Managementul resurselor umane.
- Valori etice și integritate.

#### ➤ ***Managementul riscurilor***

- Stabilirea și evaluarea riscurilor.
- Analiza riscurilor.
- Managementul riscurilor.
- Revizuirea regulată a întregului proces de management al riscurilor.
- Riscurile de fraudă, corupție.

#### ➤ ***Activitățile de control***

- Strategii și metode de control.
- Separarea îndatoririlor.
- Continuitatea sarcinilor.

➤ **Informarea și comunicarea**

- Reglementarea informațiilor și a comunicării.
- Sistemul de înregistrare a dosarelor.
- Raportarea caracterului incomplet, a neregulilor și corupției.

➤ **Monitorizarea**

- Monitorizarea îndeplinirii obiectivelor organizaționale.
- Evaluarea controalelor interne.

Descrierea completă a standardelor de audit intern se poate găsi la secțiunea de audit intern din prezentul document.

### **Nivelul patru – liniile directoare**

Esența sistemului de control intern sub forma abordării integrate a guvernancei corporative este că acoperă reglementări, proceduri, metode funcționale și structuri organizatorice care au ca scop atingerea obiectivelor de management. Controlul intern va preveni, detecta și/sau corecta evenimentele care pun în pericol aceste obiective. ȘOBP va decide asupra metodelor și formelor de implementare, respectiv va revizui regulamentele interne actuale sau va crea unele noi.

Manualul de control intern („manualul CI”) – emis de MEN – este un document care elaborează standardele de control intern în detaliu. Acesta sprijină o interpretare adecvată și echilibrată a legilor și a altor decrete guvernamentale, o adaptare flexibilă și un nivel ridicat al activității. Cuprinsul său este format practic din recomandări, ghiduri practice care sprijină ȘOBP în stabilirea și operarea unui sistem de control intern legitim. În afară de standardele detaliate, există probleme de control care pot asista autoevaluarea conformității sistemului de control intern. Manualul CI sprijină ȘOBP-ii să sporească încrederea cu privire la legitimitatea sistemului lor de control intern la nivelurile organizațional și departamental. Neregulile legate de finanțele publice reprezintă un nivel ridicat de risc. Cazurile grave: nereguli intenționate, precum fraudă și/sau corupția, trebuie tratate cu un nivel ridicat de prioritate din cauza naturii lor prejudicioase. Manualul CI abordează procedurile de tratare a neregulilor în cadrul legal. Cu privire la liniile directoare privind auditul intern, se pot găsi mai multe informații în secțiunea de audit intern din prezentul document.

### **3.1. Răspunderea/responsabilitatea managerială**

Răspunderea/responsabilitatea managerială din sectorul public este o chestiune cu un nivel ridicat de prioritate. De aceea, reglementarea răspunderii/responsabilității manageriale apare, de asemenea, în alte legislații care nu fuseseră implicate anterior.

LFP stipulează faptul că șeful OBP este responsabil pentru desfășurarea activităților descrise în actul de înființare și care respectă cerințele stabilite în regulamentul legal al organizației manageriale.

LFP stipulează că șeful OBP este, de asemenea, responsabil pentru asigurarea managementului financiar eficient și corect cu privire la toate activitățile OBP – precum utilizarea activelor publice. Șeful OBP este, de asemenea, responsabil pentru stabilirea și operarea sistemului de control intern. Șeful OBP își poate delega sarcinile și îndatoririle – în cadrul regulilor organizaționale și operaționale ale OBP și în fișa postului – către nivelurile ierarhice inferioare. Directorii își asumă responsabilitatea pentru activitatea angajaților din cadrul unității(ilor) organizaționale subordonate. Directorii au dreptul să raporteze și să solicite un raport. Regulile detaliate privind responsabilitățile sunt stipulate în legi separate.

Șeful OBP-urilor subordonate trebuie să raporteze cu privire la funcționarea sistemului de control intern al OBP către șeful ordonatorului bugetar (respectiv ministerul relevant), care raportează direct la MEN cu privire la sistemele de control intern (inclusiv auditul intern) ale ministerului și OBP-urilor subordonate. Raportul sus-menționat cu privire la sistemul de control intern (așa-numita declarație de asigurare) este anexat la declarația financiară și la rapoartele finale ale șefului ordonatorului bugetar și al OBP-urilor subordonate, în care șeful OBP evaluează operarea controalelor interne. Conform conținutului declarației, șeful OBP, care este conștient de responsabilitățile legale, declară că sistemul de control intern asigură funcționarea economică, eficientă și eficace.

De asemenea, acesta/aceasta asigură că:

- orice active publice sunt utilizate în OBP în conformitate cu legislația;
- alocărilor disponibile sunt utilizate în mod corespunzător;
- funcționarea OBP-urilor urmează cerințele economiei, eficienței și eficacității;
- responsabilitățile de planificare, raportare, informare și verificările acestora sunt realizate în mod corespunzător;
- angajamentele respectă bugetul;
- există un sistem contabil instituțional.

În raport acesta/aceasta declară că:

- rapoartele depuse oferă – în conformitate cu cerințele legale – o imagine clară și precisă a veniturilor și cheltuielilor bugetare anuale curente;
- a fost introdus un sistem care furnizează asigurarea legală și regulată corespunzătoare a procedurilor și se asigură că răspunderea respectă legislația națională și comunitară;

- responsabilitățile – din cadrul OBP – sunt definite clar, că toți directorii sunt conștienți de obiective și că au la dispoziție instrumentele pentru a îndeplini sarcinile primite și a evalua rezultatul. Procedura este evaluată continuu prin sistemul de raportare managerială.

Șeful OBP informează pe scurt cu privire la modul de îndeplinire a prevederilor legate de controlul intern în conformitate cu cele cinci componente. În raport, acesta/aceasta subliniază nevoia de îmbunătățire a controalelor interne ale OBP și, de asemenea, certifică faptul că DF (directorul financiar) al OBP a îndeplinit obligațiile de instruire bianuală cu privire la controlul intern.

Din 2010 <sup>(1)</sup> șeful operațional al ministerului (în calitate de OBP) este Secretarul Administrativ de Stat. Ministrul este directorul politic. În cazul ministerelor, Secretarul Administrativ de Stat este responsabil pentru stabilirea sistemului de control intern al ministerului și pentru răspunderea directorilor unităților organizaționale.

Partea crucială a răspunderii este publicitatea și transparența. Regulile de publicitate se bazează pe Legea nr. LXIII din 1992 privind protecția datelor personale și publicitatea datelor publice. Principalul scop al acestei legi este să asigure că toate persoanele au acces la datele de interes public. Date de interes public vor fi toate informațiile sau datele, care nu se supun definiției datelor cu caracter personal, prelucrate de o agenție sau de o persoană care îndeplinește o funcție guvernamentală de stat sau locală sau altă funcție publică stabilită de o regulă legală. Legea nr. XC din 2005 privind libertatea informațiilor electronice a fost elaborată pentru întărirea prevederilor stipulate la articolul 19 din Legea LXIII din 1992. Scopul acestei reglementări este să asigure că seria de date de interes public specificate acolo este disponibilă în variantă electronică oricui, permanent și gratuit, fără o identificare personală și proceduri de solicitare a datelor, pentru a asigura că publicul este informat exact și rapid.

### **3.2. Auditul intern**

Conform LFP și în conformitate cu standardele internaționale, auditarea internă este o activitate independentă, obiectivă de asigurare și de consultare menită să adauge valoare și să îmbunătățească activitățile unei organizații. Ajută o organizație să își îndeplinească obiectivele prin stabilirea unei abordări sistematice, disciplinate pentru evaluarea și îmbunătățirea eficacității managementului riscurilor, proceselor de control și guvernantă.

---

<sup>1</sup> Articolul 61 din Legea nr. XLIII din 2010 privind organismele administrative centrale și statutul juridic al membrilor Guvernului și al secretarilor de stat.

Conceptul de audit intern este cuprins în reglementările LFP și într-un decret guvernamental suplimentat de standarde și linii directoare. Directiva MF nr. 2 din 2009 (XII.4.) privind standardele de audit public intern include următoarele standarde naționale.

- 1000 Sarcini de audit intern.
- 2000 Sarcini ale directorului de audit.
- 3000 Independență.
- 4000 Expertiză și grijă profesională corespunzătoare.
- 5000 Planificare.
- 6000 Implementare.
- 7000 Raport de audit.
- 8000 Asigurarea calității.
- 9000 Monitorizare.

Multe linii directoare au fost publicate în legătură cu activitățile de audit intern ale OBP-urilor. Cele mai importante dintre acestea sunt:

- modelul de manual de audit intern.
- metodologia de audituri ale performanței.
- metodologia de audituri bazate pe sistem.
- liniile directoare pentru planul anual de audit și rezumatul planului anual de audit, raportul anual de audit și rezumatul raportului anual de audit;
- liniile directoare pentru sarcinile care trebuie îndeplinite de unitățile de audit intern ale OBP-urilor;
- liniile directoare pentru asigurarea activității de audit intern prin implicarea furnizorului extern de servicii.

Conform regulilor și regulamentelor, șeful OBP va garanta independența funcțională (operațională) a auditorilor interni, în special în raport cu:

- elaborarea planului anual de audit;
- selectarea metodelor de audit;
- pregătirea și implementarea programului de audit;
- pregătirea raportului de audit;
- elaborarea concluziilor și recomandărilor de audit.

În afară de asigurarea obiectivelor și activitatea de consultanță, auditorii interni nu se vor implica în orice altă funcție de conducere.

Auditorul intern al OBP trebuie să fie autorizat de MEN, ceea ce înseamnă că auditorul trebuie să fie înregistrat. LFP și Decretul MF nr. 18 din 2009 (X.6.) privind înregistrarea și instruirea profesională continuă a auditorilor interni conține reguli pentru instruirea vocațională a auditorilor interni din sectorul public. Auditorii interni sunt obligați să participe la instruirea vocațională din doi în doi ani. Această instruire este organizată de Centrul de Metodologie și Instruire pentru Control Financiar Public Intern (denumit în continuare „CMI”).

MEN este responsabil pentru stabilirea, operarea și managementul profesional al CMI. În prezent, CMI funcționează în cadrul organizației Institutului de Sănătate și Cultură al Administrației Naționale a Impozitelor și Vămilelor. Auditorii interni trebuie să susțină un examen pe tema „Controlul Financiar Public Intern I” (cu trei module obligatorii) după ce au fost înregistrați timp de un an și apoi trebuie să parcurgă un modul selectat la alegere dintre modulele „CFPI II” din doi în doi ani. Dacă nu își îndeplinește aceste obligații, auditorul intern va fi eliminat din registru.

**CFPI I este structurat după cum urmează:**

### **Introducere modulul general**

1. Finanțe publice
2. Uniunea Europeană și Ungaria
3. Sistemul de control al administrației publice

### **Modulul general audit intern**

1. Baza legală a auditului intern în cazul OBP-urilor
2. Linii directoare privind auditul intern al Ministerului Finanțelor
3. Standarde și direcții de practică ale auditului intern
4. Metodologii noi în domeniul auditului intern

### **Modulul sistemul de control public intern (CPI)**

1. Guvernanță corporativă
2. Modelul COSO
3. CPI în Ungaria
4. Răspunderea managerială

Funcționarii publici care lucrează ca auditori interni vor susține un examen vocațional administrativ la trei ani de la numirea acestora. De asemenea, în conformitate cu reglementările LFP, directorul financiar al OBP (din ianuarie 2010) și șeful OBP (din ianuarie 2011) vor participa la instruirea legată de CFPI din doi în doi ani.

Auditul intern prezintă proiecte de concluzii și recomandări de audit către șeful OBP în conformitate cu legile și regulamentele interne, economia, eficiența și eficacitatea. Auditorul intern sau unitatea de audit intern își îndeplinește sarcinile în subordonarea directă a șefului OBP și îi raportează direct acestuia/acesteia. Șeful echipei de audit este responsabil pentru

elaborarea raportului de audit și emiterea concluziilor. Auditorii interni sunt responsabili pentru fiabilitatea rezultatelor de audit. În cazul activității de asigurare a obiectivelor, auditorii interni vor realiza un audit de legalitate/regularitate, un audit financiar, un audit bazat pe sistem, un audit al performanței și un audit al sistemului de tehnologie a informației.

Auditorii interni vor trimite proiectul de raport de audit către instituția supusă auditului pentru procedura de contestare. Auditul se încheie atunci când raportul final de audit a fost trimis către instituția supusă auditului. Dacă, pe parcursul auditului, apare suspiciunea privind un act, o neglijență sau o deficiență care poate avea ca rezultat o infracțiune, încălcare, răspundere sau procedură disciplinară, șeful OBP are sarcina de a lua măsurile necesare, însă acest lucru nu afectează finalizarea auditului.

Organizațiile sau unitățile organizaționale auditate, atribuite de directorul OBP, sunt responsabile pentru păstrarea evidențelor cu privire la utilizarea și implementarea constatărilor și recomandărilor menționate în rapoartele de audit extern sau intern. Această sarcină nu este transferabilă auditorilor interni. Evidențele conțin o scurtă descriere a măsurilor implementate și a motivelor legate de măsurile neimplementate. Sistemul de raportare are trei niveluri în acest domeniu, astfel cum s-a menționat mai sus. În cadrul raportului anual de audit, șeful OBP raportează către șeful organizației de management al ordonatorului (OMF), iar șeful OMF furnizează un rezumat al activității OBP-ului controlat și al activității organizației acestuia/acesteia într-un raport anual de audit către Ministerul Finanțelor Publice. Suplimentar, directorul de audit (DA) va monitoriza utilizarea planurilor de acțiune. În acest scop, DA trebuie să păstreze evidențe care conțin acțiunile realizate în baza constatărilor și recomandărilor din raportul de audit.

Raportul anual de audit și rezumatul raportului anual de audit vor conține următoarele:

Raportul privind activitatea de audit intern în anul respectiv:

- sfera de aplicare a activităților menționate în planul de audit, motivele pentru devierea de la plan și justificarea oricăror audituri ad hoc;
- calitatea, personalul și condițiile fizice ale auditurilor, precum și factorii de promovare sau de împiedicare a activității de audit (în baza autoevaluării);
- principalele constatări, concluzii și recomandări ale rapoartelor de audit;
- numărul și un scurt rezumat al cazurilor raportate de fraudă și/sau nereguli grave;
- principalele recomandări pentru îmbunătățirea regularității, economiei, eficienței și eficacității sistemului de control intern.

Implementarea constatărilor și recomandărilor auditului:

- raportarea planurilor de acțiune realizate în baza evidențelor de audit intern, luând în considerare raportul trimis de șeful organizației sau unității auditate;
- propuneri privind dezvoltarea activității de audit intern.

### **3.2.1. Relațiile dintre auditul intern și auditul extern**

BSA și auditul intern cooperează și își completează reciproc activitatea. BSA utilizează adesea rapoartele de audit intern la auditarea externă a OBP. Auditul intern asistă de obicei (acționând în principal ca punct de contact) la auditurile externe ale BSA în cadrul unui OBP. BSA are dreptul să participe, în scop consultativ, la reuniunile Comitetului Interministerial CFPI. Organizațiile auditate vor raporta privind monitorizarea recomandărilor BSA până la 31 ianuarie a anului care urmează activității de audit.

### **3.2.2. Comisiile de audit și comitetele de audit**

Comitetul Interministerial de Control Financiar Public Intern (denumit în continuare „CICFPI”) a fost stabilit pentru a furniza consultanță pentru îmbunătățirea sistemului CPI, a cooperării, coordonării, armonizării și pregătirii dezvoltărilor ulterioare necesare. În baza termenilor săi de referință, CICFPI își va asuma următoarele sarcini (prin subcomitetele sale).

- Sprijinirea conducerii MEN în domeniul:
  - privire de ansamblu asupra operațiunilor CPI, alături de reglementare, coordonare și armonizare a sistemului;
  - emiterea unei opinii privind planurile, strategiile și rapoartele anuale, astfel cum prevede legislația comunitară.
- Elaborarea recomandărilor privind îmbunătățirea și operarea sistemului CPI, inclusiv:
  - opinia privind proiectul de prevederi legislative, manualele practice, standardele acceptate la nivel național și internațional privind auditul intern;
  - monitorizarea aplicării și implementării proiectului de prevederi legislative, manualelor de practică, standardelor acceptate la nivel național și internațional privind auditul intern;
  - monitorizarea aplicării și implementării proiectului de prevederi legislative, manualelor de practică și standardelor CFPI legate de sistemul de control intern;
  - sprijinirea coordonării și monitorizarea continuă a activității de audit legată de utilizarea fondurilor comunitare (ESF, ERDF, CF), alte tipuri de asistență comunitară și internațională;
  - evaluarea și sprijinirea independenței funcționale a auditorilor interni.
- Coordonarea planificării și implementării auditurilor guvernamentale.
- Găsirea soluțiilor la problemele specifice ridicate de reprezentanții MEN sau OBP.
- Discutarea raportului anual al MEN privind CPI.

### **3.3. Coordonarea sistemelor de control public intern**

MEN este responsabil pentru dezvoltarea, pregătirea reglementării, coordonării și armonizării sistemelor de control intern legate de subsistemele de finanțe publice. Ministrul coordonează și armonizează sistemele de control pentru fondurile naționale și internaționale și emite recomandări pentru elaborarea și adoptarea legislației relevante; elaborează, emite și



revizuieste regulat directivele și liniile directoare metodologice utilizate pentru sistemul de control intern; și este responsabil pentru stabilirea și operarea CICFPI, pentru dezvoltarea regulilor și procedurilor sale și pentru organizarea instruirii legate de sistemul de control intern. Sarcinile unității centrale de armonizare sunt îndeplinite de Departamentul de Control Public Intern (în cadrul Ministerului Economiei Naționale). Principalele responsabilități ale departamentului sunt:

- coordonarea și armonizarea sistemelor de control intern legate de subsistemele de finanțe publice;
- evaluarea și dezvoltarea procedurilor și metodologiilor sistemului de supraveghere bugetară;
- elaborarea propunerilor și conceptelor legate de planificarea controlului, implementarea controlului și rapoarte;
- coordonarea procedurii de planificare a controlului anual – prelucrarea și analizarea planurilor de control transmise ministrului de la organizațiile de management al ordonatorului;
- pregătirea raportului anual pentru ministru pentru a fi utilizat cu privire la situația și funcția raportului CPI și, ca parte a acestuia, pregătirea propunerilor legate de sistemul de control intern – inclusiv modificarea regulilor – pentru Guvern, în baza rapoartelor anuale de audit transmise către ministru;
- furnizarea supravegherii profesionale pentru sistemul informatic de sprijinire a auditului intern;
- inspectarea și monitorizarea conformității calității sistemului CPI în cadrul de asigurare a calității și evaluarea implementării auditului internațional și a standardelor de control legate de acte, directive și linii directoare metodologice;
- coordonarea sistemului de răspundere managerială – prelucrarea și analizarea declarațiilor de asigurare managerială transmise ministrului de către organizațiile de management al ordonatorului;
- stabilirea, operarea și supravegherea profesională a Centrului de Metodologie și Instruire CFPI;
- operarea Forumului Auditorilor Interni Maghiari;
- asigurarea legăturii cu organizațiile profesionale naționale;
- organizarea conferințelor profesionale;
- dezvoltarea sistemului de control intern al fondurilor comunitare (inclusiv M/CF), stabilirea și dezvoltarea reglementărilor și liniilor directoare metodologice relevante;
- supravegherea profesională a autorității de audit (Direcția Generală de Audit pentru Fonduri Europene);
- elaborarea opiniilor și liniilor directoare profesionale legate de sistemul de control intern al fondurilor comunitare;
- adaptarea recomandărilor UE legate de sistemul de control intern al fondurilor comunitare;
- participarea la coordonarea și armonizarea fondurilor comunitare și internaționale în legătură cu controalele interne;
- monitorizarea și inspectarea aplicării și implementării legilor, liniilor directoare metodologice și standardelor de audit internațional care sunt utilizate cu privire la țările participante la implementarea tranzacțiilor de fonduri comunitare.

#### **4. Inspecția financiară**

Sarcina controlului guvernamental va fi realizată de Biroul Guvernamental de Control (BGC). BGC este subordonat Ministerului Administrației și Justiției din Ungaria. Sarcinile BGC sunt:

- monitorizarea implementării deciziilor Guvernului;
- controlul *ex post* al bugetului de stat, al fondurilor de stat nebugetare, al fondurilor naționale pentru servicii de sănătate și al OBP-urilor de la nivel central, cu excepția organizațiilor care se află în afara supravegherii Guvernului sau a ministrului);
- controlul *ex post* al întreprinderilor economice, fundațiilor publice, fundațiilor, consiliilor de dezvoltare micro-regionale, județene, teritoriale și regionale, precum și a organizațiilor sociale – cu excepția partidelor politice – care au obținut sprijin de la Guvernul de stat și fonduri sau ajutor și sprijin prin intermediul contractelor internaționale;
- monitorizarea entităților economice deținute de stat, excluzând Banca Națională a Ungariei;
- controlul *ex post* al fundațiilor, fundațiilor publice înființate și/sau sponsorizate de Guvern, membrii Guvernului;
- controlul *ex post* al legitimității întreprinderii și rambursarea garanțiilor de stat în acest cadru, alături de bugetul de stat – poate examina atât partea obligată inițială, precum și partea îndreptățită cu privire la respectarea sau nerespectarea condițiilor contractului de garanție;
- controlul *ex post* al fondurilor de pensii private și al mecanismelor financiare de transfer al fondurilor de pensii private către fondul de pensii de stat;
- controlul *ex post* al tranzacțiilor și subcontractanților în legătură cu subsecțiunile de mai sus, executarea acestor contracte și, în legătură cu aceasta, controlul părților care sunt responsabile pentru executarea sau care participă la contracte;
- alte sarcini de control *ex post* stabilite în legi separate.

Conform LFP, BGC realizează controale *ex post* de regularitate și eficiență privind executarea bugetului, tranzacțiile legate de asistența națională și internațională, utilizarea proprietăților deținute de Guvern, operarea entităților economice deținute de Guvern, tranzacționarea achizițiilor publice și executarea deciziilor guvernamentale. În prezent, activitățile BGC sunt realizate conform regulamentelor de audit intern ale organismelor bugetare, însă regulamentul special privind regulile de procedură ale activității guvernamentale de control vor fi adoptate în aprilie 2011. Activitatea Biroului Guvernamental de Control se bazează pe planurile de lucru anuale, însă, desemnat de Primul-ministru sau de Ministrul Administrației și Justiției, președintele BGC poate iniția o sarcină de control ad hoc care nu se află în planul anual de lucru. Oricine poate iniția monitorizarea în conformitate cu reglementările relevante (notificarea cetățenilor), însă nu există consecințe de monitorizare obligatorii ale acestor notificări.

BGC realizează în principal controale *ex post*, însă și controale *ex ante*. Rapoartele BGC vor fi primite de Guvern sau de persoana/organismul care este desemnat prin lege.

BGC și unitățile de audit intern ale ministerelor își coordonează activitatea reciproc și își împărtășesc observațiile prin Subcomitetul Guvernamental de Control al CICFPI menționat mai sus.

## 5. Reforme în curs și/sau viitoare

Departamentul pentru Sistemul de Control Public Intern al Ministerului Economiei Naționale intenționează să introducă următoarele îmbunătățiri ale sistemelor CPI:

- dezvoltarea ulterioară a sistemului de control intern, cu accent pe răspunderea managerială și aceasta în cadrul Reformei Finanțelor Publice;
- reducerea poverilor administrative privind activitățile de control și audit;
- modificarea decretului guvernamental privind auditul intern în conformitate cu auditul intern, extinderea sferei de aplicare a auditului public intern pentru acoperirea entităților economice deținute de Guvern;
- consolidarea activităților de control ale trezoreriei de stat maghiare și ale altor OBP-uri;
- consolidarea armonizării centrale a controlului intern și auditului intern la nivelul administrațiilor locale cu dezvoltarea manualelor și ghidurilor specializate alături de noi subcomitete;
- revizuirea conținutului datelor și informațiilor din Raportul MEN privind sistemul CPI, pentru a face informațiile accesibile imediat și utilizabile de către Guvern;
- dezvoltarea continuă a metodologiei pentru sistemele de control intern și audit intern (ex. revizuirea manualului de audit intern și a manualului de control intern, emiterea de linii directoare pentru monitorizare);
- elaborarea unei noi metodologii de evaluare a calității;
- elaborarea de propuneri pentru îmbunătățirea sistemului de instruire, participarea la metodele de acreditare (unde este necesar);
- promovarea recunoașterii auditului intern ca o profesie de nivel superior de educație;
- consolidarea cooperării între organizațiile de audit (Biroul de Stat pentru Audit, Biroul Guvernamental de Control, DGAEF) și organizațiile profesionale și restabilirea relațiilor profesionale.

## IRLANDA

.....

### Controlul public intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Contextul istoric pentru anumite trăsături ale procedurilor financiare publice irlandeze existente derivă din relația Irlandei cu Marea Britanie și moștenirea rezultată în momentul obținerii independenței. Din anul 1690, politica guvernamentală a fost controlată prin subvenții specifice. O perioadă de reforme în secolul 19 și extinderea rezultată a activității statului au oferit elanul pentru Raportul Northcote-Trevelyan din 1845, care a reușit în final să înlocuiască un sistem administrativ chinuit de patronajul politic cu un serviciu civil permanent distinct de, dar răspunzător față de un maestru politic - o structură ce poate fi identificată încă atât în Marea Britanie cât și în Irlanda. Administrația financiară a fost consolidată și mai mult în acel moment prin adoptarea Legii privind Departamentele de Fisc și Audit din 1866, care încă prevede o anumită bază statutară a procedurilor financiare publice în Irlanda de azi.

În momentul obținerii independenței în 1922, guvernul Statului Liber nu a văzut necesitatea de a revizui în mod radical acest sistem de administrație publică imparțială pe care îl moștenise. Controlul serviciului civil irlandez, care fusese exercitat anterior de către trezoreria Marii Britanii, a fost menținut, fără întrerupere, de către Ministrul Finanțelor. Constituția Irlandei din 1937 a oferit puține inovații în cadrul financiar al statului, dar prevede cu toate acestea baza pentru următoarele trăsături ale sistemului.

Tranzacțiile financiare ale statului urmează să fie efectuate prin intermediul unui cont - denumit ulterior Fondul Central și la care se face deseori referire drept Contul Fiscului.

Guvernul trebuie să prezinte estimări anuale ale încasărilor și cheltuielilor către Dáil Eireann, parlamentul irlandez. Controlorul și Auditorul General (C & AG) este un funcționar independent din punct de vedere constituțional, responsabil pentru asigurarea faptului că veniturile sunt primite/cheltuielile sunt contractate doar conform autorizației Dáil. Dreptul la inițiativă în chestiunile financiare este rezervat în linii mai generale guvernului.

Reforma administrativă ar părea să fie întotdeauna pe agenda guvernului. Încercările recente de reformă în Irlanda includ: Raportul Devlin - 1969; Să servim țara mai bine - 1985; Inițiativa de management strategic (SMI) - 1994; Oferirea unei guvernări mai bune (DBG); Legea privind Managementul Serviciului Public din 1997 și Programul de Guvernare — 2011 până în 2016.

Raportul Grupului de Lucru privind Răspunderea Secretariatului-general și a Funcționarilor Contabili analizează autoritatea, responsabilitatea și răspunderea secretarilor-generalilor și a altor funcționari contabili în relație cu managementul banilor publici. Drept rezultat al recomandărilor din acest raport, funcționarii contabili prezintă acum alături de Conturile de

---

<sup>1</sup> Contribuție a Ministerului Finanțelor al Irlandei din data de 16 iunie 2011.

Credit o declarație descriptivă privind controlul financiar intern. Declarația semnată de funcționarul contabil către ministrul său despre sistemul de control financiar intern al departamentului confirmă că:

- responsabilitatea pentru sistemul de control financiar intern a fost acceptată;
- este implementat un mediu solid de control financiar;
- există un cadru de controale administrative și raportare managerială;
- departamentul are o funcție de audit intern cu personal instruit în mod adecvat; și
- această declarație este revizuită de Controlorul și Auditorul General pentru conformitate cu informațiile pe care le descoperă în timpul auditului.

## **2. Mediul controlului public intern**

### **2.1. Cadrul de răspundere**

Zona administrației centrale este formată din 41 de departamente și oficii care primesc bani votați pentru a-și îndeplini funcțiile. Pentru anul 2010, această sumă s-a ridicat la 46,3 miliarde de EUR sau, pentru a pune lucrurile în context, aproximativ o treime din PIB-ul pentru anul respectiv.

Când Dáil adoptă estimările, el indică aprobarea sa pentru modul în care urmează să fie cheltuiți banii publici. Există atunci o nevoie clară ca Dáil să verifice dacă banii au fost cheltuiți conform autorizării. Există două tipuri de control financiar: în primul rând, cu privire la emiterea banilor pentru a vedea că departamentele primesc doar fondurile la care au dreptul și în al doilea rând cu privire la creditarea finală a fondurilor prin intermediul conturilor auditate.

Procesul de răspundere publică nu este complet până în momentul în care Dáil are ocazia de a revizui rezultatele acestor verificări. În Irlanda, acest lucru este efectuat de Comitetul pentru Conturile Publice al casei inferioare (PAC), care examinează modul în care sunt cheltuiți banii și raportează constatările sale către Dáil.

### **2.2. Răspunderea sectorului public**

În zona administrației centrale generarea de profit nu este un obiectiv de afaceri. În mod tradițional, accentul s-a pus pe accesul la servicii, egalitatea de tratament, corectitudinea proceselor și conformitatea cu regulamentele. Schimbările recente ale acestui accent către rezultate înseamnă că în cadrul raportării, aspecte precum economia, eficiența și eficacitatea au câștigat teren.

Contul Anual de Credite este încă în mare parte un set de conturi în sensul tradițional; totuși, el prezintă rezultate efective în afara estimării pentru anul respectiv. Acest format facilitează evaluarea faptului că bugetul a fost depășit sau nu. Rămâne ca documente precum Declarația Anuală de Rezultate să completeze imaginea cu privire la întreprinderi stabilite și întreprinderi atinse.

Există în prezent un proiect pilot în curs de realizare cu o serie de departamente guvernamentale unde structura estimării este reformată pentru a se alinia mai bine la alte documente de raportare și a integra informațiile privind performanța și rezultatele. Acest

lucru va transforma contul anual într-un document cheie care cuprinde totul cu privire la răspundere, deși încă pe bază de numerar.

Cadrul de răspundere al sectorului public constă în linii directoare de contabilitate, de audit și juridice pentru sectorul public. Prevederile legislative extind și prescrierea responsabilităților personale ale funcționarilor contabili, care sunt șefi de departament și oficiu, cu privire la salvagardarea banilor publici și raportarea cu privire la utilizarea acestora. În plus, există elementul constituțional, prin Articolul 28 din Constituție care cere guvernului să raporteze către Dáil în mod anual pentru banii pe care i-a cheltuit.

### **2.3. Autoritatea de a cheltui**

Colectarea și cheltuirea banilor publici este o activitate atent monitorizată. Cheltuielile sunt fie votate fie nu. Cheltuielile votate care sunt ratificate în fiecare an la nivel legislativ în Legea anuală privind Creditele se bazează pe Articolul 17 din Constituție. Acest articol prevede că Dáil poate să nu voteze bani dacă nu i se cere acest lucru de către guvern. Guvernul face o astfel de cerere la sfârșitul procesului de estimare. Toți banii votați trebuie justificați în fața Dáil. Banii votați sunt reflectați în fluxul de lucru al fondurilor Fiscului în Conturile Financiare și plata lor este justificată în Conturile Anuale de Credit ale departamentelor și oficiilor guvernamentale. Alocările către administrațiile locale provin din fonduri votate pentru Departamentul de Mediu, Patrimoniu și Administrații Locale.

În plus față de banii votați, Conturile Financiare cuprind și ieșiri de bani nevotați cu privire la cheltuirea fondurilor autorizate în baza legii. Aceste ieșiri se pot produce frecvent, cum ar fi salariile judiciare și salariul și cheltuielile Președintelui. Plățile nevotate pot fi și mai ad hoc, însă se nasc tot în baza legii, precum în cazul plății costurilor pentru alegeri sau a dobânzilor contractate pentru serviciul datoriei naționale.

### **2.4. Obligația de a raporta**

Contul anual care este pregătit de cele 41 de departamente și oficii guvernamentale și arată modul în care au fost cheltuiți banii acordați acestora de către Dáil, se numește Contul de Credite. Contul de Credite este pregătit în baza prevederilor cuprinse în Legea privind Fiscul și Departamentele de Audit din 1866.

Legea, care s-a născut din necesitatea de a controla și reduce cheltuielile la momentul respectiv, a realizat o reformă puternică în asigurarea nu doar a faptului că toate conturile guvernului ar trebui să fie auditate, ci și ca acest audit să fie efectuat de un funcționar parlamentar ce raportează direct parlamentului. Legea însăși a rămas în vigoare până în anul 1983 în Marea Britanie și a fost abrogată în mare parte în Irlanda în 1993, deși anumite secțiuni încă mai sunt statutare.

Secțiunea S22 din această Lege cere în mod specific ca fiecare departament sau birou care primește fonduri din partea Fiscului să pregătească un raport cu privire la utilizarea acestor fonduri și va transmite raportul respectiv către Controlorul și Auditorul General pentru a-l verifica. Controlorul și Auditorul General verifică toate cele 41 de rapoarte și pregătește raportul său cu privire la chestiunile care au apărut. Secțiunea S21 din Lege prevede pregătirea declarațiilor Fiscului, care sunt cunoscute în Irlanda drept Declarații Financiare. Secțiunea S19 încă este în vigoare ca autoritate în baza căreia conturile la băncile comerciale sunt sancționate pentru primirea și managementul fondurilor publice.

### 3. Conceptul de control public intern

#### 3.1. Răspunderea și responsabilitatea managerială

Un principiu de răspundere este că participanții la proces sunt cunoscători și rolurile lor și relațiile dintre ei sunt definite clar și bine înțelese. Cei supuși regimului de răspundere sunt după cum urmează.

- Constituția: Aranjamentele constituționale pentru control și răspundere își au originea în Constituția irlandeză, care guvernează relațiile financiare între parlament și departamente și birouri, asigură funcția independentă de audit extern (C&AG).
- PAC: Un comitet al Dáil (casa inferioară) înființat pentru a ‘analiza și raporta către Dáil cu privire la rapoartele privind sumele creditate de Dáil’, se întrunește în ședință publică pentru a analiza Conturile de Credit ale funcționarilor contabili. Rapoartele PAC sunt publicate.
- Funcționarii contabili: de obicei, șeful unui departament sau birou responsabil pentru salvagardarea și regularitatea și proprietatea fondurilor publice, pregătește Contul de Credit pentru C & AG, raportând către PAC.
- Departamentul de Finanțe: responsabil pentru administrarea și gestionarea globală a finanțelor publice, estimează către guvern și monitorizează cheltuielile pe departament, oferă un cadru pentru controlul funcționarilor și răspunderea acestora prin emiterea de instrucțiuni/circulare și publicarea de proceduri financiare publice.

#### Originile funcționarului contabil: sarcina de a pregăti Conturile de Credit

Rolul funcționarului contabil își are originile în Legea privind Departamentele de Fisc și Audit din 1866 (Legea din 1866). Secțiunea 22 din această Lege prevede pregătirea de Conturi de Credit pe departamente.

Termenul ‘departament’, când este folosit în legătură cu sarcina pe departamente de a pregăti Conturile de Credit trebuia înțeles ca incluzând orice funcționar sau funcționari publici cărora li se va atribui o sarcină de către trezoreria Marii Britanii. Termenul ‘funcționar contabil’ nu apare în legislația din 1866: trezoreria Marii Britanii a propus inițial termenul PAC-ului din Westminster în 1872. Prima prezentare a sarcinilor funcționarilor contabili s-a făcut într-o minută a trezoreriei Marii Britanii din 1872, care a evidențiat responsabilitatea unui funcționar contabil de a salvagarda fondurile publice și pentru regularitatea și proprietatea cheltuirii acestor fonduri.

#### Legea din 1993: ‘funcționarul contabil’ definit și sarcinile prevăzute

Legea (de Modificare) privind Controlorul și Auditorul General din 1993 a definit termenul ‘funcționar contabil’ în legea irlandeză pentru prima oară. Funcționarul contabil este definit în Lege drept Funcționarul la care se face referire în Secțiunea 22 din Legea privind Fiscul și Departamentele de Audit din 1866 căruia îi este atribuită sarcina de a pregăti Conturile de Credit ale unui departament...’.

Sarcinile statutare ale funcționarilor contabili în oferirea de dovezi către PAC sunt prevăzute în Secțiunea 19 din Legea din 1993 (a se vedea Secțiunea 2.7 de mai jos). Legea a extins sarcinile de la accentul pus inițial pe regularitate și proprietate la a include economia și eficiența în utilizarea resurselor și a sistemelor, a practicilor și procedurilor folosite pentru

evaluarea eficienței. Chiar înainte de Lege, C&AG atrăseseră atenția asupra economiei și eficienței ca parte din auditul financiar și ‘primeau în spatele’ anumitor tranzacții, iar funcționarii contabili erau nevoiți să gestioneze aceste chestiuni în oferirea de dovezi către PAC. De la introducerea Legii, Biroul C&AG a efectua analize de calitate/preț (CP) care au dat naștere unor rapoarte de sine stătătoare referitoare la economie și eficiență, precum și la sistemele, procedurile și practicile utilizate pentru evaluarea eficacității departamentului sau a operațiunilor biroului.

### **Principii și convenții care guvernează rolul funcționarului contabil**

În afara prevederilor statutare, funcționarii contabili operează în cadrul unor principii și convenții stabilite care derivă în special din Constituție și din relațiile instituționale și financiare care s-au dezvoltat între Dăil și Executiv de-a lungul anilor. Rapoartele și recomandările PAC sunt una dintre principalele surse ale acestor principii. Principiile și convențiile sunt prevăzute în Ghidul Procedurilor Financiare Publice.

### **Responsabilitățile funcționarilor contabili așa cum sunt prevăzute în procedurile financiare publice**

În plus față de pregătirea Conturilor de Credit, principalele responsabilități ale funcționarilor contabili sunt următoarele:

- salvagardarea fondurilor și proprietății publice aflate sub controlul său;
- regularitatea și proprietatea tuturor tranzacțiilor din fiecare Cont de Credit care poartă semnătura sa;
- asigurarea faptului că toate considerentele financiare relevante sunt luate în calcul și, acolo unde este necesar, aduse în atenția ministrului dacă ele se referă la pregătirea și implementarea de propuneri de politică relaționate cu cheltuielile sau veniturile pentru care persoana respectivă este funcționar contabil;
- economie și eficiență în administrarea departamentului - acest lucru include asigurarea faptului că există sisteme adecvate de management financiar în vigoare pentru a susține administrarea corespunzătoare a departamentului într-un mod economic și financiar;
- adecvarea aranjamentelor din cadrul departamentului/biroului pentru a asigura corectitudinea tuturor plăților aflate sub controlul său și recuperarea promptă și eficientă și aducerea în evidență a tuturor chitanțelor relaționate cu votul sau cu orice fond pentru care departamentul este responsabil;
- asigurarea faptului că aprobarea Departamentului de Cheltuieli Publice și Reformă pentru cheltuieli a fost obținută și pentru păstrarea unei evidențe centrale atât a aprobărilor delegate cât și a celor specifice;
- responsabilități de audit intern, inclusiv revizuirea regulată a funcției de audit intern pentru a asigura faptul că este la nivel dorit de calitate și asigură adecvarea, fiabilitatea și eficiența sistemului de control intern al departamentului;
- responsabilități cu privire la granturile acordate agenților externe, în special cu privire la condițiile grantului, depunerea rapoartelor și mulțumirea că sistemele contabile și aranjamentele organizaționale ale concesionarului sunt adecvate pentru a asigura administrarea adecvată a banilor; și
- asigurarea faptului că există un cadru clar de control (inclusiv raportare financiară) și răspundere pentru fondurile publice în cadrul organismelor care operează sub egida departamentului.



Funcționarii contabili trebuie să includă în Contul de Credit pentru departamentul/biroul lor o declarație privind sistemele organizației lor de control financiar intern.

### **Funcționarii contabili și PAC**

Legea din 1993: sarcini ale funcționarilor contabili față de PAC.

În baza secțiunii 19 din Legea din 1993, funcționarii contabili trebuie, atunci când li se cere acest lucru, să ofere dovezi PAC despre:

- regularitatea și proprietatea tranzacțiilor înregistrate în orice cont supus auditului C&AG pe care funcționarul contabil sau departamentul sau biroul respectiv trebuie să-l pregătească în baza vreunui statut;
- economia și eficiența departamentului sau biroului în utilizarea resurselor sale;  
și sistemele, procedurile și practicile utilizate de departament sau birou pentru a evalua eficiența operațiunilor sale; și
- orice chestiune care afectează departamentul sau biroul la care se face referire într-un raport special al C&AG în baza Secțiunii 11(2) din Lege (în mod esențial, un raport special în legătură cu inspecția, analiza sau auditul C&AG) sau într-un alt raport al C&AG.

### **Termenii ‘regularitate’ și ‘proprietate’**

‘Regularitate’ și ‘proprietate’ sunt standarde în raport cu care sunt judecate cheltuielile și veniturile pentru a stabili dacă sunt în conformitate cu intențiile Oireachtas. Conceptul de regularitate reflectă preocuparea că banii publici ar trebui să fie folosiți doar în acele scopuri aprobate de către Dáil. Verificările pentru regularitate sunt prevăzute în Secțiunea 3 din Legea din 1993: C&AG trebuie să fie mulțumit că sumele cheltuite au fost folosite de departament sau birou în scopurile pentru care creditele acordate de Oireachtas erau destinate și dacă tranzacțiile înregistrate în cont sunt conforme cu autoritatea în baza căreia se presupune că au fost efectuate.

În ceea ce privește proprietatea, o Notă a Consiliului de Practică pentru Audit cu privire la Auditul Declarațiilor Financiare ale Administrației Centrale, pregătită cu ajutorul Biroului C&AG definește proprietatea ca ‘referindu-se la modul în care afacerile publice sunt coordonate, inclusiv orice convenții agreate cu Dáil (și în special PAC), și orice ghid emis cu privire la guvernare și etică. În timp ce regularitatea se referă la conformitatea cu autoritățile adecvate, proprietatea merge mai departe decât atât și se referă mai mult la standarde de conduită, comportament și guvernare corporativă. Se referă la corectitudine și integritate și ar include aspecte precum evitarea profitului personal din afacerile publice, echitatea în desemnarea personalului, competiția deschisă în acordarea contractelor și evitarea corespunzătoare a irosirilor și extravaganțelor’.

### **‘Calitate/Preș’**

În plus față de regularitate și proprietate, funcționarul contabil trebuie să răspundă față de PAC pentru raportul calitate-preș în termenii specificați în Legea din 1993. Raportul calitate-preș (CP) se referă la economie - adică asigurarea unor resurse adecvate pentru o anumită sarcină la cel mai redus cost, ținând cont de calitatea și eficiența relaționate cu costul resurselor față de rezultatele obținute. CP include și sistemele, procedurile și practicile folosite de departamente și birouri pentru a evalua eficiența operațiunilor lor. chestiunile legate de CP pot fi ridicate de către comitet atunci când analizează raportul C&AG

cu privire la Conturile de Credit sau se pot naște din considerente ale comitetului despre un raport de CP al C&AG despre departamentul sau biroul respectiv.

## **Procesul de verificare publică**

Dăil votează anual estimatele (bugetul) departamentelor și birourilor guvernamentale. Face acest lucru după ce estimările au fost verificate de către un grup de comitete comune ‘de sector’(ale Dăil). Aceste comitete verifică în numele guvernului estimarea pentru departamentele relevante și este necesară prezența miniștrilor.

C & AG auditează Contul Anual de Credite cu estimarea curentă și randamentul din anul anterior drept elemente de comparație.

Comitetul pentru Conturile Publice sau PAC este ramura de revizuire desemnată a Dăil în cadrul procesului de verificare. Cadrul curent de răspundere al sectorului public se concentrează pe supravegherea de către PAC a utilizării de către funcționarii contabili a banilor votați și susținut de raportul anual al C&AG cu privire la votul fiecărui departament.

În urma prezentării raportului C&AG, PAC, împreună cu funcționarii contabili relevanți, analizează Contul de Credite. Transcrieri ale sesiunilor de analiză disponibile pe situl PAC ilustrează profunzimea analizei care are loc și urmărirea de către comitete a clarității cu privire la eficiență, eficacitate și economie. Accesibilitatea media la și acoperirea sesiunilor de analiză ale PAC a crescut puternic profilul rolului de verificare pe care îl joacă în cadrul procesului de răspundere.

## **Ciclul de răspundere**

Luați cu toții la un loc, aceștia sunt participanții la procesul de răspundere. „Ciclul de răspundere” ce rezultă din acel proces acoperă Contul de Credit, Rapoartele Controlorului și Auditorului General, Analiza PAC și Minuta Ministrului de Finanțe. Ciclul de răspundere începe cu pregătirea Contului de Credit, care trebuie acordat în baza legii C&AG până la data e 31 martie. C&AG auditează și raportează cu privire la cont și, din nou în baza legii, își înaintează raportul către Dăil până la 30 septembrie. PAC efectuează propria examinare a fiecărui cont prin referire la conturile auditate și la raportul C&AG. Raportul comitetului cu privire la analiza sa este disponibil în general în primul sau al doilea trimestru al anului următor. Raportul, odată primit de către Dăil este trimis Departamentului de Finanțe spre a primi un răspuns formal din partea Ministrului de Finanțe.

## **3.2. Auditul intern**

### **3.2.1. Aria de acoperire a auditului intern**

Funcția de audit intern este un suport foarte important pentru funcționarii contabili și activitatea de audit intern acoperă întreaga rețea de sisteme a unui departament sau birou guvernamental. Obiectivele sale principale sunt să analizeze și să evalueze:

- sistemele și procedurile (financiare și manageriale) care au scopul de a controla operațiunile departamentului;
- adecvarea, fiabilitatea și integritatea informațiilor oferite pentru luarea de decizii și răspundere;

- gradul de conformitate cu legislația, cu cerințele stabilite la nivel central (de ex. de către
- Departamentul de Finanțe) și cu planurile, procedurile și politicile de management;
- procedurile pentru achiziția și dispunerea de active și salvagardarea activelor și dobânzilor din pierderi, inclusiv acelea ce decurg din fraudă, malpraxis și nereguli;
- aranjamentele pentru utilizarea economică și eficientă a resurselor.

Funcția de audit intern poate trebui din când în când să efectueze investigații speciale și să asigure un rol consultativ pentru conducere.

În final, în anumite cazuri - de exemplu, în cadrul Departamentului de Finanțe și al Departamentului de Agricultură și Alimentație - auditul intern are și responsabilități specifice pentru fondurile UE.

### 3.2.2. Auditul intern ca ajutor pentru răspundere

Controlul solid al banilor publici depinde de un sistem robust de control intern. Prin oferirea unei opinii independente cu privire la sisteme, proceduri și controale, auditul intern este un element important în oferirea asigurării pentru funcționarul public referitor la sistemul de control intern. Acesta ajută la rândul său funcționarii publici să-și descarce responsabilitățile pentru integritatea conturilor pe care trebuie să le prezinte către C&AG spre a fi auditate și raportate către Dăil și în descărcarea responsabilităților lor către PAC.

În recunoașterea importanței sale, funcționarii contabili au responsabilități specifice pentru funcția de audit. Se așteaptă de la ei, în conformitate cu *Manualul de Proceduri Financiare Publice* (*Manualul de Proceduri Financiare Publice* este un ghid practic care ajută funcționarii să obțină o înțelegere mai bună a cadrului de management al serviciilor publice financiare) și *Standardele Interne de Audit* (emise de Departamentul de Finanțe) pentru:

- a aproba carta scrisă sau declarația de misiune a auditului intern;
- a asigura independența unității prin, inter alia, asigurarea faptului că șeful unității de audit intern lucrează sub coordonarea generală a funcționarului contabil, la care are acces direct; și
- a conveni cu comitetul de audit, acolo unde există, asupra planului de lucru stabilit pentru unitate. Planificarea trebuie să fie documentată și trebuie să includă:
- acordul cu funcționarul contabil cu privire la sfera și obiectivele de audit;
- stabilirea de priorități cu privire la domenii ce trebuie auditate;
- stabilirea cerințelor în ceea ce privește oamenii, timpul și alte resurse;
- revizuirea funcției de audit intern pentru a asigura că primesc calitatea dorită a asigurării;
- asigurarea faptului că sunt luate măsuri adecvate de urmărire a rapoartelor de audit intern;
- asigurarea faptului că există un program de instruire și dezvoltare a personalului pentru personalul implicat în auditul intern; și
- stabilirea de comitete de audit dotate cu resursele adecvate.

#### ***Rolul tradițional al auditului intern***

În mod tradițional, punctul focal al auditului intern a fost de a oferi un serviciu funcționarului public și managementului în general în legătură cu fiabilitatea și integritatea sistemelor care stau la baza tranzacțiilor financiare și declarațiile financiare ale organizației. Unitățile de audit intern adoptă o abordare de sistem pentru activitatea lor, dar se poate folosi și testarea tranzacțiilor.

### ***Rolul privind C/P al auditului intern odată cu Legea din 1993***

Așa cum am afirmat deja, în baza ariei extinse introduse prin Legea din 1993, funcționarul contabil are o responsabilitate statutară de a oferi dovezi PAC cu privire la economia și eficiența utilizării resurselor și a sistemelor, procedurilor și practicilor utilizate pentru a evalua eficiența. Auditul intern are rolul de a oferi funcționarului public asigurarea că există sisteme și proceduri în vigoare pentru ca el să-și descarce responsabilitățile privind C/P. Este importantă evidențierea acestei funcții suplimentare, pentru ca funcționarii contabili să poată ajunge la concluzii sustenabile cu privire la eficiența și eficacitatea operațiunilor departamentului lor - deși nu este, bineînțeles, sarcina auditului intern de a efectua evaluări de program sau alte analize corespunzătoare managementului de resort.

### ***Auditul intern și managementul riscului***

Auditul intern are un rol important în oferirea de asigurare sau cu privire la sistemele de control intern în sensul mai larg în care este el înțeles acum. În acel context, este bine poziționat pentru a evalua în mod independent adecvarea sau nu a sistemelor implementate pentru evaluarea și gestionarea riscului. În timp ce auditul intern poate contribui la evaluarea și stabilirea dacă sistemele și procedurile există și sunt adecvate pentru sarcina respectivă, evaluarea și managementul riscului sunt bineînțeles responsabilitatea conducerii. Managementul riscului însuși este abordat mai târziu - vezi mai jos.

### ***Auditul intern și sistemele informatice***

Odată cu complexitatea în creștere a tehnologiei folosite pentru a livra serviciile guvernamentale, este important ca departamentele și birourile să aibă capacitatea de audit intern de a efectua o analiză critică a sistemelor informatice pentru a livra servicii guvernamentale.

Un raport de audit intern (denumit în continuare Raport Mullarkey) recomandă ca departamentele/birourile să aibă fie:

- unitate de audit perfect funcțională, dotată cu resurse adecvate (capabilă să acopere o arie largă de audit a organizației) al cărei personal este instruit în mod adecvat, preferabil la un standard profesional corespunzător, sau
- acolo unde dimensiunea sau riscul pentru departament/birou nu asigură o unitate separată, să aibă acces la o astfel de unitate prin intermediul unui aranjament de societate mixtă sau client cu un alt departament sau un alt tip de aranjament adecvat.

În plus, raportul recomandă ca funcționarii contabili să asigure faptul că unitatea de audit intern, inclusiv șeful de audit intern (care nu trebuie să aibă alte responsabilități) are un statut și acces suficient în cadrul organizației pentru a promova independența unității și a asigura urmărirea recomandărilor sale.

## ***Comitetele de audit***

Comitetele de audit sunt și ele un suport important pentru funcționarii contabili în îndeplinirea sarcinilor lor. Comitetele de audit pot, așa cum evidențiază Raportul Mullarkey, să îndeplinească următoarele funcții utile:

- pot acționa ca o altă sursă de consiliere independentă pentru funcționarii contabili; pot revizui planurile și rapoartele unității de audit intern și pot asigura calitatea serviciilor furnizate de unitate;
- pot evalua dacă s-au luat măsuri adecvate pentru a aborda probleme cheie identificate de unitatea de audit intern și de auditul extern;
- pot examina și monitoriza implementarea strategiei de management al riscului a departamentului; și
- cu condiția să aibă reprezentanți externi ai departamentului, pot facilita îmbunătățiri în auditul și controlul intern prin schimbul de informații între (i) departamente/birouri și (ii) sectorul privat și cel public.

Raportul Mullarkey recomandă ca fiecare departament și birou să aibă, până la sfârșitul anului 2003, un comitet de audit constituit în mod formal (sau, în cazul birourilor mici care nu pot justifica un comitet separat, acestea ar trebui să aibă acces la unul, de ex. un comitet care acoperă o serie de birouri mai mici).

Fiecare comitet de audit trebuie:

- să opereze în baza unei carte scrise;
- să aibă o reprezentare externă semnificativă (cel puțin doi membri), inclusiv, în cursul normal, reprezentanți din sectorul privat cu expertiză adecvată. Prevedintele comitetului trebuie să provină din afara departamentului sau biroului;
- să pregătească un raport anual pentru oficiul contabil care-i revizuite operațiunile;
- să invite Controlorul și Auditorul General sau persoana desemnată de acesta pentru a se întâlni cu comitetul cel puțin o dată pe an

## ***Managementul riscului***

Așa cum evidențiază Raportul Mullarkey, evaluarea și managementul sistematic al riscului devin o parte din ce în ce mai importantă a controlului intern, întrucât identificarea și managementul riscului sunt văzute ca necesare pentru a maximiza probabilitatea de a atinge rezultatele dorite. Ca parte din acest proces, managementul formalizat al riscului devine un element din ce în ce mai important al cadrului de control intern în administrația centrală la nivel internațional. Riscurile ce trebuie abordate ca parte dintr-un program de evaluare și management al riscului sunt multe și includ riscuri strategice, operaționale, financiare și de reputație. O strategie privind riscul nu înseamnă că riscurile sensibile nu trebuie luate în calcul, ci că trebuie să fie evaluate și gestionate în mod adecvat.

## ***Importanța managementului riscului***

Este clar că evaluarea și managementul riscului sunt elemente cheie într-un sistem robust de control intern. Datorită relevanței unui sistem solid de control intern pentru toate activitățile departamentului, măsurile luate pentru a evalua și gestiona riscurile trebuie să lucreze pentru a susține funcționarul contabil în îndeplinirea responsabilităților sale.

Evaluarea și managementul riscului, în sensul mai larg la care se face referire mai sus, este efectuat și la nivel informal în cadrul departamentelor, dar în general nu există strategii formale de management al riscului în vigoare. Raportul Mullarkey a făcut recomandări și a considerat faptul că strategiile formale ar trebui integrate în mod formal în procesele de management ale departamentelor și birourilor. A recomandat adoptarea următoarei abordări în introducerea unui sistem formalizat de management al riscului.

- Orientare centrală cu privire la dezvoltarea unei strategii de risc adecvate pentru departamentele guvernamentale, care să fie pregătită de Departamentul de Finanțe. Aceasta ar trebui să se adreseze principalelor elemente ale procesului de identificare și management al riscului.
- În cadrul departamentelor, sistemul de management al riscului trebuie să se concentreze pe riscurile principale pentru organizație, precum și pe riscurile principale ce decurg din relația sa cu celelalte organizații. Procesul de evaluare și management al riscului trebuie să fie integrat în sistemele de management existente și trebuie păstrat cât mai simplu și clar.
- În introducerea unui program de management al riscului, trebuie folosite la maxim sistemele, procedurile și procesele existente. De exemplu, comitetele de audit ar putea oferi sfaturi cu privire la strategiile departamentale de management al riscului. Evaluarea riscului ar trebui formalizată într-un proces pentru pregătirea declarației de strategie, a planurilor de afaceri, PMDS și rapoartelor anuale.
- Managementul riscului ar trebui să se bazeze pe agenda ședințelor divizionale și a ședințelor Comitetului Consultativ al Managementului.

Raportul Mullarkey recomandă ca departamentele și birourile să introducă strategii formale de risc în procesul lor de management până la sfârșitul anului 2004.

Întregul sistem de controale, financiare sau de alt tip, este stabilit de către conducere pentru a efectua activitatea unei întreprinderi într-o manieră ordonată și eficientă, a asigura respectarea politicilor de management, a salvagarda activele și a garanta, pe cât posibil, caracterul complet și acuratețea evidențelor. Este responsabilitatea conducerii să decidă sfera sistemului de control intern care este adecvată pentru întreprindere<sup>(1)</sup>.

### ***Controlul financiar intern***

Cerințele de răspundere parlamentară au însemnat că a existat în mod tradițional un accent pe controlul intern în Irlanda, în special pe controlul financiar intern, în cadrul departamentelor și birourilor guvernamentale. Controlul financiar intern include:

- un sistem de delegare și răspundere;
- autoritate adecvată pentru efectuarea plăților (de ex. aprobarea de către Departamentul de Finanțe);
- segregarea sarcinilor, în special unde este implicată procesarea tranzacțiilor;
- selectarea atentă a funcționarilor cu responsabilitate pentru bani, inclusiv asigurarea faptului că aceștia dețin abilitățile corespunzătoare responsabilităților lor și că sunt monitorizați în mod adecvat;
- controale documentare și fizice pentru salvagardarea activelor;
- aranjamente de informare și raportare către conducere;

---

<sup>1</sup> Comitetul pentru Practici de Auditare citat în 'Auditul intern în autoritățile locale' Departamentul de Mediu și Administrație Locală, p. 5.

- politici și proceduri financiare documentate, inclusiv asigurarea faptului că acestea sunt disponibile în cadrul departamentului;
- sisteme pentru asigurarea controlului bugetar; și
- sisteme de revizuire și evaluare a controalelor (de ex. auditul intern).

### 3.4. Controlul intern și auditul extern

C & AG, în efectuarea auditului conturilor departamentelor guvernamentale, acordă atenție în mod special sistemului de control intern în vigoare în cadrul organizației și evidențiază în rapoartele sale situații de consecințe financiare datorate slăbiciunilor sistemului de control intern. Funcționarii contabili ar trebui așadar să fie mulțumiți că există sisteme adecvate de control financiar intern în departamentele și birourile lor.

### 3.5. Coordonarea controlului public intern

Aspectele legate de politică referitoare la auditul intern în cadrul sectorului administrației centrale sunt responsabilitatea secției contabile a guvernului din cadrul Departamentului de Finanțe. Practica de audit intern din sectorul administrației centrale este orientată de Departamentul de Finanțe prin publicația Standarde de audit intern. Un grup inter-departamental de șefi de audit intern se întrunește periodic pentru a discuta chestiuni relevante pentru practica auditului intern în zona administrației centrale.

## 4. Inspecția financiară

Nu există un organism de inspecție financiară.

## 5. Reforme în curs și/sau viitoare

Programul de guvernare publicat în urma alegerii Coaliției de Muncă Fine Gael reflectă un lanț semnificativ de reforme. Sub titulatura ‘O analiză financiară mai eficientă’:

- organismele din sectorul public trebuie să publice bilanșuri și să treacă la contabilitatea de angajamente;
- vor fi identificați indicatori de performanță pentru a monitoriza progresul priorităților de nivel înalt; și
- rapoartele anuale ale departamentelor vor include declarații de rezultat și conturi financiare auditate pregătite în baza unor principii contabile general acceptate.

Aceste modificări semnifică o mișcare către raportarea adevăratului cost de livrare a serviciilor. Aceasta va fi o schimbare semnificativă în ceea ce privește povestea pe care o vor spune conturile anuale. Implementarea acestor modificări va crea și o provocare semnificativă pentru organizațiile relevante din sectorul public.

Conturile pentru cele 41 de departamente și birouri ale administrației centrale raportează cu privire la banii cheltuiți față de estimările acordate. Baza de numerar este modificată pentru a reflecta ratul de plată brut. Schimbările de format de la jumătatea anilor 1990 au văzut introducerea informațiilor privind angajamentele rezumate ca parte din notele la Conturile de Credit. O consolidare din 2010 a inclus adăugarea randamentului din anul anterior pentru comparație. În ciuda acestor consolidări, conturile reflectă în mod efectiv cerințele de

informare din Legea din 1866 privind Fiscul și Departamentul de Audit și acest lucru este necesar a fi auditat de către C&AG și analizat de către PAC. Într-adevăr, în timp ce C&AG analizează și revizuieste Contul de Credit și toate notele însoțitoare, responsabilitatea sa statutară se extinde doar asupra declarației de randament.



## ITALIA

### Controlul public intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

CPI a început în administrația publică italiană în primii ani de existență a noului stat italian, odată cu Legea 5026 din 1869 privind conturile publice. În următoarele decenii a fost dezvoltat progresiv un cadru legal, care a fost stabilit prin Decretul Regal 2440 din 1923, care însărcina trezoreria nu numai cu controlul legitimității și al conturilor, dar și cu corectitudinea cheltuielilor; acest tip de control vizează esența și utilitatea cheltuielilor. Astfel, accentul se mută de pe evaluările aproape formale pe evaluările care examinează, de asemenea, managementul adecvat al resurselor. Conform multor specialiști, această prevedere a rămas totuși neaplicată până în anii 1990; controlul intern al cheltuielilor publice s-a limitat în practică la verificarea legitimității formale a măsurilor.

După un interludiu de aproape un secol, controlul intern a fost din nou abordat într-o serie de reforme importante din anii 1970. Decretul Prezidențial 748/1972 a acordat puteri de negociere independente managerilor seniori din administrația publică și, ca o contragreutate, a dat managerilor o responsabilitate specifică pentru rezultatele obținute și organizarea departamentelor lor. Acesta a fost, poate, primul efort real de implicare directă a managerilor seniori în managementul politicilor publice. Totuși, cea mai impresionantă inovație din această perioadă a fost Legea 468/1978, care a reformat bugetul național. Această lege a făcut schimbări generale importante în procesul de bugetare, precum bugetarea multianuală și legea finanțelor. Bugetul multianual menit să funcționeze alături de bugetul anual a fost proiectat pentru a fi un suport util pentru diverse încercări de planificare a economiei naționale, ceva ce nu mai fusese implementat anterior. Legea finanțelor era menită să furnizeze un instrument pentru adaptarea periodică a legislației financiare la nevoile politicii bugetare.

În cele din urmă, în anii 1990, o serie de legi au introdus un număr de schimbări importante.

- Legea 241/1990, cunoscută ca „Legea privind transparența”, obliga organismele administrative să identifice unitățile de organizare internă și persoanele responsabile pentru rezultatele care urmau a fi obținute.

- Legea 142/1990 a introdus, pentru prima dată, principiul fundamental al separării puterilor și responsabilităților (politica administrativă și politică și rezultatele managementului administrativ). Aceasta este un pilon fundamental al reformei administrației publice italiene.

- Decretul Legislativ 29/1993 obligă administrația publică să înființeze birouri de control intern pentru evaluarea, coordonarea și corectarea activității birourilor conform obiectivelor și responsabilităților atribuite acestora.

- Legea 20/1994, cunoscută sub denumirea de Legea de reformare a curții de conturi naționale, a consolidat monitorizarea internă și externă a rezultatelor acțiunii administrative, a conformității acțiunii cu programele politice, a costului și performanței serviciilor și a satisfacției utilizatorilor.

- Decretul Legislativ 286/1999 „însurează” această primă fază a reformei, revizuiind și clarificând întregul sistem de controale interne prin identificarea diferitelor tipuri de control

---

<sup>(1)</sup> Contribuție adusă de Ministerul Economiei și Finanțelor la data de 23 martie 2011.

și a celor responsabili pentru acestea. Acest decret examinează în special patru tipuri de control intern:

1. monitorizarea regularității administrative și contabile, care trebuie să garanteze legitimitatea, regularitatea și corectitudinea acțiunii administrative și care este realizată de departamentele contabile și de serviciile de inspecție;

2. controlul managementului, care trebuie să verifice eficacitatea, eficiența și valoarea bună a acțiunii administrative în vederea optimizării raportului cost-beneficiu și care este realizat de departamentele care colaborează direct cu șeful departamentului;

3. evaluarea managementului, care trebuie să evalueze activitatea managerilor în vederea reînnoirii numirilor manageriale;

4. controlul strategic, care trebuie să evalueze alegerile făcute în momentul implementării planurilor, programelor și altor instrumente pentru stabilirea direcției politice în ceea ce privește concordanța între rezultatele obținute și obiectivele fixate și care este realizat de structurile care răspund direct în fața organismelor de conducere administrative și politice.

### **Departamentul de Stat pentru Contabilitate Generală și sistemul contabil**

Departamentul de Stat pentru Contabilitate Generală (*Dipartimento della Ragioneria Generale dello Stato*) este unul dintre cele patru departamente ale Ministerului italian al Economiei și Finanțelor. Este un organism central care sprijină și verifică implementarea politicilor, proceselor și bugetului pentru Parlament și Guvern, iar principalul său obiectiv instituțional este să asigure programarea corectă și managementul strict al resurselor publice.

Una dintre principalele îndatoriri ale Departamentului de Stat pentru Contabilitate Generală este supravegherea și controlul managementului financiar public. Funcțiile de control și supraveghere sunt realizate printr-un sistem integrat de controale ale finanțelor publice care operează pe teritoriul întregii țări. Acest sistem cuprinde: verificările contabile realizate de Birourile Centrale de Conturi (*Uffici Centrali del Bilancio*) și de Unitățile Teritoriale de Conturi (*Ragionerie territoriali dello Stato*) (RTS); inspecția realizată de Serviciile de Inspecție Financiară Publică (S.I.Fi.P.); supravegherea și controlul organismelor publice neteritoriale prin reprezentanți ai trezoreriei numiți în comisiile de audit ale entităților publice.

„Sistemul contabil” al Departamentului de Stat pentru Contabilitate Generală este format, prin urmare, din Birourile Centrale de Conturi și Unitățile Teritoriale de Conturi. Birourile Centrale de Conturi sunt localizate în ministere și reprezintă legătura esențială între Departamentul de Stat pentru Contabilitate Generală și administrațiile centrale. Acestea oferă sprijin și supraveghere pentru a asigura managementul financiar corect și aplicarea liniilor bugetare. Principalele funcții sunt păstrarea evidențelor managementului administrațiilor, verificarea regularității documentelor individuale de cheltuieli emise de administrații, evaluarea taxelor pentru funcțiile, serviciile, programele și proiectele instituționale în vederea elaborării bugetului.

În special, Birourile Centrale de Conturi primesc de la administrații toate informațiile legate de declarația de venit realizată pentru centrele de cost, evaluează taxele aferente și supraveghează respectarea regulilor care guvernează protecția activelor statului, confirmând venitul exact și managementul corect al fondurilor bugetare.

Unitățile Teritoriale de Conturi sunt localizate în fiecare dintre cele 103 capitale administrative ale provinciilor italiene și constituie rețeaua care asigură legătura cu administrațiile teritoriale. Unitățile Teritoriale de Conturi monitorizează în principal datele

financiare și procesele administrative ale administrațiilor locale de stat, oferind sprijin acestor organisme pentru aplicarea corectă și adecvată a legilor și reglementărilor.

Pentru a face un rezumat, principalele sarcini ale Unităților Teritoriale de Conturi constau în:

- verificarea documentelor administrative emise de diversele administrații din Italia;
- contabilitate și păstrarea evidențelor, înregistrarea angajamentelor de plată și colectarea datelor pentru declarația de venit;
- estimarea costurilor serviciilor și funcțiilor;
- controlul și monitorizarea finanțelor publice;
- monitorizarea activității comisiilor de auditori statutare din instituțiile de învățământ;
- monitorizarea și analizarea datelor privind personalul.

## **2. Mediul controlului public intern**

Proiectul de buget anual provizoriu al statului italian face obiectul unei singure legi și constă într-o previziune a veniturilor, o previziune a cheltuielilor pentru ministerele cu bugetele aferente ale agențiilor și administrațiilor autonome și cadrul general rezumat. Bugetul italian provizoriu este elaborat conform contabilității de angajamente și celei pe bază de numerar. Prin urmare, bugetul indică:

- previziunea de venituri și cheltuieli pentru perioada luată în considerare, indiferent dacă dreptul de a colecta sau utiliza fondurile a rezultat în perioada luată în considerare sau în perioada anterioară (contabilitate bazată pe numerar); și
- într-o coloană alăturată, venitul și cheltuielile care sunt autorizate pentru a fi colectate și alocate cheltuielilor în perioada luată în considerare, indiferent dacă venitul și cheltuielile respective sunt colectate sau plătite pe parcursul perioadei în cauză (contabilitate de angajamente).

### **2.1. Procesul de reformă a bugetului de stat și legislația actuală**

Legea 196 din 31 decembrie 2009, „Legea care guvernează conturile și finanțele publice”, care înlocuiește legea anterioară privind conturile publice (Legea 468 din 1978), revizuieste toate regulile și legile care guvernează instrumentele de management al conturilor publice și al bugetului italian.

Legea 196 confirmă și consolidează structurarea bugetului în „misiuni” și „programe” care se aplică deja din 2008. Această abordare a bugetului mută accentul de pe raportarea datelor contabile în ceea ce privește responsabilitatea (centrele de responsabilitate administrativă) pe scopurile politicilor subiacente. Clasificarea respectă nevoia de a sublinia aspectele funcționale ale cheltuielilor pentru a informa mai bine Guvernul, Parlamentul și cetățenii cu privire la resursele totale disponibile pentru obiectivele instituționale specifice. „Misiunile” se referă la principalele funcții și obiectivele strategice ale cheltuielilor; „programele” constituie agregate destinate atingerii obiectivelor stabilite de misiuni și reprezintă noile unități parlamentare de votare.

Legea bugetului este depusă la Parlament până la data de 15 octombrie a fiecărui an. În cadrul ciclului de programare economico-financiară, legea bugetului este instrumentul utilizat pentru alocarea resurselor. Legea practic facilitează înaintarea propunerilor pentru modificarea

cheltuielilor prevăzute de legile existente (factorii legislativi), iar finanțarea operațiunilor organismelor publice poate fi cuantificată. Reforma implementată de Legea 196/2009 atribuie bugetului o funcție de programare pe termen mediu, în baza căreia bugetul este efectiv un buget de trei ani. Administrațiile trebuie de fapt să furnizeze propuneri pentru fiecare din cei trei ani luați în considerare la buget și să furnizeze nu numai previziuni ale contabilității de angajamente, ci și ale contabilității bazate pe numerar.

## **2.2. Principalele inovații ale Legii 196/2009**

Legea 196/2009 de reformare a conturilor și finanțelor publice a rezultat din nevoia de a stabili legile și regulile care guvernează finanțele publice și managementul bugetar în concordanță cu cerințele care reies din calitatea de membru a Italiei al uniunii monetare, evoluția sistemului economic și noua relație instituțională dintre stat și organismele descentralizate. Noua lege este destinată administrațiilor publice.

## **2.3. Guvernarea unitară a finanțelor publice**

Una dintre principalele trăsături noi este mandatul de armonizare a proiectelor de bilanțuri și sistemelor contabile ale administrațiilor publice și constituirea unei singure baze de date pentru colectarea datelor acestora contabile și manageriale pentru a asigura disponibilitatea promptă a informațiilor ușor comparabile și pentru a facilita monitorizarea și controlul conturilor publice. Noul ciclu de programare și procedurile pentru formularea instrumentelor relevante asigură o mai mare implicare a tuturor nivelurilor de guvernare în definirea politicilor bugetare și o mai bună coordonare între aceste politici și obiectivele Uniunii. Programarea financiară și bugetară pune accentul pe un termen mediu, cu politici, obiective și resurse care sunt programate pentru trei ani.

## **2.4. Controlul finanțelor publice și calitatea cheltuielilor**

Pentru a face instrumentele de control al finanțelor publice mai eficiente, practica utilizată până acum pentru acoperirea fiecărei noi inițiative legislative cu trei bilanțuri (bilanțul net care trebuie finanțat de la buget, datoria și deficitul administrațiilor publice) s-a constituit o bază instituțională; aceasta face implementarea acoperirii prevăzute de Constituție să fie conformă cu criteriile și parametrii adoptați de Uniunea Europeană. Noua lege ajută la consolidarea mecanismelor și instrumentelor pentru controlul cantitativ și calitativ al cheltuielilor. Un mai mare accent pus pe măsurarea și evaluarea rezultatelor este obținut prin furnizarea, pentru administrațiile centrale de stat, a unui program de analiză și evaluare a cheltuielilor care va fi, de asemenea, desfășurat prin înființarea unităților de analiză și evaluare în acest scop.

## **2.5. Transparența**

Conținutul informațional al documentelor de programare a finanțelor publice a fost îmbunătățit prin previziunile de venituri și cheltuieli care sunt împărțite în subtitluri, elaborarea notelor explicative privind metodele utilizate pentru previzionarea tendințelor, elaborarea anexelor privind eficacitatea măsurilor legate de finanțele publice și privind monitorizarea anuală a veniturilor, cheltuielilor și cerinței de împrumut în sectorul public.

## 2.6. Note aferente conturilor

Notele aferente conturilor sunt documente anexate bugetului național care completează și suplimentează conturile propriu-zise. Acestea reprezintă instrumentul prin care fiecare ministru ilustrează, în raport cu programele de cheltuieli, criteriile de elaborare a previziunilor, obiectivele care trebuie atinse și indicatorii pentru măsurarea acestora. Acestea sunt parte integrantă a procesului de programare extins care începe cu definirea generală a obiectivelor Guvernului, le detaliază în contextul administrațiilor individuale, verifică dacă previziunile bugetare inițiale sunt compatibile cu constrângerile și obiectivele legate de finanțele publice și se încheie, după aprobarea de către Parlament și de legea bugetară, cu directivele anuale emise de miniștri. Notele la conturi definesc și descriu practic obiectivele programelor de cheltuieli și furnizează indicatori concizi pentru a facilita confirmarea îndeplinirii sau neîndeplinirii obiectivelor.

## 2.7. Mandatele: finalizarea revizuirii structurii bugetului național și trecerea la raportarea bazată pe numerar

Organizarea și structura bugetului italian se va schimba prin implementarea a două mandate: primul mandat este legat de finalizarea reformei structurii bugetului; cel de-al doilea este legat de trecerea de la angajamente și raportarea bazată pe numerar exclusiv la raportarea bazată pe numerar.

Mandatul de a finaliza reforma bugetului național, care trebuie să aibă loc în termen de doi ani de la intrarea în vigoare a legii, are legătură în special cu revizuirea numărului și structurii misiunilor și programelor, astfel încât să asigure o mai bună corelare între unitățile de votare și funcțiile îndeplinite de administrații.

Obiectivul este asigurarea unei legături clare între program și ministerul relevant și încredințarea fiecărui program unui singur centru de responsabilitate administrativă. Programele trebuie să fie identificate într-o așa manieră încât să asigure omogenitatea acestora cu referire la rezultatele care urmează a fi obținute în ceea ce privește produsele și serviciile finale.

Revizuirea unităților elementare de venituri și cheltuieli: cu referire la venit, revizuirea trebuie să asigure că numele permite identificarea corectă și mai clară a sursei venitului. Vor fi introduse „acțiuni” pentru cheltuieli ca unități elementare pentru management și raportare în schimbul capitolelor curente, iar acțiunile vor fi însoțite de un plan de conturi integrat.

Ministerul Economiei și Finanțelor și celelalte ministere trebuie să fie de acord asupra graficului de trei ani al resurselor și obiectivelor (cu definirea indicatorilor simpli și măsurabili), definirii criteriilor și metodelor pentru fixarea plafoanelor de cheltuieli și adoptării acordurilor pe trei ani, precum și a resurselor, obiectivelor și termenelor limită pentru atingerea acestora.

Ca parte a combaterii fraudei, Biroul de Contabilitate Generală gestionează fondurile comunitare. Inspectoratul General pentru Raporturi Financiare cu Uniunea Europeană (*Ispettorato generale per i rapporti finanziari con l'Unione Europea*), unul dintre cele 10

departamente generale ale Biroului de Contabilitate Generală, contribuie la elaborarea, implementarea și certificarea bugetului Uniunii Europene și desfășoară monitorizarea generală a fluxurilor financiare corespunzătoare și a controalelor delegate de Uniunea Europeană.

### **3. Conceptul de control public intern**

#### **3.1. Răspunderea managerială**

Responsabilitatea managerială este guvernată în Italia de Decretul Legislativ 165 din 2001, deși originile aranjamentelor curente pot fi găsite în Decretul Legislativ 29 din 1993. Unul dintre principiile care stau la baza reformei din 1993 este separarea clară dintre politică și administrație (în prezent stipulată în articolul 4 din Decretul Legislativ 165/2001).

Conform acestui principiu, organismele guvernamentale furnizează liniile directe politice și administrative pentru definirea obiectivelor și programelor care urmează a fi implementate și controlează conformitatea rezultatelor activității și managementului administrativ cu liniile directe emise. Acest principiu atribuie managerilor sarcina de a adopta acțiunile și măsurile administrative (inclusiv pe cele care implică administrația în cadrul angajamentelor externe) și de a implementa managementul financiar, tehnic și administrativ. În acest scop, managerilor li se acordă puteri independente de a efectua cheltuieli, organizare a resurselor umane, instrumentale și de control: în definitiv, aceștia sunt exclusiv responsabili pentru administrare, management și rezultatele corespunzătoare.

Cu alte cuvinte, în timp ce organismele politice de management au sarcina de a defini obiectivele care trebuie urmate, organizarea de bază a birourilor și nivelurile generale de personal, managerii au sarcina concretă de administrare a birourilor.

Acest cadru a fost definit în continuare prin măsurile legislative subsecvente (mai întâi de Legea 145 din 2002) care au dat managerilor publici responsabilitate dublă: responsabilitate disciplinară și managerială.

Responsabilitatea disciplinară este cea comună tuturor angajaților din sectorul public și provine din încălcarea îndatoririlor generale prevăzute la articolul 54 din Constituția italiană și stipulate în detaliu în Codul de Conduită al Angajaților din Administrațiile Publice. Codul de conduită, care a fost elaborat de Departamentul pentru Funcțiile Publice, stabilește o serie de principii de conduită etică pentru angajații din sectorul public (diligență, corectitudine, imparțialitate, etc.), încălcarea acestora putând atrage responsabilitate civilă, administrativă, penală sau contabilă.

Responsabilitatea managerială, pe de altă parte, este legată în mod specific de managerii publici și se raportează în mod semnificativ la rezultatele obținute de manageri în activitatea lor administrativă și de management. În special, există două posibilități: neîndeplinirea obiectivelor (respectiv o eroare de management a unui administrator senior) și nerespectarea directivelor emise de organismele responsabile pentru politică (această nerespectare trebuie să se datoreze comportamentului managerului).

Se realizează o evaluare anuală, astfel cum se stipulează la articolul 5 din Decretul Legislativ 286 din 1999, care se bazează pe elementele furnizate de organismul de evaluare și pe

controlul strategic și este realizată pe bază ierarhică: managerul individual al biroului unic este evaluat de șeful biroului managerial general vizat; managerul general este evaluat de șeful departamentului; șeful departamentului este evaluat de ministru.

Dacă evaluarea este nefavorabilă, numirea managerială nu este reînnoită sau este anulată timpuriu. În cele mai grave cazuri, managerul poate fi, de asemenea, concediat în baza termenilor contractului de muncă național.

### **3.2. Auditul intern**

Administrația publică italiană nu a elaborat o bază legală pentru auditul intern în sensul strict al termenului. Cu toate acestea, multe dintre sarcinile care fac parte dintr-un audit intern, deasupra tuturor activităților financiare și contabile, sunt realizate de birourile Ministerului Economiei și Finanțelor (Birourile Centrale de Conturi și Unitățile Teritoriale de Conturi), cu scopul sporirii eficienței și eficacității cheltuielilor publice. Niciun fel de legi sau regulamente nu fac referire la audituri interne și niciun fel de termeni aparent echivalenți nu indică funcția de audit intern în sensul strict al termenului. Acest lucru se aplică în special administrațiilor centrale ale statului (ministere, biroul Primului-ministru, etc.).

Cu toate acestea, formele de audit intern se regăsesc la diverse organisme, datorându-se independenței lor organizaționale care le este oferită de cadrul de reglementare, care le permite să li se acorde propriile responsabilități și activități în baza actului constitutiv sau prin intermediul regulilor existente care guvernează organizarea birourilor, responsabilităților și activităților aferente funcțiilor lor. Aceste forme de audit intern au fost dezvoltate în cadrul organismelor publice, atât la primul nivel de guvernare (de exemplu, Venitul Intern, Proprietatea de Stat, Cartea Funciară și Agențiile Vamale, care au preluat responsabilități ministeriale) cât și în cadrul organismelor publice instrumentale și al administrațiilor regionale și locale („*comuni*” și provincii).

Cu toate acestea, Decretul Legislativ 286/1999 (legea-cadru care guvernează controalele interne) nu oferă un cadru legal pentru funcția de audit intern. Deși nu a fost introdus încă niciun fel de audit intern în administrația publică, reforma introdusă prin Decretul Legislativ 150/2009 trebuie amintită ca având legătură cu măsurile pentru sporirea productivității și eficienței administrațiilor publice. În special, s-a introdus un sistem de evaluare atât pentru angajații de la nivelul managerial cât și non-managerial din sectorul public, care se bazează pe evaluarea performanței, și care a fost, la rândul său, facilitat de adoptarea așa-numitelor planuri de performanță pentru trei ani. Sistemul are ca scop răsplătirea productivității angajaților din sectorul public.

Această funcție este realizată în cadrul fiecărui organism sau administrație de către un organism independent de evaluare (persoană fizică sau juridică) care este coordonat de un comitet central cunoscut drept Comisia Independentă pentru Evaluarea, Integritatea și Transparența Administrațiilor Publice. Deși funcția de evaluare a angajaților publici nu coincide cu cea de audit intern, există câteva puncte comune: în primul rând, natura independentă a organismului responsabil, programarea activității care face obiectul controlului și planificarea controlului.

În vederea similarității, pentru a plasa auditurile interne pe o bază mai solidă în administrația publică, Comisiei Independente pentru Evaluarea, Integritatea și Transparența Administrațiilor Publice – organismul de la nivel central – i s-a încredințat emiterea directivelor în vederea furnizării unei baze legale minime. Fără o astfel de bază, datorându-se puterilor discreționare extinse în elaborarea actelor constitutive și regulilor existente, orice prevedere privind formele de audit intern nu ar fi doar aleatorie, ci ar putea diferi conform organismelor, dimensiunii lor, activității lor, etc. De exemplu, funcția este uneori făcută să coincidă doar cu inspecțiile interne în timp ce în alte cazuri este dezvoltată complet în structuri care asigură activitatea obișnuită.

Este, prin urmare, clar faptul că gradul de independență al auditorului intern, acolo unde această funcție există, variază conform organismului, modului de constituire și dimensiunii sale. În general, această funcție este atribuită unui manager, căruia îi este alocat un departament sau o structură care nu are trăsături distincte în ceea ce privește poziția sa sau raporturile cu conducerea sau consiliul de administrație al organismului, în comparație cu toate celelalte departamente sau structuri. Dacă, pe de altă parte, funcția de audit intern ar fi dezvoltată ca parte a unei structuri de evaluare independente, s-ar asigura, în mod evident, o mai mare independență din partea organismului.

Remarcile de mai sus reflectă dificultatea obiectivă de a descrie în termeni generali libertatea auditului intern de a raporta și a emite recomandări și relația dintre auditul intern și conducere.

În ceea ce privește instruirea profesională, certificatul emis de Asociația de Audit Intern nu este solicitat în general pentru numirea în funcțiile de conducere. Numirile în funcțiile de conducere se fac în mod normal pe baza examinărilor competitive pe subiecte generale de administrație care nu sunt de obicei strâns legate de funcțiile care vor trebui îndeplinite. Este, totuși, posibil să se realizeze numiri în funcții de conducere pe termen fix care sunt proporționale cu numărul total al managerilor și se bazează pe experiența și calificările profesionale ale celui numit: dacă se fac numiri în funcții de conducere pe termen fix, calificările profesionale de acest tip, inclusiv certificatele relevante obținute, vor fi luate probabil în considerare.

Diferite tipuri de audit: în general, verificările de regularitate contabilă pot fi, de asemenea, utilizate ca audituri financiare. Auditurile de conformitate sunt, totuși, mai frecvente. Inspecția financiară, pe de altă parte, corespunde verificărilor contabile administrative, cu excepția faptului că inspecția nu este în mod clar de rutină și utilizează în mare măsură eșantionarea. În comparație cu funcția de audit intern, verifică în amănunt respectarea legii și a reglementărilor și confirmă responsabilitățile administrative și contabile ale administratorilor și conducerii.

### **3.2.1. Relațiile dintre auditul intern și auditul extern**

Deoarece în prezent nu există nicio bază legală pentru efectuarea auditului intern în sensul strict al termenului, relația dintre auditurile interne și auditurile externe nu este instituționalizată în sistemul italian. În prezent, se pot raporta declarațiile sau cel puțin se pot alerta organismele care îndeplinesc funcția de audit extern. Acestea pot obține, de asemenea, orice documentație legată de organismul sau administrația care face obiectul raportului.



### 3.2.2. Comisiile de audit sau comitele de audit

Decretul Legislativ 150/2009, care a implementat Legea 15 din data de 4 martie 2009 privind îmbunătățirea productivității sectorului public și eficiența și transparența administrațiilor publice, a stabilit un nou cadru pentru măsurarea și evaluarea performanțelor organizaționale și individuale ale administrațiilor publice: un organism central cunoscut ca CIVIT (Comisia Independentă pentru Evaluarea, Integritatea și Transparența Administrațiilor Publice) și, pentru fiecare administrație individuală, OIV-urile (organismele independente de evaluare a performanței).

Sarcinile legale ale CIVIT, căreia i se cere să demonstreze independență în judecată și evaluare și să lucreze în condiții de autonomie completă, cu direcționarea, coordonarea și supravegherea funcțiilor de evaluare pentru asigurarea transparenței sistemelor adoptate și vizibilității indicatorilor de performanță a conducerii administrațiilor publice. Această sarcină – care vizează în principal îmbunătățirea eficienței sectorului public și a calității serviciilor către cetățeni, în același timp recunoscând și răsplătind meritele persoanelor sau grupurilor care operează în interiorul administrațiilor – o acompaniază pe cea de asigurare a transparenței totale a administrațiilor, respectiv accesibilitatea datelor legate de operarea acestora și prin furnizarea online a unei selecții atente a datelor care sunt cu adevărat utile pentru a permite instituțiilor și cetățenilor să participe activ la controlul modului în care este administrat „domeniul public”. De asemenea, această funcție este relevantă în mod deosebit deoarece legislatorul intenționează ca transparența datelor să fie instrumentul de asigurare a integrității administrațiilor publice, prevenind astfel fenomenul grav de corupție. Componentele CIVIT sunt numite de cabinet.

Fiecare administrație are, de asemenea, un organism independent de evaluare a performanței (OIV) care realizează o multitudine de sarcini, precum:

- monitorizarea operării generale a sistemului pentru evaluarea, transparența și integritatea controalelor interne și elaborarea unui raport anual privind statusul său;
- raportarea promptă a oricăror probleme către organismele guvernamentale și administrative interne relevante;
- asigurarea că procesele de măsurare și evaluare sunt corecte pentru a sprijini principiul de recompensare a meritului și profesionalismului;
- aplicarea corectă a liniilor directoare, metodelor și instrumentelor puse la dispoziție de CIVIT;
- promovarea și certificarea transparenței și integrității;
- verificarea rezultatelor și buneii practici de promovare a șanselor egale.

În sistemul italian există, de asemenea, unități de control al managementului, prevăzute de Decretul Legislativ 286/1999. Fiecare administrație, astfel cum se indică la articolul 4 din acest decret legislativ, stabilește la nivelul departamentelor individuale unități care sunt responsabile pentru elaborarea și implementarea controlului managementului. Aceste unități conturează procesele, produsele și obiectivele acțiunii administrative a departamentului în ceea ce privește eficiența, eficacitatea și costul și coordonarea monitorizării periodice a timpului, resurselor, costurilor și calității activităților departamentului. Principalul obiectiv este indicat la articolul 1 din Decretul Legislativ 286/1999: verificarea eficacității, eficienței și

costului acțiunii administrative pentru optimizarea, și prin intervenții prompte, a raportului cost-beneficiu.

În cadrul general al sistemului, astfel cum se subliniază în Decretul Legislativ 150/2009, planul de performanță și raportul de performanță, care sunt ambele specificate la articolul 10 din decret, prezintă o importanță deosebită.

Pentru a asigura calitatea, înțelegerea și fiabilitatea documentelor privind performanța, administrațiile publice trebuie să realizeze în fiecare an (până la 31 ianuarie) un raport privind programul de trei ani denumit „Planul de Performanță”. Acesta trebuie să fie conform cu conținutul, programarea financiară și ciclul bugetar și trebuie să definească liniile directoare și obiectivele strategice și operaționale, prevăzând, cu referire la obiectivele finale și intermediare și resurse, indicatorii de măsurare și evaluare a performanței administrației, obiectivele atribuite managerilor și indicatorii aferenți. Până la 30 iunie, trebuie adoptat un raport, denumit „Raportul de performanță”, care prezintă, cu referire la anul anterior, rezultatele organizaționale și individuale obținute în comparație cu obiectivele și resursele individuale programate și subliniază orice devieri.

Planul și raportul sunt trimise către CIVIT și către Ministerul Economiei și Finanțelor.

### **3.3. Coordonarea controlului public intern**

Sistemul italian are patru tipuri de control care sunt descrise în Secțiunea 1 de mai sus. Diverse organisme sunt responsabile pentru coordonarea acestor tipuri de control.

Ministerul Economiei și Finanțelor coordonează și armonizează controlul regularității administrative și contabile, care trebuie să garanteze legitimitatea, validitatea și proprietatea acțiunii administrative. Această sarcină este îndeplinită în special de Departamentul de Stat pentru Contabilitate Generală și de filialele acestui departament: Birourile Centrale de Contabilitate (localizate în fiecare administrație centrală), Unitățile Teritoriale de Conturi (localizate în țară, în fiecare dintre capitalele de provincie) și Inspectoratul Central al Finanțelor Publice (un organism specializat format din inspectori).

Birourile de control departamental au sarcina de a verifica eficacitatea, eficiența și valoarea bună a acțiunii administrative pentru optimizarea raportului cost-beneficiu. Acest birouri sunt înființate în fiecare departament al ministerelor individuale. Birourile de control departamental colaborează direct cu șeful de departament și sunt coordonate de organisme independente pentru evaluarea performanței (a se vedea Secțiunea 3.2.2. privind comisiile de audit sau comitetele de audit).

Astfel cum s-a ilustrat deja în Secțiunea 3.1 de mai sus privind răspunderea managerială, există deja un sistem de evaluare ierarhică pentru evaluarea managerilor: managerul individual al unui singur birou este evaluat de șeful departamentului; șeful departamentului este evaluat de ministru.

În cele din urmă, controlul strategic, care trebuie să evalueze adecvarea alegerilor în ceea ce privește concordanța dintre alegerile făcute și obiectivele stabilite (a se vedea Secțiunea 1 de mai sus), este realizat de OIV-ul menționat mai sus (organism independent pentru evaluarea performanței). Acestea sunt structuri care răspund direct în fața organismelor care furnizează

linii directoare politice și administrative și sunt coordonate de CIVIT (Comisia Independentă pentru Evaluarea, Integritatea și Transparența Administrațiilor Publice). A se vedea, de asemenea, Secțiunea 3.2 privind comisiile de audit și comitetele de audit.

#### **4. Inspecția financiară**

Inspecțiile financiare sunt extra-ierarhice și sunt desfășurate de Ministerul Economiei și Finanțelor unde sunt implicate finanțele publice.

Absența unei relații ierarhice între administrația care realizează inspecțiile și birourile sau administrațiile inspectate conduce la concluzia că acest tip de inspecție este legitimat prin lege. În special, în cadrul măsurii care guvernează angajații din sectorul public, Ministerul Economiei și Finanțelor are autoritatea de a monitoriza cheltuielile cu personalul și este obligat să raporteze neregulile Curții de Conturi Naționale. Atunci când își exercită această putere, Serviciile de Inspecție a Finanțelor Publice ale Ministerului Economiei și Finanțelor își utilizează prerogativele în baza standardului anterior care le-a acordat un rol deosebit în inspectarea regularității administrative și contabile a administrației. Aceasta înseamnă că inspecțiile pot fi legate de toate aspectele administrațiilor inspectate și nu numai de regularitatea cheltuielilor de personal.

Suplimentar față de sarcina de a raporta Curții de Conturi Naționale orice nereguli detectate, inspecția implică, de asemenea, chestionarea managerilor birourilor sau administrațiilor inspectate. Această inspecție tinde să depășească investigațiile formulate sau să asigure luarea măsurilor de remediere adecvate.

Inițiativele de inspecție sunt în general programate pe baza directivelor semnate de minister, însă acest lucru nu exclude posibilitatea raportării individuale sau atragerii atenției asupra neregulilor presupuse. Directiva ministerială este implementată prin programarea inspecțiilor dacă au fost detectate principalele și cele mai frecvente nereguli financiare din sistem, inspecțiile fiind, de asemenea, realizate pentru reducerea risipei și ineficiențelor legate de cheltuielile publice care sunt, de asemenea, definite în documentele de programare generală (a se vedea documentul de programare economico-financiară, denumit în prezent Decizia privind Finanțele Publice).

În general, inspecțiile sunt legate de administrația trecută, în special de administrația din ultimii cinci ani, un termen peste care compensația pentru pierderea impozitului nu mai poate fi înregistrată în conformitate cu măsurile care guvernează exact acest tip de responsabilitate.

Relațiile dintre funcțiile de inspecție și control: trebuie să se rețină faptul că inspecția are în primul rând o funcție auxiliară, de colaborare și servește la răspândirea bunei practici administrative chiar dacă are rolul de reprimare a comportamentului necorespunzător sau ilegal.

#### **5. Reforme în curs și/sau viitoare**

Reforma controalelor în curs se bazează, de asemenea, pe noua legislație care guvernează conturile și finanțele publice (Legea 196/2009). Această lege însărcinează Guvernul să emită o serie de măsuri de implementare care sunt elaborate în continuare. Principiile legale care

gvernează controalele pot fi rezumate, totuși, după cum urmează: monitorizarea finanțelor publice; compararea rezultatelor diferitelor administrații; îndeplinirea obiectivelor finanțelor publice definite în ceea ce privește bilanțurile financiare care respectă limitele EMU, o bază diferită pentru administrația publică ce face obiectul controalelor, care nu mai e definită formal, ci independent, în urma adoptării criteriilor Eurostat.

În linii mai generale, Legea 196/2009 introduce noi instrumente pentru atingerea obiectivelor de transparență și coordonare și consolidează rolul Notelor la Conturi. Acestea sunt documente anexate la bugetul național prin intermediul cărora administrațiile individuale ilustrează, în relație cu programele de cheltuieli, criteriile pentru formularea previziunilor, obiectivele care trebuie atinse și indicatorii pentru măsurarea acestora. Cele mai importante inovații sunt graficul de timp pe trei ani și un accent mai mare pe măsurarea efectelor pe care politicile publice intenționează să le producă (un mai mare accent asupra indicatorilor legați de ieșiri și rezultate).

Decretul Legislativ 150/2009, pe de altă parte, vizează optimizarea productivității activității publice și eficiența și transparența administrațiilor publice, cu condiția ca acestea să adopte un sistem de măsurare și evaluare a performanței cu referire la administrație ca întreg, la unitățile organizaționale și la angajații individuali.

Măsurarea și evaluarea performanței organizaționale și individuale (prevăzută în Decretul Legislativ 150/2009) sunt menite să îmbunătățească calitatea serviciilor oferite de administrațiile publice, în timp ce măsurarea rezultatului obiectivelor din cadrul programelor de cheltuieli din bugetul național (specificate în Legea 196/2009) va face alocarea resurselor publice mai bună și mai transparentă.

Ambele legi stabilesc o legătură între două sisteme pentru măsurarea performanței. În prezent, studiem modul de integrare a diverselor sisteme prevăzute în reformă (performanța organizațională, performanța individuală și performanța programelor bugetare). Această integrare va stabili cerințele minime pentru dezvoltarea sistemelor de măsurare și se va compila un glosar comun valabil pentru întreaga administrație publică italiană la toate nivelurile de guvernare.

O altă reformă importantă reiese din aprobarea Legii 42 din 2009, denumită „Mandatul Guvernului privind federalizarea fiscală”, implementând articolul 119 din Constituție.

În 2001, Parlamentul italian a adoptat o lege constituțională (Legea 3 din 2001) care a schimbat profund partea Constituției italiene legată de sistemul de autonomie locală și de afacerile cu statul. Obiectivul a fost crearea bazelor și condițiilor esențiale pentru o transformare viitoare a Italiei într-o republică federală, inversând ordinea priorităților în elaborarea legilor. În timp ce înainte erau publicate chestiunile cu privire la care regiunile puteau adopta legi (pe o bază comună), statul rămânând responsabil pentru toate celelalte, în Legea constituțională 3 din 2001, pe de altă parte, chestiunile pentru care numai statul este responsabil sunt menționate alături de chestiunile pentru care statul și regiunile au responsabilitate comună. Regiunilor le revine responsabilitatea generală sau „reziduală” (așa-numitul federalism legislativ).

Această reformă are efecte diferite. Principalele efecte includ:

- organizarea policentrică (și eliminarea celei „ierarhice”) a Republicii Italiene, care în prezent este formată din municipalități („*comuni*”), provincii, orașe mari, regiuni și statul;
- posibilitatea de a acorda regiunilor care au un statut standard forme și condiții deosebite de autonomie (așa-numitul federalism diferențiat) dacă acestea solicită acest lucru (și în baza acordului statului);
- acordarea priorității *comuni* în acțiunea administrativă (inclusiv în Constituție a principiului federalismului administrativ);
- introducerea principiilor subsidiarității verticale între diverse niveluri de guvernare ale republicii și ale subsidiarității orizontale între organismele publice și cetățeni;
- includerea principiilor de federalism fiscal și constituirea unui fond compensatoriu pentru zonele dezavantajate ale țării;
- abolirea controlului anterior al statului asupra legislației regionale.

Legea 42 din 2009 este un decret care implementează noul articol 119 din Constituție care a rezultat în urma schimbărilor introduse de reforma din 2001. Noul articol 119 atribuie de fapt creșterea impozitelor și autonomia cheltuielilor *comuni*, provinciilor, orașelor mari și regiunilor (bineînțeles, în conformitate cu principiile solidarității și coeziunii sociale).

Principalul obiectiv este înlocuirea la toate nivelurile de guvernare a criteriului de cheltuieli istorice cu cel de cheltuieli standard. Costurile și necesitățile standard vor fi indicatorii (sau parametrii) cu care se vor compara acțiunile publice. În acest mod se va asigura gradul maxim de responsabilitate, eficacitate și transparență a controlului.

Legea 42/2009 conține, de asemenea, prevederi pentru stabilirea principiilor de bază pentru coordonarea finanțelor publice și a sistemului de impozitare și pentru constituirea unui fond compensatoriu pentru teritoriile și zonele naționale care au venituri impozabile *per capita* mai mici.

Federalismul fiscal va fi implementat în măsura în care este compatibil cu angajamentele Italiei la nivel european asumate prin Pactul de Stabilitate și Creștere și, pentru a evita funcțiile duplicate, cu transferul funcțiilor administrației centrale către administrația locală, care va fi însoțit, bineînțeles, și de un transfer de personal.

## LETONIA

### Controlul Public Intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Dezvoltarea sistemului de control public intern în Letonia este strâns legată de intrarea Letoniei în Uniunea Europeană. În cadrul discuțiilor pre-aderare, Letonia și-a asumat obligația de a constitui un sistem de audit intern care să cuprindă toate ministerele și organismele subordonate și specificând responsabilitățile șefilor organismelor pentru înființarea sistemului de control intern. Raportul CE regulat din noiembrie 1998 cu privire la integrarea în UE atinsă de Letonia a pus accentul pe necesitatea de a consolida sistemele de audit și control intern.

La data de 5 octombrie 1999, cabinetul de miniștri a aprobat Regulamentul nr. 342, reglementările de audit intern cuprinzând o definiție a controlului intern: un sistem de control intern este un plan de activitate, precum și toate metodele și procedurile adoptate de administrația unui organism pentru asigurarea conducerii eficiente a organismului respectiv; totuși, principalele cerințe pentru sistemul de control intern nu fuseseră reglementate în legislație până când cabinetul de miniștri a adoptat reglementările cu privire la cerințele de bază care stabileau un sistem de control intern la data de 23 august 2003. Reglementările prevedeau cerințele de bază referitoare la sistemul de control intern și principiile de bază pentru înființarea și organizarea controlului intern.

Reglementările s-au bazat pe modelul COSO (Comitetul Entităților Publice de Sponsorizare a Comisiei Treadway) de sistem de control intern. Reglementările cuprindeau cinci elemente principale ale sistemului de control intern: mediul de control, evaluarea activităților finalizate și a riscurilor, informare și comunicare, activități de control și monitorizare. Ministerul Finanțelor a fost autoritatea responsabilă pentru pregătirea și introducerea reglementărilor pentru sistemul de control intern.

Totuși, regulamentul legal existent trebuia să fie îmbunătățit de-a lungul timpului. Cerințele de bază referitoare la înființarea sistemului de control intern prevăzute în Regulamentul Cabinetului Nr. 466 din 19 august 2003, Regulamentul privind cerințele de bază relativ la înființarea sistemului de control intern s-au dovedit generale și nu asigurau înțelegerea universală a sistemului de control intern în cadrul administrației publice. Reglementările de mai sus au fost abrogate la 1 octombrie 2010. În prezent, noul regulament al cabinetului privind cerințele de bază referitoare la sistemul de control intern sunt în curs de pregătire. Cancelaria de stat este autoritatea responsabilă pentru pregătirea regulamentelor în Letonia (autoritățile de cooperare sunt Ministerul Finanțelor și Biroul de Prevenire și Combatere a Corupției).

#### 2. Mediul controlului public intern

---

<sup>1</sup> Contribuție a Ministerului Finanțelor din 11 martie 2011.

Bugetul național este planificat în Letonia pentru o perioadă de un an. Bugetul este distribuit în baza Legii Bugetului pregătite de Ministerul Finanțelor și aprobate de Saeima (parlamentul). Sunt pregătite planuri specifice pentru programe și organisme în conformitate cu Legea Bugetului. Pentru plăți din fondurile bugetului național, organismele pregătesc ordine de plată și le trimit electronic pentru ca trezoreria de stat să transfere fondurile. Un instrument electronic special, *e-Kase*, este folosit pentru a comunica cu trezoreria de stat. Plățile în *e-Kase* sunt supuse unui control automat prin care sunt comparate cu bugetul alocat și planul financiar corespunzător. Letonia a adoptat contabilitatea bazată pe numerar pentru fondurile bugetului național. În prezent este pregătit un plan pentru trecerea la contabilitatea de angajamente.

Sistemul contabil este descentralizat, însă în momentul de față este centralizat la nivel departamental. Procedurile pentru pregătirea, aprobarea și implementarea bugetelor naționale și locale și a responsabilităților corespunzătoare bugetului sunt reglementate de Legea privind Managementul Bugetar și Financiar (denumită în continuare LMBF), în baza căreia managementul financiar se referă la fondurile bugetului național și ale celui local, precum și la operațiunile financiare ale întreprinderilor și organizațiilor în cazuri în care acestora le sunt atribuite fonduri naționale sau locale, cotele lor de capital conțin investiții ale bugetului național sau local sau dacă legea sau regulamentul cabinetului specifică acest lucru.

Următoarele măsuri semnificative au fost luate pentru a consolida controlul asupra fondurilor bugetului național.

- Calculele veniturilor și cheltuielilor sunt compilate pentru a permite planificarea fondurilor în cadrul bugetului aprobat, a analiza veniturile și cheltuielile prin indicatori financiari în cadrul programelor și sub-programelor și a urmări conformitatea acestora cu planurile financiare aprobate (Instrucțiunile Cabinetului nr. 2 din 20 ianuarie, Procedura pentru pregătirea și aprobarea calculelor anului curent în baza programelor și sub-programelor bugetului național și măsuri în cadrul organismelor bugetului național).
- Pregătirea și aprobarea planurilor financiare (planuri de venituri și cheltuieli ale organismelor care execută bugetul, pregătite în conformitate cu Legea anuală privind Bugetul Național și elaborate pe parcursul mai multor luni) folosite pentru controlul execuției bugetului în conformitate cu fondurile alocate din veniturile bugetului național (Regulamentul Cabinetului Nr. 1220 din 28 decembrie 2010, Procedura pentru acordarea și executarea alocărilor bugetare).
- Deschiderea de conturi la trezoreria statului pentru fondurile bugetului național și efectuarea plăților. Organele bugetului național deschid conturi bugetare principale și conturi bugetare naționale cu scop special doar la trezoreria de stat. Pentru a primi fonduri de la bugetul național și a efectua plăți din aceste fonduri, organismele finanțate din bugetul național, cu excepția organismelor bugetului național și a autorităților locale, deschid conturi operaționale doar la trezoreria de stat. Pentru a primi fonduri de la bugetul național și a efectua plăți în baza proiectelor de investiții și a măsurilor unice finanțate din aceste fonduri, autoritățile și organismele locale subordonate acestora deschid conturi operaționale la trezoreria de stat. Organele care nu sunt finanțate din bugetul național deschid conturi doar la trezoreria de stat (Secțiunea 27(1) din LMBF).
- Contabilitatea în baza bugetului național este ținută de trezoreria de stat (Secțiunea 29(1) din LMBF), în timp ce ministerele și organismele centrale sunt responsabile pentru prezentarea către trezoreria de stat a declarațiilor financiare și informațiilor

financiare referitoare la întreprinderile subordonate acestor organisme, conform specificațiilor cabinetului de miniștri. Declarațiile financiare menționate în această secțiune trebuie să fie prezentate și Oficiului de Stat pentru Audit (Secțiunea 30(4) din LMBF), în timp ce trezoreria statului este responsabilă pentru management financiar în conformitate cu prevederile acestei legi (Secțiunea 46(3) din LMBF).

- LMBF specifică responsabilitatea Ministrului Finanțelor pentru pregătirea proiectului de lege a bugetului anual (un set de proiecte de lege), comentarii și o politică pe termen mediu de dezvoltare macroeconomică și fiscală cuprinsă în lege (Secțiunea 16), precum și organizarea și managementul execuției bugetare și monitorizarea operării trezoreriei de stat în conformitate cu LMBF (Secțiunea 46(2). Secțiunea 46(1) a acestei legi prevede responsabilitatea șefilor organismelor finanțate din bugetul național, ai organismelor care nu sunt finanțate din bugetul național, autorităților locale și societăților cu capital de stat (care cuprind investiții ale autorităților publice sau locale în acțiunile lor de capital) de a respecta, a se conforma și a controla procedurile și cerințele LMBF, precum și utilizarea eficientă și economică a fondurilor bugetare în scopurile intenționate.
- În plus, a fost introdus în Letonia în 2008 un sistem de planificare pe termen mediu a bugetului; acest sistem este implementat în baza conceptului de introducere a planificării strategice și a planificării bugetare pe termen mediu în cadrul administrației publice aprobat prin Decizia Cabinetului Nr. 703 din 14 septembrie 2006. Conform sistemului de planificare bugetară pe termen mediu, legea bugetului național este pregătită pentru un an și cheltuielile maxime admise în următorii doi ani sunt stabilite. La data de 3 octombrie 2009, Cabinetul de miniștri a adoptat Regulamentul Cabinetului Nr. 1127, Regulament referitor la principiile de bază ale pregătirii și prezentării cererilor bugetare care prezintă principii de bază pentru pregătirea cererilor bugetare pe termen mediu în cadrul ministerelor și altor organisme publice centrale în conformitate cu cheltuielile maxime admise ale bugetului național specificate în cadrul de politică pe termen mediu macroeconomică, de dezvoltare și fiscală și prezintă aceste cereri Ministerului Finanțelor.

## Auditul extern

Declarațiile financiare ale tuturor departamentelor, precum și declarațiile financiare din partea publicului general și a administrațiilor (pregătite de trezoreria de stat) sunt auditate anual de către Oficiul de Audit de Stat, care oferă și o opinie, în conformitate cu standardele internaționale de audit.

Oficiul de Audit de Stat este organismul colegial independent de audit de cel mai înalt nivel, a cărui operare este guvernată doar de lege. Legea Auditului de Stat prevede următoarele responsabilități ale Oficiului de Audit de Stat:

- prezentarea către Saima a unei opinii anuale privind raportul Ministrului Finanțelor cu privire la execuția bugetului național și starea financiară a bugetelor locale în anul financiar;
- oferirea de opinii anuale cu privire la corectitudinea declarațiilor anuale ale ministerelor și altor organisme publice centrale;
- efectuarea de audituri cu privire la legitimitate și performanță în conformitate cu un plan de audit aprobat de Consiliul Oficiului de Audit de Stat.



Informații cu privire la rezultatele auditurilor efectuate de Oficiul de Audit de Stat sunt oferite Saeima și cabinetului de miniștri; încălcările legii descoperite în timpul auditurilor sunt raportate organismelor de aplicare a legii. În baza Secțiunilor 2(1)(1) și 2(1)(2) din Legea Auditului de Stat, pe parcursul auditurilor financiare, de legitimitate și performanță, Oficiul de Audit de Stat controlează veniturile și cheltuielile din fonduri bugetare în cadrul autorităților publice și locale și altor organisme publice derivate și utilizarea fondurilor Uniunii Europene și a altor organizații și organisme internaționale incluse în bugetul național sau în bugetele autorității locale. Scopul Oficiului de Audit de Stat este de a se asigura că utilizarea fondurilor specificată în primul alineat al acestei secțiuni este legitimă, corectă, economică și eficientă și a oferi recomandări pentru corectarea neregulilor descoperite.

Oficiul de Audit de Stat și Ministerul Finanțelor păstrează un contact continuu pentru a asigura schimbul de informații. Oficiul de Audit de Stat oferă Ministerului Finanțelor copii ale tuturor rapoartelor, precum și rapoarte privind informații speciale referitoare la operațiunile sale, în timp ce Ministerul Finanțelor oferă Oficiului de Audit de Stat informații referitoare la activitățile de audit intern și evaluarea controlului intern; în plus, Ministerul Finanțelor participă la ședințele Saeima în timpul cărora Oficiul de Audit de Stat face prezentări referitoare la rapoartele sale.

Oficiul de Audit de Stat efectuează audituri anuale în cadrul Ministerului Finanțelor și al Serviciului pentru Bugetul de Stat în baza raportului anual al Ministrului Finanțelor cu privire la execuția bugetului național și venitul bugetelor locale. Scopul acestui audit este de a oferi asigurarea că sistemul existent de administrare a veniturilor permite o prezentare adecvată în cadrul raportului anual a impozitelor colectate. Auditul cuprinde verificări ale principalelor procese de administrare fiscală ce afectează evidențele și controlul plășilor și contribuabililor, precum și colectarea impozitelor naționale, a taxelor și altor plăși obligatorii din Letonia.

Inițierea controalelor: Oficiul de Audit de Stat este un organism independent și ia decizii independente referitor la planurile sale și auditurile neprogramate. Analiza riscurilor și a planificării operațiunilor Oficiului de Audit de Stat se bazează pe toate informațiile disponibile acestuia, inclusiv pe informațiile disponibile public, formularele de cerere ale persoanelor fizice, etc.

Oficiul de Audit de Stat efectuează controale *ex post* doar: în baza Secțiunii 25(1) din LMBF, Oficiul de Audit de Stat, în cooperare cu Serviciul privind Bugetul de Stat, se asigură că toate veniturile care trebuie să fie primite la bugetul național sunt primite la timp și într-un mod corect și se asigură că acele cheltuieli ale bugetului național respectă legea existentă. Oficiul de Audit de Stat ține ședințe anuale cu auditorii interni pentru a împărtăși informații referitoare la constatările și planurile de audit și a discuta problemele curente. Atunci când inițiază un audit în cadrul unui organism, Oficiul de Audit de Stat ține o ședință cu unitatea de audit intern și folosește rapoartele auditorilor interni și alte informații în activitatea sa.

Oficiul de Audit de Stat trimite rapoarte informative cu privire la auditurile sale către Ministrul Finanțelor pentru a asigura schimbul de informații între Oficiul de Audit de Stat în calitate de autoritate de control și Ministerul Finanțelor.

### **Lupta împotriva fraudelor și neregulilor**

Letonia a creat o serie de organisme responsabile pentru combaterea și investigarea fraudelor, precum Biroul de Prevenire și Combatere a Corupției, Poliția Financiară, Poliția Economică și Serviciul Vamal Penal de Poliție privind Bugetul de Stat. Neregulile descoperite în cadrul fondurilor din partea Uniunii Europene sunt coordonate de Consiliul Serviciului de Coordonare Anti-fraudă (CSCAF) care operează în baza unor medii regulate. Șeful Consiliului CSCAF este Secretarul de Stat al Ministerului Finanțelor și printre membrii consiliului se numără funcționari șefi ai autorităților care gestionează fonduri ale Uniunii Europene și ai autorităților investigatoare menționate mai sus, precum și din Ministerul Justiției. Consiliul CSCAF păstrează contactul și schimbă informații cu departamentele OLAF.

Ministerul Finanțelor, în calitate de autoritate de management în baza Fondurilor Structurale ale Uniunii Europene și Ministerul Agriculturii în calitate de autoritate de management în baza Fondului pentru Agricultură și Pescuit, sunt responsabili pentru operațiunile zilnice în legătură cu administrarea neregulilor și pregătirea rapoartelor.

### **3. Conceptul de control public intern**

#### **3.1. Răspunderea/responsabilitatea managerială**

În baza legii letone, șefii organismelor sunt responsabili pentru organizarea execuției funcțiilor organismelor și pentru gestionarea activităților administrative pentru a asigura continuitate, performanță și legitimitate. Șeful instituției este responsabil pentru înființarea, monitorizarea și îmbunătățirea sistemului de control intern. Șefii organismelor au și următoarele responsabilități:

- managementul resurselor financiare, umane și de alt tip ale organismului;
- specificarea responsabilităților funcționarilor administrativi și angajaților organismului;
- numirea și demiterea funcționarilor și angajaților;
- asigurarea faptului că sunt pregătite planul operațional anual și cererea bugetară;
- specificarea procedurilor pentru controlul *ex ante* și *ex post* al deciziilor administrative;

Șeful unui organism este un funcționar care este funcționar public sau angajat al organismului și care este desemnat sau angajat în baza unor criterii profesionale.

#### **3.2. Auditul Intern**

Baza legală a Auditul intern în Letonia este o activitate independentă și obiectivă a unui auditor intern ce rezultă în declarația sau consultarea auditorului intern cu scopul de a îmbunătăți operarea sistemului de control intern în cadrul unui minister sau al unei autorități.

Unitatea de audit intern este independentă de alte unități ale organismului în planificarea operațiunilor sale, efectuarea auditului intern sau raportarea rezultatelor operațiunilor sale. Auditorul intern nu este implicat în funcții directe ale ministerului sau organismului, în implementarea de programe sau proiecte financiate în totalitate sau în parte de Uniunea Europeană sau implementarea ajutoarelor străine de stat, în pregătirea de proiecte și

programe specifice sau în crearea sistemului de control intern. Auditorul intern poate fi implicat în îndeplinirea acestor funcții în calitate de consultant.

Regulamentele unității de audit intern sunt aprobate de către șeful organismului. Regulamentele unității de audit intern specifică starea, scopul, funcțiile, sarcinile, esența consultărilor, aria de acoperire a activității, structura și drepturile și responsabilitățile unității de audit intern. Unitatea de audit intern prezintă rapoarte referitoare la auditurile interne șefului organismului. În plus, șeful organismului specifică funcționarii cărora le va fi prezentat conținutul rapoartelor de audit intern. Șeful unității de audit intern trebuie să asigure faptul că acel cuprins al rapoartelor de audit intern este prezentat funcționarilor responsabili.

Șeful unității de audit intern este responsabil pentru pregătirea unei analize a operării unității de audit intern în anul calendaristic anterior și prezentarea acestei analize șefului organismului. Analiza trebuie să conțină următoarele părți: planuri ale unității de audit intern, sisteme auditate în anul de raportare, opinia cu privire la sistemul de control intern, angajații unității de audit intern și alte informații semnificative. Analiza unității de audit intern a unui minister sau organism trebuie să conțină și informații cu privire la indicatorii de execuție și calitate a operațiunilor unității de audit intern.

În baza informațiilor oferite de unitățile de audit intern până la data de 1 iunie a anului curent, Ministerul Finanțelor pregătește o analiză a operării sistemului de audit intern în cadrul ministerelor și organismelor și prezintă această analiză și opinia Consiliului de Audit Intern cabinetului de miniștri și Oficiului de Audit de Stat, în conformitate cu procedura stabilită. Unitățile de audit intern efectuează audituri ale sistemelor interne în baza evaluării riscurilor, precum și audituri interne ale sistemului de management al calității. În funcție de scopul auditului, unitățile de audit intern efectuează audituri de conformitate, audituri financiare, audituri de performanță, audituri IT și audituri funcționale.

Procedura pentru monitorizarea recomandărilor de audit intern este specificată în regulamentele interne de audit intern ale fiecărui organism. Șeful unității de audit intern este responsabil pentru informarea șefului organismului despre progresul implementării recomandărilor. Dacă o recomandare nu este implementată la timp, șeful organismului ia o decizie cu privire la activitățile ulterioare.

### **3.2.1 Relațiile auditului intern cu auditul extern**

Unitatea de audit intern este responsabilă pentru monitorizarea implementării recomandărilor acordate de Oficiul de Audit de Stat și auditorii externi în cadrul organismului. Unitatea de audit intern oferă Oficiul de Audit de Stat planurile strategice și anuale și raportul anual al unității de audit intern. Auditorii interni efectuează audituri de sistem în baza rezultatelor auditurilor efectuate de Oficiul de Audit de Stat.

### **3.2.2. Consilii sau comitete de audit**

Consiliul de Audit Intern a fost înființat în Letonia; consiliul este un organism consultativ al cărui scop este de a promova îmbunătățirea auditului intern, precum și de a implementa și dezvolta politica și metodologia de audit intern în cadrul administrației de stat. Responsabilitățile Consiliului de Audit Intern sunt următoarele:

- evaluarea rapoartelor anuale ale unităților de audit intern și a altor informații referitoare la operarea unităților de audit intern, precum și oferirea de opinii;
- evaluarea propunerilor cu privire la modificări și îmbunătățiri ale auditului intern pregătite de ministere și organisme și prezentarea de recomandări către Ministrul Finanțelor;
- evaluarea informațiilor unității de audit intern cu privire la situații în care independența sau obiectivitatea auditului intern este afectată;
- consiliul poate participa la evaluări inter pares ale unităților de audit intern efectuate de către Ministerul Finanțelor.

Comitetele de audit din cadrul organismelor administrației publice sunt stabilite în mod voluntar și au fost constituite în cadrul unor organisme specifice. Comitetele de audit constau de obicei din funcționari administrativi seniori ai unor organisme (miniștri, secretari de stat, secretari de stat adjuncți). Nu sunt considerate necesare cerințe obligatorii pentru constituirea comitetelor de audit, întrucât structura organismelor administrației publice nu asigură independența completă a comitetelor de audit de conducerea administrativă și politică, în timp ce menținerea unor organizații speciale în acest scop în afara structurii de organisme nu este rezonabilă.

### 3.2.3. Coordonarea controlului public intern

În Letonia nu au fost înființate unități sau autorități formale pentru coordonarea CPI. Evaluarea sistemului de control intern este o responsabilitate a unităților de audit intern. În cadrul raportului anual cu privire la operarea unității de audit intern, unitățile de audit intern își prezintă opinia cu privire la operarea sistemului de audit intern. Ministerul Finanțelor pregătește un rezumat al informațiilor oferite și include aceste informații în raportul anual cu privire la auditul intern în cadrul administrației publice. Raportul este prezentat cabinetului de miniștri.

## 4. Inspecția financiară

În baza Secțiunii 2 din Legea privind Biroul pentru Prevenirea și Combaterea Corupției, KNAB este un organism al administrației publice subordonat cabinetului de miniștri, funcțiile KNAB în prevenirea și combaterea corupției și în controlul conformității cu reglementările referitoare la finanțarea organizațiilor (partidelor) politice și uniunile acestora sunt prevăzute în legea menționată mai sus. Biroul este o entitate care efectuează activități operaționale.

## 5. Reforme în curs și/sau viitoare

La data de 24 februarie 2010, cabinetul de miniștri a adoptat planul de măsuri pentru îmbunătățirea sistemului de audit intern. Acest plan prevede măsuri pentru îmbunătățirea mediului de control intern și creșterea competenței de audit intern a funcționarilor și, precum și pentru optimizarea sistemului de control intern și îmbunătățirea calității serviciilor. Măsurile pentru îmbunătățirea mediului de control intern includ pregătirea de proiecte de regulamente ale cabinetului referitoare la procedurile pentru stabilirea și monitorizarea sistemelor de control intern în cadrul organismelor, specificând competența funcționarilor și din organisme și organizând măsurile informaționale și educaționale pentru funcționarii și pentru a împărtăși experiența câștigată în implementarea sistemului de control intern.



## LITUANIA

---

### Controlul public intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de Control Public Intern (CPI)

Începutul reformei CFPI în Lituania este reprezentat de anul 2000, în paralel cu alte reforme de management al administrației publice și cheltuielilor publice care susțineau sistemul CFPI, când următoarele instrumente juridice principale pentru auditul intern și controlul intern au fost adoptate în Republica Lituania:

- Legea privind Structura Bugetului - la data de 11 iulie 2000;
- Legea privind Auto-governarea locală - la data de 7 iulie 1994 (modificată la data de 12 octombrie 2000);
- Legea privind Administrația Publică - la data de 17 iunie 1999;
- Decizia Guvernamentală Nr. 127 privind Auditul Intern al Întreprinderilor și Entităților de Stat din 7 februarie 2000 (modificată prin Decizia Nr. 1098 din 13 septembrie 2001);
- Decizia de Guvern nr. 273 cu privire la Compunerea Comisiei Permanente Interdepartamentale pentru Coordonarea Dezvoltării Sistemului de Audit Intern în Sectorul Public și privind Regulamentul Comisiei din 9 martie 2001;
- Decizia Guvernului Nr. 1116 privind Standardele de Audit Intern din 19 septembrie 2001;
- Decizia Guvernului Nr. 379 cu privire la Aprobarea Procedurii pentru Controlul și Evaluarea Implementării Programelor de către Managerii de Credite ai Bugetului de Stat din 5 aprilie 2001;
- Ordinul Ministrului Finanțelor Nr. 26 cu privire la Manualul de Audit Inter pentru Întreprinderile și Instituțiile Publice din 31 ianuarie 2001 (modificat prin Ordinul Nr. 22 din 23 ianuarie 2002);

Coordonarea CFPI a fost consolidată în mod special atunci când Comisia Permanentă Interdepartamentală pentru Coordonarea Dezvoltării Sistemului de Audit Intern în Sectorul Public a fost înființată în baza Deciziei de Guvern Nr. 273 din 9 martie 2001. Ministerul Finanțelor se ocupă de orientarea metodologică globală privind chestiunile de audit intern și control financiar și la data de 1 octombrie 2001, Departamentul de Metodologie pentru Controlul Financiar a fost înființat ca unitate centrală de armonizare (UCA). Astfel, Ministerul Finanțelor, în baza obligațiilor adecvate delegate de guvernul și Seimas (parlamentul) Republicii Lituania, a devenit principalul promotor al reformei în domeniul auditului intern și controlului financiar. UCA responsabilă pentru implementarea cerințelor pentru negocierile de aderare din Capitolul 28: Controlul Financiar a pregătit „documentul de politică”, care a determinat constituirea ulterioară și dezvoltarea deplină a unui sistem CFPI cuprinzător și eficient în zona administrației publice lituaniene.

Ținând cont de recomandările și susținerea politică din partea Comisiei Europene, partenerii de twinning și recomandările oferite în baza Analizei inter pares a SIGMA din 2002, precum și de activitățile ulterioare de monitorizare ale SIGMA, tot în baza unor

---

<sup>1</sup> Contribuție din partea Ministerului Finanțelor din Lituania din 16 martie 2011.

principii acceptate la nivel internațional (COSO, IIA), legislația existentă de audit intern a fost consolidată într-un singur document primar - Legea Republicii Lituania privind Controlul și Auditul Intern (denumită în continuare Legea CFPI) la sfârșitul anului 2002. S-a înregistrat progres și negocierea Capitolului 28 pentru aderare s-a încheiat în decembrie 2002. Apoi a urmat legislație secundară și terțiară în domeniul CFPI (carte de audit intern, manuale de audit intern și control financiar, codul de conduită profesională, linii directoare, etc.).

Unități de audit intern (denumite în continuare UAI) au fost înființate în toate ministerele de ramură și administrațiile districtuale ale guvernatorilor și alte instituții publice câțiva ani mai târziu - și în cadrul municipalităților. Majoritatea posturilor și pozițiilor de audit intern au fost ocupate în sectorul public. Auditorii interni au fost instruiți în mod regulat în baza unui program pregătit de curând, cu patru module, pentru pregătirea continuă a auditorilor interni în centrul de instruire al Ministerului Finanțelor. În plus, o serie de proiecte de twinning (Phare, SPP II, etc.) au cuprins componente de instruire pe audit intern și control financiar nu doar pentru auditorii interni și contabili, ci și pentru ofiții instituțiilor publice. Aceste contribuții au sporit considerabil capacitățile administrative ale UAI în sectorul public.

Anul 2001 a fost în mod special important în zona auditului extern. Oficiul Național de Audit Intern din Lituania a pregătit Planul de Dezvoltare Strategică pentru 2001-06. Conform reglementărilor adecvate și în linie cu standardele internaționale, Oficiul Național de Audit a fost reorganizat într-o instituție guvernamentală supremă de audit.

## **2. Mediul controlului public intern**

Această secțiune prezintă o analiză a instituțiilor de stat de top, precum Seimas (parlamentul), guvernul și ministerele Republicii Lituania. Principiile și regulile cheie de control intern sunt aplicate și instituțiilor de nivel inferior și celor din cadrul auto-governării (municipalități); totuși, datorită unor structuri guvernamentale și de activitate diferite, precum și organisme reglementate de acte normative individuale, acestea pot fi analizate doar în baza cunoașterii actelor normative care le guvernează activitățile.

Lituania a dezvoltat un sistem CPI inclus în Legea privind Controlul și Auditul Intern, care definește obiectivele, principiile, responsabilitățile și răspunderea de bază privind funcționarea controlului intern (inclusiv controlul financiar și auditul intern). La nivel de stat, activele statului sunt auditate de instituția supremă de audit (Oficiul Național de Audit din Lituania), care este răspunzătoare în fața Seimas. Oficiul Național de Audit efectuează audituri financiare și de performanță.

Auditurile interne ale unei entități publice (care sunt în conformitate cu criteriile stabilite în acte normative adecvate) sunt efectuate de unități de audit intern (UAI) care sunt subordonate și răspunzătoare față de șeful unei entități legale publice. Alte entități legale sunt auditate de o unitate centralizată de audit intern a unei instituții superioare. UAI-urile persoanelor juridice de drept public raportează cu privire la activitățile lor direct către Ministerul Finanțelor, în fiecare an. Persoanele juridice de drept public prezintă un raport cu privire la funcționarea sistemului de control financiar persoanei juridice de drept public căreia îi sunt subordonate sau în a cărei sferă de reglementare se află, iar instituțiile de stat de top prezintă acest raport Ministerului Finanțelor.

Bugetul programului, pregătit în conformitate cu principiile de planificare strategică, este elaborat în Lituania și este aprobat de către Seimas. Reforma contabilității din sectorul public este în curs de implementare și face trecerea de la contabilitatea pe bază de numerar la contabilitatea de angajament. Introducerea noilor principii contabile ar trebui să creeze condiții mai favorabile pentru fluxuri de informare mai bune care să îmbunătățească controalele interne.

Au fost dezvoltate Programele Naționale Anti-corupție (2002-07 și 2009-10), iar implementarea lor este stabilită și controlată de guvern, cu implicarea Serviciului de Investigații Speciale. Prevenirea corupției este efectuată de guvern, Comisia Oficială Principală de Etică, Serviciul Special de Investigații și alte instituții de stat și municipale, precum și instituții nestatale. Serviciul Special de Investigații, în conformitate cu Legea privind Activitățile operaționale, efectuează activități operaționale și dezvoltă acte de corupție (mită, corupție, abuz de funcție, etc.).

În cazul detectării de nereguli pe parcursul auditului intern care să fie investigate de instituțiile de aplicare a legii, șeful unității de audit intern ar trebui să transfere toate documentele de audit intern către instituțiile competente de aplicare a legii. Atunci când auditul statutar detectează nereguli care trebuie să fie investigate de entitățile adecvate ale administrației publice sau de către instituțiile de aplicare a legii, documentele statutare de audit ar trebui să fie transferate printr-o decizie adecvată a șefului ONA sau adjuncții acestuia.

### **3. Conceptul de control public intern**

Sistemul CPI a fost construit și dezvoltat în conformitate cu principiile INTOSAI. Următoarele prevederi sunt consolidate în Legea privind Controlul și Auditul Intern.

- Controlul intern reprezintă întregul set de controale creat de managementul unei persoane juridice de drept public pentru a oferi o asigurare rezonabilă că operațiunile persoanei juridice de drept public sunt legale, economice, eficiente și transparente, că planurile strategice și de alt fel sunt implementate, că activele sunt protejate, că informațiile financiare și raportarea sunt de încredere și exhaustive, că răspunerile contractuale față de terți sunt îndeplinite și că toate riscurile identificate sunt gestionate.
- Controlul financiar este o parte constituantă din sistemul de control intern al unei persoane juridice, care este folosit pentru a asigura legalitatea activităților economice ale unei persoane juridice de drept public și conformitatea cu principiile managementului financiar solid: economie, eficacitate, eficiență și transparență.

În Lituania, responsabilitatea pentru crearea și funcționarea unui control intern eficient în cadrul persoanelor juridice de drept public este alocată șefilor acestor persoane juridice. În dezvoltarea și implementarea monitorizării controlului financiar, șefii trebuie să-și aprobe propriile reguli pentru control financiar. Regulile pentru control financiar se bazează pe cerințele minime pentru control financiar aprobate de Ministrul Finanțelor. Regulile pentru control financiar (inclusiv referiri la alte documente interne) trebuie să conțină procedurile de control implementate de la adoptarea deciziei până la implementarea acestora și includerea operațiunilor economice în registre contabile. Elaborarea corectă și la timp și prezentarea rapoartelor contabile este un alt obiectiv esențial de control financiar. Regulile controlului financiar specifică proceduri de control financiar care sunt stabilite în baza naturii



activităților și elementelor specifice ale acestora, a riscurilor de performanță, a structurii organizaționale, a sistemelor contabile și informatice și a stării de protecție a activelor în cadrul unei persoane juridice.

Șeful unei persoane juridice de drept public supraveghează funcționarea controlului financiar și îl analizează eficiența în cadrul persoanei juridice de drept public. Unitățile de audit intern asigură asistență semnificativă în această zonă prin oferirea de recomandări cu privire la dezvoltarea sistemului de control intern și la monitorizarea implementării recomandărilor oferite.

Oficiul Național de Audit, în calitate de instituție supremă de audit, oferă și recomandări semnificative cu privire la îmbunătățirea controlului intern.

### **3.1. Răspunderea/responsabilitatea managerială**

Legea privind Controlul Intern și Auditul Intern stabilește responsabilitatea șefilor persoanelor juridice din sectorul public pentru crearea unui sistem eficient de control intern, funcționarea și îmbunătățirea acestuia și desemnarea personalului responsabil pentru controalele financiare. În conformitate cu această lege, controlul intern acoperă toate cele cinci componente inter-relaționate ale COSO. În crearea sistemului său de control intern, șeful unei persoane juridice de drept public asigură faptul că activitățile sale respectă textele de lege, regulamentele de lucru (regulile privind procedura internă de lucru), procedurile, planurile strategice și contractele persoanei juridice de drept public și asigură fiabilitatea performanței și informațiilor financiare, eficiența performanței și protecția activelor și pasivelor. În conformitate cu legea, managerul administrativ de top al persoanei juridice de drept public, denumit Cancelar, este responsabil pentru funcționarea controlului intern și monitorizarea acestuia. Acesta este funcționar public de carieră, nu un funcționar public de încredere politică (publică), adică nu un manager desemnat.

El sau ea desemnează personalul responsabil pentru implementarea procedurilor de control financiar intern în cadrul persoanei juridice.

Deși alocarea funcțiilor de control este de competența Cancelarului, delegarea autorității decizionale este de competența managerilor de top (de exemplu, miniștri) ai persoanei juridice de drept public. Miniștrii, ca membri ai guvernului, sunt responsabili pentru implementarea programului guvernamental, pentru prioritățile acestuia, precum și pentru rezultatele planificate în domeniul care le este alocat. Cancelarul este responsabil pentru elaborarea și implementarea planurilor strategice ale ministerului și pentru coordonarea și controlul activităților unităților administrative ale ministerului. Acesta asigură faptul că în implementarea activității strategice sunt folosite la nivelul maxim planurile de activitate ale ministerului, precum și resurse financiare, materiale, intelectuale și informaționale. La ordinul ministrului, Cancelarul coordonează și controlează activitățile organismelor subordonate ministerului.

Înainte ca șeful persoanei juridice de drept public să ia decizii, are loc controlul ex ante fie prin acceptarea fie prin respingerea deciziilor relaționate cu utilizarea activelor de stat și municipale și răspunderile față de terți. Funcția de control ex ante este separată de inițierea și implementarea deciziei. Controlul financiar ex ante este efectuat de contabilul șef (șeful unei unități structurale contabile). Contabilul șef, în efectuarea controlului financiar ex ante, semnează sau refuză să semneze documente adecvate permițând efectuarea

unei operațiunii economice. Contabilul șef, prin semnarea documentelor operațiunii economice, certifică faptul că aceasta este legală, documentele relaționate cu performanța acestei operațiuni sunt pregătite în mod adecvat și că resursele creditoare aprobate sunt suficiente pentru efectuarea operațiunii economice.

Contabilul șef, în efectuarea controlului financiar ex ante, are dreptul, fără acordarea unei instrucțiuni separate de către managerul de top (șeful) persoanei juridice de drept public, să primească din partea șefilor (funcționarilor seniori) ai unităților structurale și funcționarilor publici ai persoanelor juridice de drept public, clarificările scrise și orale cu privire la pregătirea documentelor necesare pentru efectuarea operațiunii economice și copii ale documentelor relaționate cu efectuarea operațiunii economice. În conformitate cu actele normative în vigoare, contabilul șef este subordonat direct managerului administrativ de top al persoanei juridice de drept public.

Seimas (parlamentul) aprobă bugetul de stat al Republicii Lituania. Persoanele juridice de drept public își aprobă estimările pe program și măsurile lor de implementare, în conformitate cu bugetul aprobat. Managerii de top ai persoanei juridice de drept public, în delegarea autorității de implementare, nu-și pot delega răspunderea privind implementarea acestor funcții și a cheltuielilor relaționate cu această implementare.

Controlul intern asigură faptul că activitățile unei persoane juridice de drept public sunt efectuate în conformitate cu procedura prevăzută de legi și alte acte normative, în conformitate cu planurile strategice sau de activitate de alt tip și cu programele și procedurile orientate către protejarea activelor statului și a celor municipale, precum și a răspunderii față de terți împotriva fraudelor, delapidării, deturnării de fonduri, gestiunii frauduloase sau altor acte ilegale, și că persoana juridică de drept public respectă principiile de management financiar solid în activitățile sale. În timpul perioadei de criză economică și pentru a economisi bani, s-a acordat o atenție mai mare legalității operațiunilor economice efectuate și integrității și economiei evidențelor contabile.

Legea privind Achizițiile Publice prevede cerințe stricte pentru stabilirea și efectuarea achizițiilor publice și stabilește responsabilitatea managerilor de top ai unei autorități contractante, precum și proceduri detaliate de achiziții publice. O parte din procedurile de achiziții sunt efectuate de către Organul Central de Achiziții - prin procedura centralizată de achiziții la nivel de stat. Stabilirea procedurilor de achiziții publice este supravegheată de Oficiul de Achiziții Publice subordonat Ministerului Economiei din Republica Lituania.

În fiecare an, managerul de top (șeful) persoanei juridice de drept public prezintă un raport cu privire la starea controlului financiar (în cadrul declarației anuale) în interiorul persoanei juridice de drept public respective, inclusiv al persoanelor juridice de drept public subordonate acesteia sau alocate zonei sale de management. Principiul pentru prezentarea raportului este bazat pe principiul raportării persoanei juridice de drept public superioare - persoanele juridice inferioare rezumă datele cu privire la persoanele juridice și raportează cu privire la activitățile pe care le-au efectuat. Raportul cuprinde aspecte esențiale de control financiar. Acest lucru asigură răspunderea sectorului privat. Managerul de top al persoanei juridice de drept public semnează raportul. Ministerul Finanțelor analizează rapoartele de control financiar ale persoanelor juridice de drept public de top și pregătește o analiză a acestor rapoarte. În baza datelor primite, este analizată cerința pentru îmbunătățirea actelor normative existente și a altor documente.

## 3.2. Auditul Intern

Baza legală.

- Legea privind Controlul Intern și Auditul Intern (Legea CFPI) aprobată în anul 2002. Documentul definește cadrul legal de bază, obiectivele și procedurile pentru funcționarea controlului intern, inclusiv a controlului financiar și a auditului intern în cadrul unei persoane juridice, precum și responsabilitățile acestora (în baza unor principii acceptate la nivel internațional): COSO, IIA, etc.).
- Carta Standard a Unității de Audit Intern aprobată prin decizie de guvern în anul 2003. Activitățile unității de audit intern vor fi guvernate de Carta de Audit Intern aprobată de șeful persoanei juridice de drept public, care este dezvoltată în baza textului șablon pentru Carta de Audit Intern aprobat de către guvern.
- Regulile de Etică Profesională pentru Auditori Interni (Codul de Etică) aprobate prin Ordin al Ministrului Finanțelor al Republicii Lituania în 2003. Documentul definește principiile și normele de conduită profesională pentru auditorii interni ai unei persoane juridice de drept public, pe care aceștia le vor urma atunci când își exercită drepturile, își îndeplinesc responsabilitățile și funcțiile.
- Metodologia Standard de Audit Intern aprobată prin Ordin al Ministrului Finanțelor al Republicii Lituania în 2003. Documentul are scopul de a ajuta unitatea de audit intern în elaborarea metodologiei de audit intern, ținând cont de caracteristicile activităților efectuate de persoana juridică de drept public.
- Liniile Directoare de Audit Intern aprobate de către Comisia Permanentă Interdepartamentală pentru Coordonarea Dezvoltării Sistemului de Audit Intern în Sectorul Public în anul 2003. Liniile directoare servesc drept uneltă de referință suplimentară și cuprinzătoare pentru a oferi auditorilor interni ai persoanelor juridice de drept public principiile, conceptele și recomandările care îi vor susține în efectuarea activităților lor și pregătirea manualelor specifice de audit intern.

Natura independenței funcționale a auditorului intern față de managerul de top căruia auditorul intern îi este atașat poate fi clarificată după cum urmează.

### 3.2.1. Libertatea raportării de audit și recomandărilor către managementul de top sau nivelurile mai joase

Aspectele de bază și starea de independență funcțională a auditului intern în Lituania sunt cuprinse în Legea CFPI existentă și în legislația secundară și terțiară. Independența funcțională a auditorului intern se referă la a fi liber de interferență în stabilirea ariei de acoperire a auditului intern, îndeplinirea activității de audit și comunicarea rezultatelor. De asemenea, UAI poate să nu fie implicată în îndeplinirea vreunei funcții manageriale a persoanei juridice de drept public. UAI raportează direct către șeful unei persoane juridice de drept public, ceea ce înseamnă că UAI este liberă din perspectivă organizațională de influența și controlul managementului senior.

Mai mult, în cazuri de dezacorduri și conflicte, șeful UAI are dreptul de a dezbate situația cu Ministerul Finanțelor (UCA). UCA evaluează modul în care aspectele menționate mai sus sunt implementate și funcționează în timpul analizelor de evaluare a calității unităților de audit intern, consultărilor și în baza altor surse de informare. De asemenea, UCA monitorizează desemnarea și demiterea șefului UAI: reprezentantul UCA participă ca membru al comisiei pentru selectarea candidaților pentru poziția de șef al UAI. Șeful unei persoane juridice de drept public care îl demite pe șeful UAI, va informa Ministerul

Finanțelor despre demitere, indicând motivele în toate cazurile, cu excepția cazului în care raportul UAI s-a retras din proprie inițiativă sau la cerere (Legea CFPI).

UAI oferă managerului persoanei juridice și Ministerului Finanțelor raportul anual cu privire la activitățile sale din anul respectiv, care va acoperi mai multe aspecte legate de performanță, inclusiv detaliile privind orice constatări majore de audit unde sunt necesare acțiuni urgente, dar care nu au fost luate, inclusiv acelea identificate în rapoartele din anii anteriori.

### **3.2.2. Utilizarea de carte de audit care trebuie agreate de management și funcția de audit intern**

Legea CFPI prevede că activitățile UAI sunt guvernate de Carta de Audit Intern aprobată de raportul unei persoane juridice de drept public, care este dezvoltată în baza Cartei Standard de Audit Intern aprobate de guvern. Obiectivele, sarcinile, funcțiile, drepturile și alte aspecte organizaționale ale UAI sunt definite în documentul menționat mai sus. De asemenea, auditorul intern va semna fișa postului (care de obicei face referire la Carta Unității de Audit Intern) după ce este angajat ca funcționar public. Auditorul intern nu poate fi implicat în îndeplinirea vreunei funcții manageriale în cadrul organizației (Legea CFPI). Independența raportului UAI este un aspect esențial în asigurarea unui serviciu eficient pentru management. Uneori se întâmplă ca auditorii interni să fie implicați în operațiunile zilnice ale organizației, de exemplu auditorii interni care participă la activitățile diverselor comisii în calitate de membru (nu în calitate de observator), dezvoltarea unei piste de audit în cadrul organizației, crearea de programe anti-corupție, etc. UCA urmărește aceste situații și le prezintă raporturilor instituțiilor publice (în scris sau în timpul analizelor de evaluare a calității ale UAI-urilor) pentru a păstra independența funcțională a auditorului intern. Raportul UAI poate informa UCA despre astfel de cazuri și/sau le poate prezenta în raportul anual cu privire la activitățile UAI.

Auditorul intern este obligat prin Regulile de Etică Profesională și trebuie să refuze să efectueze auditul intern prin notificarea raportului UAI și a raportului persoanei juridice de drept public despre astfel de cazuri în care efectuarea auditului intern la persoana juridică de drept public poate da naștere unui conflict de interese publice și private (Legea CFPI).

### **3.2.3. Instruirea**

Până în 2009, Centrul de Instruire al Ministerului Finanțelor a continuat să organizeze instruire pentru auditorii interni și alți actori din cadrul CFPI. Majoritatea programelor de instruire au fost create în anii 2000-01. Totuși, sistemul de instruire învechit a trebuit să fie reformat, programele de instruire să fie revizuite și actualizate în conformitate cu cele mai moderne standarde UE. Ministerul Finanțelor (UCA), în calitate de coordonator al instruirii auditorului intern a implementat, în cooperare cu Centrul de Instruire, proiectul „Consolidarea Capacităților Administrative ale Funcționarilor Publici în Zona Controlului Financiar și Auditului Intern” (în baza Programului UE de Facilitare a Tranziției). Începând din anul 2010, a fost introdus un nou program de proceduri de certificare pentru auditorii publici interni. Programul de instruire constă în module de instruire pe cinci niveluri, fiecare dintre acestea durând 40-60 de ore de predare. Pachetul de instruire și aranjamentele de instruire sunt organizate în mod profesionist, concentrându-se pe o înțelegere a conceptelor și reglementărilor care guvernează auditul intern, auditul intern al instituțiilor publice, auditul intern pe sector; și o concentrare a auditului intern pe capacitățile administrative,

planificarea strategică, audituri de asistență UE și aspecte psihologice. Modulele sunt predate de profesori universitari și auditori interni/externi profesioniști. Fiecare modul se finalizează cu un examen corespunzător. După finalizarea cu succes a programului de instruire necesar, auditorii interni din sectorul public primesc un certificat. Legea CFPI încurajează auditorii interni să-și îmbunătățească permanent cunoștințele, abilitățile și alte calități și capacități profesionale. În prezent, certificarea auditorilor interni din sectorul public este voluntară. Certificatul demonstrează calitatea auditorului intern. Există și alte tipuri de instruire în sectorul public asigurate frecvent de experți locali și străini și de Ministerul Finanțelor, într-un anumit domeniu al auditului intern (de exemplu, audituri pe achiziții publice, audituri ale sistemelor informaționale, etc.) în cadrul unor seminarii de o zi sau două.

Oficii UAI sunt liberi din perspectivă organizațională de influența și controlul managementului senior în virtutea raportării direct către șeful persoanei juridice de drept public (Legea CFPI).

Conform cadrului legal existent, fiecare instituție publică își asumă responsabilitatea pentru implementarea programelor bugetare particulare, compilarea și executarea acestora, în limitele creditelor aprobate, ale estimărilor de cheltuieli și ale utilizării eficiente a creditelor aprobate. Funcția principală a auditului intern este de a oferi recomandări șefului persoanei juridice de drept public cu scopul de a îmbunătăți activitățile, managementul și controlul intern al persoanei juridice de drept public. În implementarea acestei funcții, auditorul intern va evalua planurile de acțiune strategică și de alt tip, implementarea programelor persoanei juridice de drept public și utilizarea economică, eficientă și efectivă a activelor de stat și municipale. Auditorul intern, în baza obiectivului auditului intern, poate efectua audituri financiare, operaționale, de performanță și conformitate, precum și audituri ale sistemelor informaționale și combinații potențiale ale acestor audituri.

Sarcina de consultanță este definită în Legea CFPI: auditul intern asigură o evaluare independentă, obiectivă (analiză, evaluare și consultanță), proiectată să îmbunătățească performanța unei persoane juridice de drept public. Activitățile de consultanță sunt orientate practic către activitatea de audit intern deja efectuată de auditorul intern și se bazează pe constatările și recomandările oferite.

Legea CFPI prevede că șeful unei persoane juridice de drept public va asigura faptul că șeful persoanei auditate ia o decizie cu privire la implementarea recomandărilor de audit intern prevăzute în raportul de audit. În caz de dezacorduri cu recomandările oferite, șeful instituției/direcției auditate va oferi șefilor persoanei juridice de drept public și UAI o explicație scrisă cu privire la motivele dezacordului lor. Șeful persoanei juridice de drept public va lua decizia finală cu privire la implementarea recomandărilor. De asemenea, șeful persoanei juridice de drept public asigură faptul că recomandările prezentate de o unitate de audit intern sunt implementate într-o anumită perioadă de timp.

Metodologia standard de audit (aprobată de Ministrul Finanțelor) stipulează că în cazurile în care un nivel de risc (asumat de șeful entității auditate) referitor la erorile și deficiențele detectate în timpul auditului intern poate avea un impact negativ asupra activităților celui auditat, UAI îl va notifica pe șeful persoanei juridice de drept public, în special dacă șeful celui auditat nu ține seama de recomandările oferite de auditorul intern și nu elimină deficiențele. Șeful UAI are și dreptul de a aborda UCA cu privire la preocupări despre care el/ea consideră că nu sunt abordate în mod adecvat. Dacă sunt identificate indicii de fraudă

și/sau nereguli pe parcursul auditului intern, șeful UAI va prezenta fără întârziere toate cazurile respective instituțiilor de aplicare a legii în baza procedurii stabilite de legi și alte reglementări.

#### **3.2.4. Relația auditului intern cu auditul extern**

Cooperarea dintre Oficiul Național de Audit (ONA) și auditorii interni se bazează pe legislația existentă:

- auditorii interni vor prezenta planurile anuale de audit și rapoartele anuale ale activităților UAI către ONA (Legea CFPI);
- pentru a evita duplicarea funcțiilor sau activităților corespunzătoare, activitățile UAI vor fi coordonate și se va face schimb de informații cu alți auditori care efectuează activități de audit în cadrul unei persoane juridice de drept public (Legea CFPI).
- ONA colaborează cu alte instituții de audit, întreprinderi și unități de audit intern (Legea privind Oficiul Național de Audit);
- un auditor extern poate folosi rezultatele activității auditorului intern pentru a reduce aria de acoperire a procedurilor sale de audit (Cerințele privind Auditul Național).

Dat fiind interesul lor comun pentru a opera adecvată a CFPI și îmbunătățirea managementului sectorului public, ONA și auditorii interni se susțin unii pe ceilalți în următoarele moduri:

- împărtășirea experiențelor profesionale de audit;
- majorarea ariei de acoperire a utilizării de către auditorii externi și cei interni a activității celorlalți;
- îmbunătățirea metodologiilor de audit;
- dezvoltarea asigurării calității în audit.

Cooperarea strânsă dintre ONA și UCA se produce în termeni de dezvoltare a formatului de instruire în auditul intern. Întrucât UCA coordonează procesul de instruire pentru auditorii interni și alți actori din cadrul CFPI, reprezentanții ONA sunt deseori invitați să participe la conferințe și să-și împărtășească experiența practică pe anumite chestiuni specifice de instruire (adică audituri ale sistemelor informatice, audituri ale achizițiilor publice, etc.).

Reprezentanții ONA, ai UCA și ai auditului intern din sectorul public sunt invitați uneori să participe la ședințe comune organizate de Comitetul de Audit al Seimas pentru a ridica probleme urgente și a-și prezenta părerea din perspectiva auditorilor interni și externi.

#### **3.2.5. Consilii sau comitete de audit**

În anul 2001, la începutul procesului de dezvoltare a auditului intern în Lituania, Comisia Interdepartamentală Permanentă pentru Coordonarea dezvoltării Sistemului de Audit Intern în Sectorul Public (CIP) a fost înființată prin decizie de guvern. Principala sarcină a CIP a fost de a monitoriza și coordona dezvoltarea sistemului de audit intern în sectorul public. A îndeplinit și alte funcții, precum evaluarea, comentarea cu privire la, emiterea de opinii și recomandări către instituțiile statului referitor la crearea de unități de audit intern, la metodologiile și procedurile de audit intern, la rapoartele individuale și recomandările de audit intern și la rapoartele anuale ale Ministerului Finanțelor cu privire la starea unităților de audit intern în cadrul instituțiilor publice. CIP a funcționat timp de opt ani și în anul

2009, în urma schimbărilor legii guvernamentale, și-a finalizat procedurile. Alternativele, atunci când sunt necesare, vor fi luate în calcul în viitor.

Comitetul Parlamentar de Audit se ocupă în mare de chestiuni relaționate cu Oficiul Național de Audit. Totuși, el ia în calcul și raportul anual privind funcționarea sistemului de audit intern în sectorul public pregătit de UCA. Acest comitet de audit dezbate proiectele de lege, pregătește concluziile cu privire la acestea și analizează chestiuni legate de contabilitate, declarații financiare și audituri externe și interne.

### **3.3. Coordonarea controlului public intern**

Pentru a susține sistemul de CFPI armonizat în Republica Lituania, funcțiile UCA au fost alocate Departamentului de Metodologie a Controlului Financiar (denumit în prezent Departamentul de Audit Intern și Metodologie a Controlului Financiar) al Ministerului Finanțelor, care a fost înființat la data de 1 octombrie 2001. Departamentul este responsabil față de Cancelar și Vice-ministrul adecvat pentru Ministerul Finanțelor și are următoarea structură:

- Direcția de Metodologie și Monitorizare a Auditului Intern și Controlului Financiar (care combină din anul 2009 două direcții separate - Direcția de Metodologie a Managementului Controlului Financiar și Direcția de Metodologie și Monitorizare a Auditului Intern) denumită în continuare „direcția;
- Direcția de Analiză a Auditului Intern.

Îndeplinește următoarele funcții principale:

- dezvoltarea legislației și orientării metodologie cu privire la controlul financiar și auditul intern;
- analize de asigurare a calității activităților unităților de audit intern (verificări pe loc);
- analiza funcționării sistemelor de audit intern și control financiar, analiza rapoartelor anuale;
- raportarea anuală către guvern și parlament cu privire la funcționarea sistemului de audit intern în sectorul public;
- coordonarea instruirii în domeniul auditului intern și controlului financiar;
- sarcini speciale referitoare la coordonarea auditului pentru fondurile UE (perioada de programare 2004-06).

Direcția efectuează analize de asigurare a calității și verificări pe loc ale activităților unităților de audit intern conform cerințelor stabilite, așa cum prevede Legea CFPI și alte acte normative ce reglementează auditul intern și analizează funcțiile unităților de audit intern în sectorul public.

Analizele de asigurare a calității sunt efectuate în conformitate cu programele de analiză ale UAI elaborate de șeful direcției sau după necesități. Direcția analizează activitățile UAI în baza analizelor de asigurare a calității, precum și organizarea activităților UAI, dezvoltarea și implementarea planurilor UAI, a procedurilor și documentației de audit intern, a activităților sale de urmărire, management al resurselor umane și altor chestiuni relaționate cu funcționarea și calitatea UAI. După finalizarea analizei performanței UAI, se emite un raport de analiză. Raportul de analiză este adresat șefului persoanei juridice de drept public, care poate comenta cu privire la constatările și recomandările din acesta și/sau lua măsurile adecvate referitor la dezvoltarea viitoare a UAI. Raportul de analiză este pus și

la dispoziția șefului UAI analizate, care este responsabil pentru implementarea recomandărilor oferite.

În fiecare an până la data de 1 iulie, UCA din cadrul Ministerului Finanțelor pregătește și trimite către guvern și Comitetul Parlamentar de Audit raportul anual cu privire la funcționarea sistemului de audit intern în sectorul public (Legea CFPI). Acest raport anual este pregătit în baza informațiilor colectate de la unitățile de audit intern (în fiecare an până la data de 1 martie șeful UAI va pregăti și înainta raportul anual cu privire la activitățile unității, inclusiv informații despre funcționarea sistemului de control intern în cadrul entității publice, către Ministerul Finanțelor). Raportul anual cu privire la funcționarea sistemului de audit intern acoperă și principalele chestiuni relaționate cu activitățile UCA și informații colectate pe parcursul analizelor de asigurare a calității UAI-urilor. Raportul anual informează ministerele de resort și alte autorități despre planurile UCA și recomandările de acțiuni noi pentru îmbunătățiri viitoare. Ulterior, raportul anual cu privire la funcționarea sistemului de audit intern este analizat de guvern și de Comitetul Parlamentar de Audit, în cadrul căruia se pot lua decizii cu privire la dezvoltarea ulterioară a sistemului de audit intern în cadrul sectorului public.

De asemenea, șeful persoanei juridice de drept public raportează anual către Ministerul Finanțelor cu privire la starea controlului financiar în cadrul persoanei juridice de drept public, inclusiv a instituțiilor subordonate acesteia și a celor coordonate de acestea. Ministerul Finanțelor a emis un șablon/formular standard pentru informațiile colectate. Rapoartele anuale sunt concise și se concentrează pe slăbiciunile sistemului, astfel încât șefii persoanelor juridice de drept public să poată evalua ei înșiși starea principalelor componente de control și să le folosească în beneficiul lor. Rapoartele anuale sunt folosite pentru referință pentru evaluarea progresului de-a lungul anilor.

#### **4. Inspecția financiară**

Nu există un serviciu de inspecție financiară, dar Serviciul de Investigare a Infracțiunilor Financiare (SIIF) este o instituție de aplicare a legii răspunzătoare față de Ministerul de Interne. Scopul acesteia este de a detecta și investiga infracțiunile, alte încălcări ale legii privind sistemul financiar și infracțiuni conexe.

În îndeplinirea sarcinilor sale în conformitate cu legile relevante, SIIF dezvăluie și investighează activitățile relaționate cu gestiunea frauduloasă și neglijența a contabilității de către contribuabili, prezentarea de date false în mod voit referitor la impozite, taxe către stat și alte plăți către instituțiile și agențiile responsabile, evaziunea fiscală, evitarea plății taxelor către stat, a asigurării sociale de stat și a altor plăți și dezvăluie și investighează și activități relaționate cu legitimizarea banilor sau proprietăților derivate din activitatea infracțională și alte încălcări ale legii relaționate cu sistemul financiar. SIIF efectuează activități operaționale, anchete și investigații preliminare în activitățile economice și financiare și controlează și cooperează cu organismele de aplicare a legii și alte instituții și agenții din Republica Lituania, din alte țări și cu organizații internaționale pe chestiuni care intră în competența sa și îndeplinește și alte funcții prevăzute de lege.

SIIF este principala instituție responsabilă pentru coordonarea activităților anti-spălare de bani și are statutul de Unitate de Informații Financiare în Lituania. Acționează și ca



partener pentru Biroul European Anti-fraudă (BEAF) și îndeplinește rolul de Serviciu de Coordonare Anti-fraudă (SCAF) în Lituania.

## 5. Reforme în curs și/sau viitoare

Sunt desfășurate și planificate reforme cu privire la următoarele chestiuni.

- Modificarea și dezvoltarea actelor normative existente pentru elaborarea unor chestiuni precum evaluarea controlului intern, calitatea auditului intern și funcția de audit intern în cadrul municipalităților.
- Continuarea procesului de instruire și certificare pentru auditorii interni din sectorul public. Procesul de certificare pentru auditorii interni va fi dezvoltat suplimentar. Grupele stabilite pentru supraveghere, examinare și experții (și alte grupuri de lucru) își vor extinde activitățile.
- Analize de asigurare a calității unităților de audit intern în sectorul public. Cu referire la metodologia dezvoltată și planurile anuale, numărul de verificări pe loc va fi majorat pentru a spori calitatea performanței UAI.
- La data de 30 decembrie 2010 s-a semnat un nou Contract de Cooperare între Oficiul Național de Audit, Ministerul Finanțelor, Asociația Controlorilor Municipali, Asociația de Auditori Interni și Camera Lituaniană de Auditori. În baza prevederilor sale, comitetul și grupurile de lucru nou-înființate se vor concentra pe modificarea și/sau dezvoltarea metodologiilor existente și a unora noi, a chestiunilor ce privesc asigurarea calității auditului, împărtășirea experiențelor de audit, etc.

## LUXEMBURG

---

### Controlul public intern<sup>1</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Prima Cameră a Auditorilor din Marele Ducat al Luxemburgului a fost înființată în baza Decretului Marelui Ducat din 4 ianuarie 1840. Camera avea competențe pentru a controla nu doar veniturile și cheltuielile statului și ale municipiilor, ci și pe ale fundațiilor și instituțiilor aflate sub controlul statului. De asemenea, putea înainta guvernului propuneri de reducere a cheltuielilor. În plus, avea competențe administrative și jurisdicție în ceea ce privește conturile și contabilii și avea puterea de a exercita controlul disciplinar asupra contabililor.

Competențele Camerei de a controla conturile municipiilor și instituțiilor publice nu s-au menținut pentru mult timp. În conformitate cu Legea din 23 septembrie 1847 de reglementare a conturilor municipiilor și instituțiilor publice, controlul acestora a fost transferat Ministerului de Interne.

Ulterior, organizarea și atribuțiile Camerei Auditorilor au fost modificate din nou, în special prin Legea din 19 februarie 1931 privind organizarea Camerei Auditorilor și a veniturilor generale, precum și prin Legea din 27 iulie 1936 privind conturile statului. Din acel moment, Camera a efectuat controlul tuturor operațiunilor financiare ale statului și, în acest sens, a deținut puterea de a respinge descărcarea bugetară. De asemenea, Camera a efectuat și controlul *ex ante* al cheltuielilor statului, verificând pe baza documentelor justificative legalitatea și regularitatea cheltuielilor după asumarea angajamentelor, dar înainte de efectuarea plăților.

Prin Legea modificată din 7 martie 1969 a fost înființat Inspectoratul General pentru Finanțe (Inspection Générale des Finances).

În 1999, reforma întregului sistem public de control financiar și management a condus la promulgarea Legii din 8 iunie 1999 privind înființarea Curții Auditorilor și a Legii din 8 iunie 1999 privind bugetul, conturile și trezoreria statului, precum și la revizuirea Articolului 105 din Constituție.

Obiectivele Legii privind înființarea Curții Auditorilor, succesoarea Camerei Auditorilor, au fost următoarele:

- investirea Curții cu misiunea deplină și mijloacele necesare pentru efectuarea unui control al finanțelor publice independent, neutru și eficient;

---

<sup>1</sup> Contribuția Ministerului de Finanțe, prin Inspectoratul General de Finanțe, din data de 30 iunie 2011.

- stabilirea unei delimitări clare între, pe de o parte, controlul financiar intern, care urma să fie organizat și asigurat de către guvern, și, pe de altă parte, controlul financiar extern, care urma să fie efectuat de Curtea Auditorilor;
- însărcinarea Curții Auditorilor cu verificarea *ex post* a legalității și regularității veniturilor și cheltuielilor, precum și cu evaluarea gestionării financiare adecvate a fondurilor publice;
- extinderea sferei de acțiune a Curții Auditorilor dincolo de controlul gestiunii financiare a organismelor, serviciilor și administrațiilor statului, astfel încât să acopere și persoanele juridice de drept public și privat care beneficiază de fonduri publice;
- consolidarea funcției Curții Auditorilor de consiliere și asistență acordată parlamentului în chestiuni legate de controlul operațiunilor financiare ale statului;
- garantarea independenței Curții Auditorilor, în calitate de organism de control, de organismul executiv, în calitate de organism controlat.

Reforma a fost însoțită și de înființarea unei Direcții de Control Financiar (Direction du Contrôle Financier) responsabilă de controlul financiar în cadrul departamentelor ministeriale. Serviciul de trezorerie, înființat în 1936, a fost reformat și înlocuit de actuala Trezorerie a Statului (Trésorerie de l'Etat). Banca Generală a Statului, ale cărei servicii au fost asigurate de Banca de Economii a Statului (Banque et Caisse d'Epargne de l'Etat), a fost integrată în Trezoreria Statului.

## **2. Mediul controlului public intern**

### **2.1. Controlul financiar exercitat de Camera Deputaților**

În ceea ce privește chestiunile financiare, controlul guvernului exercitat de Camera Deputaților constă în votarea anuală a bugetului și impozitelor, dreptul de a lichida în fiecare an conturile statului și supervizarea, într-o anumită măsură, a administrării patrimoniului public.

De fapt, Constituția conferă organismului legislativ dreptul de a acorda sau a refuza guvernului autorizarea de a colecta venituri și de a face cheltuieli. Această autorizare este în mod normal exprimată prin votarea anuală a bugetului. Bugetul este stabilit sub forma unei legi, conform regulilor privind inițiativa guvernamentală prevăzute în procedura legislativă.

Dreptul Camerei de a lichida conturile statului reprezintă corolarul dreptului acesteia de a vota bugetul. În fiecare an, guvernul înaintează Camerei conturile generale ale statului, prezentând veniturile colectate și cheltuielile efectuate în anul bugetar încheiat. Conturile generale sunt însoțite de un raport general al Curții Auditorilor. La fel ca în cazul bugetului, acesta este aprobat de Camera Deputaților sub forma unei legi.

În afară de controlul anual al gestiunii financiare a statului, organismului legislativ îi sunt atribuite prin Constituție o serie de hotărâri care exced sfera de acțiune a administrației obișnuite a patrimoniului public. Nu se pot impune impozite altfel decât prin lege. Legea bugetului include autorizarea de a colecta impozitele ordinare. Impozitele extraordinare

necesită autorizare printr-o lege specială. Guvernul nu poate contracta împrumuturi, nu își poate asuma niciun angajament financiar important în numele statului, nu poate înstrăina nicio proprietate imobiliară a statului, nu poate achiziționa nicio proprietate imobiliară importantă în favoarea statului și nu poate efectua în favoarea statului niciun proiect important de infrastructură sau construcții fără autorizare printr-o lege specială. Totuși, o lege generală stabilește pragul sub care nu este necesară autorizarea specială a Camerei. Bugetul de stat nu poate fi grevat de niciun angajament cu o durată mai mare de un an fiscal, exceptând cazul în care există o lege specială în acest sens.

Curtea Auditorilor exercită o funcție consultativă la cererea Camerei Deputaților. Când Camera solicită acest lucru, Curtea Auditorilor emite o opinie privind prevederile legii bugetului și propunerile sau proiectele de lege referitoare la conturile statului și ale persoanelor juridice de drept public. De asemenea, Camera poate consulta Curtea cu privire la propunerile sau proiectele de lege cu un impact financiar major asupra trezoreriei publice. În sfârșit, Camera poate în orice moment să mandateze Curtea pentru întocmirea unor rapoarte speciale privind domenii specifice ale gestiunii financiare, pe baza controalelor realizate pentru mai mulți ani financiari.

## **2.2. Contabilitatea bugetară**

Operațiunile de cheltuieli sunt procese complexe din punct de vedere al obiectivelor divergente urmărite de diverși participanți. Prin urmare, este necesar, pe de o parte, să se respecte cu strictețe regulile contabilității publice și limitările definite în legea bugetului și, pe de altă parte, cheltuielile să se efectueze într-un mod cât mai eficient.

Toate operațiunile de cheltuieli urmăresc sau ar trebui să urmărească reconcilierea celor două obiective.

Pentru atingerea acestui scop, operațiunile de cheltuieli au fost structurate în patru faze distincte: angajamentul, lichidarea sau confirmarea serviciului prestat, autorizarea plății și plata.

Angajamentul reprezintă actul prin care un organism public constată sau creează o obligație financiară care va avea drept rezultat o datorie.

Întrucât toate cheltuielile sunt inițiate prin angajamente (începând de la momentul respectiv), pentru corecta aplicare a legislației financiare este important să se definească și implementeze un sistem pentru înregistrarea, monitorizarea și controlul *ex ante* al tuturor operațiunilor de angajamente.

Contabilitatea bugetară, care se ocupă cu înregistrarea colectării veniturilor și operațiunile de plată a cheltuielilor, se ține conform principiului anualității, prin metoda contabilității de angajamente.

Conform principiului anualității, veniturile și cheltuielile realizate într-un an sunt înregistrate în funcție de momentul în care drepturile câștigate și datoriile rezultate în urma

angajamentelor au fost percepute sau contractate pe parcursurile anului respectiv, indiferent de data ulterioară a recuperării sau plății efective.

În sfârșit, trebuie menționat că angajarea cheltuielilor de capital este supusă unei planificări orientative multianuale. Planificarea multianuală se realizează numai în scopuri orientative, întrucât nu stabilește un plafon multianual pentru cheltuielile de capital, și în special pentru cheltuielile cu investițiile, ci furnizează în orice moment doar informații complete și detaliate privind progresele proiectelor a căror implementare se întinde pe mai mulți ani.

### **3. Conceptul de control public intern**

#### **3.1. Responsabilitatea și răspunderea managerială**

##### **Responsabilitatea ministerială**

Responsabilitatea ministerială este inseparabilă de lipsa responsabilității Marelui Duce. Pentru ca un act al Marelui Duce să producă efecte, acesta trebuie să fie contrasemnat de un membru al guvernului, care își asumă responsabilitatea deplină pentru acesta.

Constituția conține prevederi generale referitoare la responsabilitatea miniștrilor. Această responsabilitate este generală cu privire la actele care au o relație directă sau indirectă cu funcțiile ministerelor. Poate fi juridică, respectiv penală sau civilă, precum și politică.

Miniștrii sunt răspunzători pentru actele ai căror autori sunt, fie individual sau colectiv. Responsabilitatea pentru orice măsură adoptată în Consiliul de Stat este obligatorie pentru toți membrii guvernului implicați în adoptarea măsurii respective. Totuși, un ministru cu un vot contrar înregistrat în procesul-verbal al ședinței consiliului este eliberat de răspundere.

Guvernul în ansamblu și fiecare ministru individual sunt răspunzători din punct de vedere politic pentru acțiunile lor în fața Camerei Deputaților. Atunci când Camera dezaproabă acțiunile unuia sau mai multor miniștri sau ale întregului guvern, își exprimă dezacordul fie printr-un vot negativ asupra temei propuse pe ordinea de zi de către guvern, fie prin respingerea unui proiect de lege depus de miniștri. Prin refuzul de a vota bugetul anual, Camera poate face practic imposibilă administrarea afacerilor publice de către guvern.

Responsabilitatea politică a miniștrilor poate fi supusă unor sancțiuni constând în obligația de a-și încheia mandatul atunci când Camera nu le mai acordă încredere (moțiuni de cenzură). Miniștrii obișnuiesc să demisioneze atunci când primesc primul vot ostil din partea Camerei.

Un ordin verbal sau scris al Marelui Duce nu poate în niciun caz elibera un ministru de responsabilitate. Într-adevăr, responsabilitatea ministerială ar deveni iluzorie și scutită de orice sancțiuni dacă Marele Duce ar putea să o acopere susținând propria inviolabilitate.

Conform Constituției, numai Camera are dreptul de a pune sub acuzare miniștrii. Această prevedere constituțională reprezintă o excepție de la dreptul de urmărire a funcționarilor publici. Punerea sub acuzare a miniștrilor este rezervată Camerei, pentru a împiedica orice

distorsiune în desfășurarea afacerilor publice prin acțiuni legale eronate sau ofensatoare intentate de cetățeni. Punerile sub acuzare admise împotriva miniștrilor pentru acte comise în exercițiul funcțiunii lor sunt prezentate Curții Supreme de Justiție în sesiune plenară. Pentru ca răspunderea penală a miniștrilor să nu devină pur teoretică, în Constituție este prevăzută o excepție de la dreptul de grațiere al Marelui Duce, stipulându-se că un ministru condamnat poate fi grațiat numai la cererea Camerei.

### **Numirea funcționarilor publici în posturi de conducere**

Stabilitatea locului de muncă reprezintă un principiu fundamental al posturilor publice și contribuie la asigurarea continuității, independenței și neutralității serviciilor publice. Oferă o garanție esențială împotriva concedierilor arbitrare, fie politice sau de altă natură. Statutul consacră această stabilitate stipulând că funcționarii publici din administrațiile și serviciile de stat sunt numiți în posturi pe care le vor ocupa definitiv și permanent. Prin urmare, un funcționar public poate fi eliberat din funcție numai în situații extraordinare, cum ar fi în urma unei sancțiuni disciplinare sau în cazul unei boli care nu îi mai permite să-și exercite atribuțiile.

În declarația din 12 august 1999, guvernul a reiterat solemn principiul tradițional al numirii pe viață a funcționarilor publici. S-a făcut o excepție pentru funcționarii care ocupă posturi de conducere în cadrul administrației. În acest sens, în declarația guvernului s-a menționat că: „Modalitatea de a face personalul de conducere din cadrul administrației mai responsabil va fi aceea de a-l reintegra pe poziții anterioare sau echivalente în momentul în care autoritatea ierarhică are posibilitatea de a stopa prematur funcțiile deținute de acesta, în conformitate cu prevederile statutului”. În ciuda principiului numirii pe viață pentru toți funcționarii publici, așa cum este prevăzut în statut, guvernul a considerat util și necesar în acest caz particular să stabilească un mecanism care ajută la creșterea sentimentului de responsabilitate a personalului de conducere din cadrul administrației prin limitarea numirii lor la o perioadă de șapte ani, cu posibilitate de reînnoire.

### **Administrația publică**

Guvernul își exercită atribuțiile administrative prin departamentele ministeriale și serviciile publice aferente. Printre altele, acesta supervizează într-o anumită măsură administrarea municipiilor. Acest rol este încredințat în mod special Ministerului de Interne.

Organizarea, funcționarea și controlul administrației publice sunt asigurate de organismele puterii executive, respectiv Marele Duce și membrii guvernului. Cu toate acestea, organismului legislativ îi revine exclusiv competența de a stabili administrațiile, cu excepția creării și stabilirii guvernului, care revin Marelui Duce. Guvernul își exercită rolul de supervizare și administrare în baza unor prevederi generale și speciale.

Fiecare membru al guvernului este răspunzător de unul sau mai multe departamente ministeriale, care nu sunt persoane juridice independente de stat. Distribuția departamentelor ministeriale între miniștri o realizează Marele Duce la formarea guvernului. Membrii

guvernului își exercită, fiecare în funcție de departamentul(le) aflat(e) în subordinea sa, atribuțiile conferite guvernului prin Constituție, legi și regulamente.

Conducerea efectivă a unui departament revine membrului relevant din guvern. În funcție de exigențele serviciului, acesta este asistat de unul sau mai mulți consilieri cărora le poate fi delegată semnarea documentelor referitoare la detaliile unor decizii. Redactarea documentelor importante, în special întocmirea studiilor pilot privind actele legislative și redactarea opiniilor legale sau a rapoartelor pe teme de politici generale este repartizată consilierilor guvernamentali și agenților din serviciile de asistență ale administrației centrale.

Rapoartele scrise ale ministerelor cu privire la activitatea lor în anul financiar încheiat sunt puse la dispoziția Camerei Deputaților cel târziu la 1 martie.

Unele servicii publice sunt separate de departamentele ministeriale și se constituie în administrații speciale conduse de directori administrativi învestiți cu anumite puteri de decizie. Câteva dintre aceste servicii sunt: Administrația pentru Impozite Directe, Înregistrarea și Administrarea Domeniilor, Administrația pentru Taxe Vamale și Accize, Administrația pentru Drumuri și Poduri, Inspectoratul pentru Lucrări și Minerit și Administrația pentru Ocuparea Forței de Muncă.

Aceste administrații sunt înființate din motive tehnice și practice. Sunt direct dependente și monitorizate îndeaproape de către ministrul relevant. Nu sunt servicii descentralizate precum instituțiile publice. De fapt, în timp ce serviciile descentralizate se bucură de o oarecare autonomie și reprezintă persoane juridice independente de stat, administrațiile sunt înglobate exclusiv în persoana juridică a statului și reprezintă mai degrabă un caz de desconcentrare și nu de descentralizare.

Același principiu se aplică și armatei și poliției. Prin însăși natura lor, organizațiile publice pentru aplicarea legii se află sub controlul organismului executiv. Cu toate acestea, Constituția rezervă în mod explicit organismului legislativ dreptul de a reglementa organizarea și atribuțiile acestora.

### **Controlul bugetar intern în administrația guvernamentală**

Ministrul pentru Buget are drept de inspecție în ceea ce privește gestiunea financiară a altor departamente ministeriale pentru a se asigura că angajamentele financiare ale acestora au fost stabilite cu atenția cuvenită.

Inspectoratul General pentru Finanțe este prezent în toate etapele esențiale ale vieții financiare a statului: joacă un rol activ în elaborarea și clarificarea proiectului de buget; participă la activitățile de programare financiară, economică și socială; și emite o opinie privind propunerile și proiectele de lege care pot avea un impact asupra finanțelor statului. Execută, în numele Ministrului pentru Buget, controlul *ex ante* al economiei măsurilor de execuție bugetară, verificând conformitatea acestora cu politica generală a guvernului. În acest sens, intervine înainte de angajarea cheltuielilor. În calitate de corp de control, monitorizează execuția propunerilor și proiectelor de lege pe care le-a aprobat și a programelor multianuale

stabilite de guvern, cât și execuția bugetului de stat, urmărind mișcările veniturilor și operațiile de cheltuieli.

Trezoreria Statului, considerată „bancherul bugetului”, cuprinde diviziile de Plată și Recuperare, Administrare Financiară și Contabilitate. Divizia Contabilitate execută contabilitatea bugetară și contabilitatea generală. Angajamentele asumate de ordonatorii de credite sunt înregistrate și introduse în contabilitatea bugetară pentru ca statul să dispună pe parcursul anului financiar de informații complete și actualizate cu privire la fiecare etapă a execuției bugetare.

Direcția de Control Financiar, subordonată Ministerului de Finanțe, este independentă de Inspectoratul General pentru Finanțe. Direcția este responsabilă de coordonarea și supervizarea funcționarilor de control financiar care, la rândul lor, sunt responsabili de controlarea angajamentelor și autorizarea plăților pentru toate cheltuielile, precum și de lichidarea și recuperarea tuturor veniturilor nefiscale relevante ale departamentelor aflate sub controlul său. Prin verificarea regularității și legalității actelor ordonatorilor de credite aflați sub controlul său, inspectorii realizează un control *ex ante* privind autorizările bugetare, fără a avea dreptul de a evalua adecvarea sau eficiența economică a deciziilor financiare.

### **Controlul extern exercitat de Curtea Auditorilor**

Aspectele bugetare și fiscale trebuie hotărâte prin lege conform Constituției, ceea ce sugerează că puterea finală de decizie revine Camerei Deputaților. Camera deține, de asemenea, puterea de a controla conturile generale ale statului. Pentru ca aceasta să-și poată exercita aceste atribuții de control, Camera dispune de dreptul la informare privind toate operațiunile financiare ale statului. În acest scop, Constituția menționează Curtea Auditorilor ca instrument permanent de control, ceea ce permite Camerei să monitorizeze și controleze gestiunea financiară a organismului executiv.

Supranumită „Ochiul Camerei”, Curtea Auditorilor este independentă de organismul executiv, dar este responsabilă în fața Camerei Deputaților în ceea ce privește desemnarea membrilor săi și exercitarea atribuțiilor sale. Marele Duce numește președintele, vicepreședintele și pe cei trei cancelari ai Curții Auditorilor dintr-o listă de trei candidați calificați înaintată de Camera Deputaților pentru fiecare post vacant. Membrii Curții Auditorilor nu pot exercita nicio altă funcție publică electivă sau non-electivă, nici nu pot participa direct sau indirect în niciun tip de întreprindere, societate sau afacere care îi implică într-un conflict de interese cu statul. Nu pot interveni în nicio afacere de care au luat cunoștință anterior în contextul atribuțiilor exercitate înainte de activitatea lor la Curte. Printre altele, nu pot fi prezenți la deliberările care îi vizează pe ei și pe rudele lor de sânge sau prin căsătorie până la gradul trei, inclusiv.

Curtea Auditorilor poate fi consultată de către Cameră cu privire la propunerile și proiectele de lege cu un impact financiar semnificativ asupra trezoreriei publice. La cererea Camerei Deputaților, ea poate emite și o opinie referitoare la prevederile legii bugetului și la propunerile și proiectele de lege privind conturile statului și ale persoanelor juridice de drept public.



În special, Curtea examinează legalitatea și regularitatea veniturilor și cheltuielilor, precum și gestiunea financiară adecvată a fondurilor publice. Controlul ei acoperă conturile, cu alte cuvinte este ulterior lichidării cheltuielilor și plății. Controlul curții este imediat și permanent, Curtea comunicând orice neregulă Camerei, fără a trebui să aștepte până la depunerea conturilor.

Controalele efectuate de Curtea Auditorilor nu se limitează la organismele, administrațiile și serviciile statului; pot include și persoanele juridice de drept public, respectiv municipiile și instituțiile publice, precum și entitățile de drept privat care beneficiază de fonduri publice.

### **Conturile generale ale statului**

Conturile generale ale statului cuprind toate veniturile și cheltuielile bugetare efectuate pe parcursul ultimului an financiar încheiat. Sunt întocmite de Trezoreria Statului și înaintate spre aprobare Ministrului pentru Buget. Și în acest caz, dreptul Camerei la informare este asigurat de comentariile emise de Curtea Auditorilor. Într-adevăr, în fiecare an, cel târziu la 31 mai, proiectul de lege pentru aprobarea conturilor generale ale statului pentru ultimul an financiar încheiat sunt înaintate Camerei Deputaților și trimise Camerei Auditorilor. Aceasta din urmă își prezintă comentariile cel târziu până la 30 decembrie, pentru a permite discutarea conturilor generale în Cameră înainte de încheierea anului financiar imediat următor anului vizat de conturile generale.

## **3.2. Auditul intern**

### **3.2.1. Inspectoratul General pentru Finanțe (Inspection Générale des Finances, IGF)**

Legea organică privind Inspectoratul General pentru Finanțe nu stabilește în mod specific o funcție de audit intern, însă conține în mod indirect prevederi în acest sens. Astfel, atunci când este necesar un control *ex post*, de obicei guvernul mandatează IGF.

În acest sens trebuie notat că, la înființarea IGF în 1969, conceptul de audit intern nu era o practică uzuală, nici măcar în sectorul privat. Cu toate acestea, din moment ce legiuitorul a stipulat că IGF „monitorizează cheltuielile statului” și că „poate îndeplini orice misiune considerată adecvată de către guvern”, este perfect posibil să deducem că funcția de audit intern este prevăzută în mod indirect în legea cadru referitoare la IGF.

În prezent, auditurile sunt efectuate la cererea explicită a guvernului, de obicei în urma informărilor privind potențiale probleme în cadrul unei administrații sau unui serviciu al statului. Acest tip de operațiune este considerată mai degrabă o inspecție decât un audit.

În domeniul fondurilor structurale ale Uniunii Europene, Inspectoratul General pentru Finanțe îndeplinește misiuni de audit în mod regulat.

De fapt, comparativ cu controalele tradiționale efectuate de Inspectoratul General pentru Finanțe care vizează cazuri izolate, aceste misiuni se desfășoară conform unui program anual și respectă cerințele UE, potrivit normelor internaționale de audit. În acest scop, Comisia Europeană oferă Statelor Membre linii directoare și orientare în domeniul auditului.

Iată principalele atribuții ale Inspectoratului General pentru Finanțe în calitate de autoritate de audit pentru fonduri structurale:

- Redactarea unui raport și a unei opinii preliminare privind conformitatea administrării fondurilor și sistemelor de control, pe baza unei analize a descrierii acestora. Misiunea trebuie îndeplinită înainte de a putea declara orice cheltuială pentru cofinanțare din fonduri europene.
- Întocmirea unei strategii de audit detaliate și a unui plan de audit pentru întreaga perioadă 2007-2013.
- Efectuarea de audituri privind funcționarea efectivă a sistemelor de gestiune a fondurilor la începutul perioadei.
- Efectuarea de controale asupra proiectelor cofinanțate: cel puțin 10% din proiectele pentru care s-au depus situații ale cheltuielilor.
- Urmărirea în detaliu a constatărilor auditurilor și controalelor anterioare.
- Întocmirea unui raport anual de control și emiterea unei opinii anuale privind funcționarea sistemelor.

În afara atribuțiilor sale privind fondurile structurale, Inspectoratul General pentru Finanțe a funcționat din 2008 ca autoritate de audit pentru programul european general „Solidaritate și gestionarea fluxurilor migratorii” pentru perioada 2007-2013.

În cadrul FEAGA (Fondul European de Garantare în Agricultură) și FEADR (Fondul European pentru Agricultură și Dezvoltare Rurală), IGF este autoritatea competentă la nivel național, a cărei misiune este să asigure certificarea și monitorizarea constantă a criteriilor de eligibilitate ale agenției de plăți a Marelui Ducat.

IGF este de asemenea responsabil de numirea organismului de certificare (un auditor extern) și de monitorizarea activităților de audit ale acestuia (audituri financiare și de conformitate). Întrucât toate aceste activități nu pot fi efectuate de agenți IGF, activitățile de control inopinat (audituri ale sistemelor și audituri ale operațiunilor) sunt delegate în principiu unor societăți de audit externe, care sunt pe deplin răspunzătoare de activitățile executate.

### **3.2.2. Direcția de Control Financiar (Direction du Contrôle Financier, DCF)**

Misiunea controlului financiar este definită în Articolul 24 din Legea din 8 iunie 1999 privind bugetul, conturile și trezoreria statului („Legea”) și constă în principal în verificarea conformității cheltuielilor cu legislația, reglementările, convențiile și deciziile guvernamentale și ministeriale aplicabile. Trezoreria Statului este în mod normal responsabilă de plata tuturor cheltuielilor statului. Controlul *ex ante* care blochează angajamentele și autorizările plăților prevăzute prin lege ajută la reducerea întârzierilor la plată în cazul facturilor emise către stat. La al doilea refuz al controlului financiar de a aproba un angajament sau autorizarea unei plăți, ministerul ordonator de credite poate emite o decizie imperativă pentru a debloca situația, cu condiția să existe fondurile necesare. Această decizie este transmisă în scop informativ Curții Auditorilor și Camerei Deputaților.

DCF cuprinde 33 controlori împărțiți în șase grupe conduse de coordonatori. Includerea controlorilor în diverse departamente ministeriale are ca scop facilitarea dialogului între controlori și ordonatorii de credite. Controlorii trebuie să schimbe departamentul la fiecare trei sau patru ani, pe de o parte pentru a extinde sfera competenței lor și, pe de altă parte, pentru a evita o prea mare rutină între cele două părți. Conform Articolului 87 din Lege, controlorul financiar este independent, întrucât „nu va primi nicio instrucțiune privind o autorizare a plăților sau un angajament anume”.

Serviciile de stat care se autogestionează (școlile, institutele culturale etc.) se supun unor controale *ex post* bianuale în sistem aleatoriu și de la caz la caz. Deducerile (aproximativ 600) articolelor extraordinare sunt verificate *ex post* anual.

DCF este răspunzătoare de efectuarea controlului la nivel primar al fondurilor europene disponibile prin programele Interreg, ESPON etc. De asemenea, realizează printre altele și controlul la nivel secundar (certificarea) tuturor celorlalte fonduri europene (controlul conformității cu legislația europeană). Inspectoratul General pentru Finanțe (IGF) servește ca autoritate de audit pentru fondurile respective. Conform directivelor europene, Statele Membre UE au obligația de a asigura existența unei autorități de management (ministerul respectiv) și a unei autorități financiare (Ministerul de Finanțe) care să răspundă de monitorizarea proiectelor europene. Cele două niveluri de control sunt ulterior asigurate de DCF și IGF, deși nu sunt prevăzute în lege. DCF și IGF se confruntă nu numai cu suprapunerea continuă a controalelor lor, ci și cu faptul că legislația europeană impune tot mai multe controale de plauzibilitate, greu de executat de ambele entități.

#### **4. Inspecția financiară**

Pe scurt, Inspectoratul General pentru Finanțe are următoarele misiuni obligatorii:

- să participe la activitățile de programare;
- să emită o opinie privind toate proiectele și propunerile ce pot avea un impact asupra finanțelor statului;
- să examineze propunerile bugetare ale departamentelor ministeriale;
- să monitorizeze mișcările veniturilor statului și să controleze cheltuielile statului la cererea Ministrului pentru Buget și, în special, să emită o opinie cu privire la depășirea fără restricții a creditului.

În ceea ce privește misiunile opționale ale Inspectoratului, acestea decurg din Articolele 4 și 5 ale Legii Organice privind IGF:

- să prezinte guvernului sugestii care ar putea duce la economii, la îmbunătățirea organizării serviciilor statului și la asigurarea funcționării rezonabile a acestora;
- să examineze orice alt aspect pe care Consiliul de Stat sau un membru al guvernului îl va considera necesar.

Referitor la proiectele cu impact financiar, Inspectoratul General pentru Finanțe nu mai este limitat – conform legii – la emiterea unei opinii privind proiectele. Dimpotrivă, la cererea guvernului, Inspectoratul a devenit un participant tot mai activ la lucrările de pregătire a

acestor proiecte, precum și la studiile fundamentale care stau la baza definirii politicii guvernului cu privire la aspectele financiare semnificative.

În sfârșit, misiunea Inspectoratului General pentru Finanțe a cunoscut cea mai mare extindere a sferei sale de acțiune în ceea ce privește elaborarea bugetului anual. De fapt, atribuțiile Inspectoratului în acest sens nu mai sunt limitate – conform legii – la examinarea propunerilor bugetare ale departamentelor ministeriale, ci acoperă întreg ciclul de activitate ce stă la baza elaborării administrative a proiectului de buget.

## 5. Reforme prezente și viitoare

În pregătirea pentru reforma bugetară, statul Luxembourg studiază următoarele teme de reflecție:

- Reducerea controalelor *ex ante* efectuate de către Direcția de Control Financiar (de exemplu, efectuarea controalelor sistematice numai peste un prag anume, ce urmează a fi stabilit).
- Auditurile interne.
  - Analiza detaliată a proceselor și controale critice.
  - Elaborarea unui plan de audit intern multianual.
  - Alegerea între:
    - înființarea unei celule de audit intern în cadrul fiecărui minister (sau cel puțin în ministerele care derulează programe de o anumită anvergură) – aceste celule ar fi coordonate de o unitate atașată Ministerului de Finanțe (IGF sau DCF);
    - înființarea unei celule de audit intern atașate Ministerului de Finanțe (IGF sau DCF).
- Evaluarea programelor.
  - Definirea unui cadru care să stabilească normele evaluării.
  - Elaborarea unui plan de evaluare multianual.
  - Definirea obiectivelor de performanță pentru noile programe de politici care să completeze situațiile financiare care însoțesc fiecare proiect de lege sau măsură cu implicații financiare.
  - Implementarea obiectivelor pe mai multe niveluri stabilite în cadrul pentru reforma administrativă.
- Revizuirea cheltuielilor.
  - Introducerea unei revizuirii a cheltuielilor efectuată în colaborare cu ministerele implicate.
  - Această examinare a articolelor nu trebuie realizată anual ci, spre exemplu, numai pe perioada pregătirii programelor guvernamentale sau pentru investigarea măsurilor de reducere a cheltuielilor în cazul unei crize evidente.

## MALTA

.....

### Controlul public intern (<sup>1</sup>)

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Sistemele de CPI în Malta sunt responsabilitatea principală a șefilor ministerelor și departamentelor guvernamentale. Managementul de top din ministere/departamente trebuie să asigure faptul că există controale interne adecvate, în linie cu bunele practici de control intern, precum și în conformitate cu directivele care pot fi emise de Oficiul Primului-ministru (OPM), de către Ministerul responsabil pentru Finanțe (condus de un secretar permanent) sau alte departamente relevante.

Actorii principali în cadrul CPI în Malta sunt:

1. Departamentul de Audit Intern și Investigații;
2. Oficiul Național de Audit (subordonat Oficiului Ministerului);
3. Ministerul Finanțelor;
4. Departamentul de Trezorerie.

Acești actori cheie:

- asigură funcționarea adecvată a sistemului CPI;
- supraveghează, reglementează și înregistrează toate tranzacțiile financiare guvernamentale;
- păstrează banii aparținând guvernului și toate fondurile avansate de UE pentru finanțare;
- concep programe/proiecte;
- administrează procedurile de achiziții;
- asigură auditul statutar atât al fondurilor locale cât și al fondurilor UE.

Structurile de control financiar public din Malta au început să se schimbe la începutul anilor 1990, ca parte dintr-un lanț de măsuri de reformă în sectorul public inițiate de guvern cu câțiva ani în urmă. În anul 1989 a fost lansat un proces de reformă prin publicarea raportului Comisiei de Reformă a Serviciilor Publice. Adoptarea și implementarea ulterioară a multor recomandări ale Comisiei de Reformă a Serviciilor Publice, inclusiv a acelor din domeniul managementului financiar, a determinat din acel moment îmbunătățiri semnificative ale serviciilor publice. Este de asemenea prevăzută o nouă lege privind managementul finanțelor publice, care să cuprindă prevederi ce abordează: managementul eficient și efectiv al resurselor guvernamentale; valorificarea și controlul adecvat al datoriei publice; și regulile privind contabilitatea de angajamente care vor fi introduse în cadrele de planificare financiară guvernamentală și contabilitate.

---

<sup>1</sup> Contribuție a Oficiului Primului-ministru, a Consiliului de Audit Intern și Inspecție din data de 22 martie 2011.

Un alt aspect specific și important al reformei serviciilor publice care merită să fie menționat este cel relaționat cu politica de recrutare adoptată în ultimii ani. Noua politică a condus la o introducere graduală a absolvenților și profesioniștilor la niveluri manageriale și financiare în cadrul guvernului și al agențiilor sale. Acest lucru a majorat considerabil nivelul profesional al funcționarilor publici care lucrează în orice sector anume.

Una dintre cele mai semnificative direcții ale reformei CPI în Malta s-a referit la funcția de audit public – atât audit extern cât și intern. În cadrul auditului extern, în urma legislației adoptate în anul 1997, Oficiul Național de Audit a fost înființat ca organism complet independent de guvern și raportează direct parlamentului. Auditorul General are puteri extinse care-i permit Oficiului Național de Audit să funcționeze în mod eficient. Oficiul este autorizat prin lege și să efectueze anchete formale care pot fi comparate cu cele judiciare. Anterior modificărilor legislative, în anul 1997, Oficiul Național de Audit era un departament de audit care era parte integrantă din guvern.

Departamentul de Audit Intern și Investigații (DAII), care a fost înființat în anul 2000, este un organism independent care operează sub responsabilitatea Oficiului Ministerial. Acesta raportează Consiliului de Audit Intern și Investigații, care este prezidat de Secretarul Cabinetului de Miniștri. Rolul DAII este de a oferi asigurarea implementării procedurilor și controalelor guvernamentale prin audituri interne și investigații financiare.

## 2. Mediul controlului public intern

Până în prezent bugetul național este bazat pe numerar. O echipă specială din cadrul trezoreriei efectuează în mod periodic ajustări pentru a putea ajunge la o declarație financiară de sfârșit de an bazată pe angajamente. Malta adoptă și un sistem contabil centralizat la nivel guvernamental.

Conceptele centrale ale CPI sunt cele de răspundere managerială și audit intern independent din punct de vedere funcțional. CPI este preventiv în natură și încearcă să asigure faptul că există sisteme adecvate pentru a contracara cât mai mult posibil apariția gestiunii incorecte a fondurilor publice și a fraudelor și corupției.

Oficiul Național de Audit (auditorul extern de stat) și Direcția de Audit Intern și Investigații (auditorul intern de stat) sunt principalele organisme responsabile pentru evaluarea CPI. Ministerul Finanțelor și Departamentul de Trezorerie sunt responsabile pentru controlul CPI. Unitatea de Eficiență a Managementului – care este organizația de consultanță managerială internă a guvernului și are funcția principală de a facilita îmbunătășirea serviciilor guvernamentale și se află în subordinea Oficiului Primului-ministru – poate introduce noi procese guvernamentale care ar îmbunătăși CPI, ca parte din funcțiile sale.

Nu există o definiție legală a CPI. Totuși, Manualul de Audit al Oficiului Național de Audit (Malta) definește controlul intern drept „toate politicile și procedurile concepute și implementate de managementul unei entități pentru a asigura:

- atingerea în mod economic, eficient și efectiv a obiectivelor entității;
- aderarea la regulile externe (legi, reglementări, etc.) și la politicile manageriale;
- salvagardarea activelor și informațiilor;
- prevenirea și detectarea fraudelor și erorilor; și

- calitatea evidențelor contabile și asigurarea la timp a informațiilor financiare și a unui management de încredere.”

ONA și DAII oferă recomandări ori de câte ori sunt detectate lipsuri în CPI al operațiunilor guvernamentale. Ministerul Finanțelor, Departamentele de Economie și Investiții și de Trezorerie emit linii directoare și directive, prin circulare, cu privire la chestiuni de management financiar și contabile. A fost înființat un grup operativ care cuprinde membri atât din Oficiul Național de Audit (ONA) cât și din Direcția de Audit Intern și Investigații (DAII) pentru a identifica bune practici în cooperare cu ONA și DAII.

Așa cum se procedează în prezent, vom continua să recomandăm îmbunătățiri ale CPI ori de câte ori sunt detectate slăbiciuni ale CPI. Se poate pune un accent deosebit pe păstrarea de evidențe ale activelor fixe și arierate de venit datorat guvernului. În vederea introducerii contabilității de angajamente în următorii doi sau trei ani în cadrul sistemului contabil și de raportare financiară guvernamentală din Malta, se va pune un accent mai mare pe articole de bilanș și pe anumite articole de venituri și cheltuieli de tip angajament care nu sunt înregistrate în prezent în Raportul Financiar Guvernamental, ci vor începe să fie înregistrate prin introducerea contabilității de angajamente.

### **3. Conceptul de control public intern**

#### **3.1. Răspunderea/responsabilitatea managerială**

Răspunderea/responsabilitatea managerială este înțeleasă ca nevoia de a face funcționarii publici responsabili nu doar pentru luarea deciziilor financiare, ci și pentru a răspunde periodic la întrebări referitoare la activitățile lor și a fi ținuti răspunzători pentru exercitarea autorității care le este acordată.

Secțiunea următoare explică modul în care funcționarii de topi își asumă responsabilitatea pentru înființarea unui sistem de control intern adecvat în cadrul administrației publice din Malta în linie cu bunele practici de control intern, precum și în conformitate cu directivele care pot fi emise. Se face referire la cele cinci componente inter-relaționate ale cadrului Comitetului de Organizații de Sponsorizare (COSO), care este baza pentru liniile directoare ale Organizației Interne a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI) pentru controlul intern în sectorul public.

#### **Implementarea mediului de control**

Codul de Management al Sectorului Public (CMSP) aduce laolaltă, într-o formă concisă, toate regulamentele permanente, circularele și politicile din cadrul serviciilor publice. Prevederile sale încearcă să susțină valorile esențiale ale serviciilor publice așa cum sunt prevăzute de Legea Administrației Publice (LAP). Secretarul Permanent Principal a atribuit CMSP statutul juridic de directivă în conformitate cu LAP în virtutea Directivei Nr. 1 emise în baza Legii. Această directivă confirmă faptul că prevederile CMSP sunt obligatorii pentru funcționarii publici și face CMSP aplicabilă în conformitate cu Articolul 15(2) din LAP, care prevede că: „Funcționarii publici vor respecta toate directivele aplicabile emise de Secretarul Permanent Principal, iar funcționarii care nu le respectă vor fi răspunzători și vor face obiectul procedurilor prevăzute de regulamentele disciplinare.” Există un cod cuprinzător de etică, drept grafic al LAP referitor la funcționarii publici.

Cu privire la persoanele juridice există un cadru de guvernare corporativă și un cod de etică separat. Funcționarii de top de fiecare nivel sunt responsabili pentru respectarea codului de etică și au responsabilitatea de a asigura faptul că aceste coduri sunt respectate în mod corespunzător de către toți angajații din subordinea lor și de a raporta orice încălcări sau practici neadecvate. Secretarul Permanent Principal poate emite și directive și linii directoare orientate către susținerea și asigurarea conformității cu codul de etică și, cu susținerea ministrului responsabil pentru consiliul sau comisia respectivă, poate emite aceste linii directoare cu privire la consilii și comisii.

Managerii de top sunt responsabili și pentru asigurarea faptului că fișele de post clare elaborate în colaborare cu Direcția de Servicii Corporative sunt menținute și actualizate atunci când este necesar. Toate organizațiile publice urmează această procedură și se asigură că fiecare persoană este conștientă de sarcinile și responsabilitățile sale. Acest lucru este esențial pentru ca sarcinile relevante să fie îndeplinite și astfel operațiunile să se desfășoare în mod eficient.

Șefii fiecărei unități au și responsabilitatea de a revizui și analiza în mod formal performanța întregului personal din subordinea lor cel puțin anual, în raport cu obiective prestabilite. În cazul oricăror probleme specifice de performanță, se iau măsurile adecvate.

### **Managementul riscului**

Identificând managementul riscului ca fiind o zonă slabă în cadrul organizațiilor guvernamentale, au fost introduse mai multe documente, inclusiv Liniile Directoare privind Managementul Riscului și Manualul de Politici și Proceduri, pentru a servi drept set coerent de principii de orientare. Deși nu este obligatoriu, secretarii permanenți sunt încurajați să-și asume responsabilitatea de a asigura faptul că acestor procese le este acordată importanța adecvată și sunt în final integrate în ministerul lor în linie cu politica stabilită.

### **Activitățile de control**

Activitățile de control sunt efectuate în cadrul organizației, la toate nivelurile și în toate funcțiile sub forma verificărilor de supraveghere și a semnăturilor secundare, separării sarcinilor și puterilor limitate delegate pentru autorizare. Este sarcina fiecărui șef de unitate să asigure faptul că aceste controale sunt respectate și menținute pentru a garanta controlul adecvat și faptul că obiectivele prestabilite sunt atinse.

Șeful fiecărei unități efectuează o procedură anuală de management al performanței referitoare la funcționarii din subordinea sa pentru a le măsura eficacitatea, productivitatea și necesitățile de instruire. Această procedură este repetată pentru fiecare funcționar public.

Mai mult, secretarii permanenți, directorii-generalii și directorii trebuie să efectueze analize de performanță ale funcționarilor din „Categoría A” a căror numire este reglementată de un acord de performanță pentru a evalua performanța globală față de țintele și obiectivele setate.

### **Informare și comunicare**

Prin acordul de performanță sunt elaborate rapoarte anuale de progres prin raportare la obiectivele existente.



## **Monitorizarea**

Managerii de top au responsabilitatea de a respecta și răspunde în mod adecvat recomandărilor cu privire la controalele interne asigurate de auditorii interni pentru a asigura faptul că sunt atinse obiectivele.

Mai mult, managementul de top lucrează mână în mână cu Unitatea de Asigurare a Managementului Riscului, care face parte din Departamentul de Audit Intern și Investigații (DAII), pentru a oferi instruire și facilitarea controalelor interne pentru întregul lor personal. În timp ce toți angajații sunt responsabili pentru calitatea controalelor lor interne, Departamentul de Audit Intern și Investigații (DAII) ajută managementul în supravegherea și îndeplinirea responsabilităților lor prin intermediul unor audituri și consultații independente proiectate pentru a evalua și promova sistemele de control intern.

Răspunderea managerială nu este exercitată de către managerii administrativi de top. În timp ce au un impact semnificativ asupra sistemului de control intern al organizației, fiecare angajat al organizației are o responsabilitate și un rol în asigurarea faptului că sistemul este eficient în atingerea misiunii organizației. Așadar, este responsabilitatea fiecărui secretar permanent, director-general, președinte, funcționar executiv șef și/sau șef de departament de a asigura faptul că există un sistem de control intern eficient pentru a salvagarda răspunderea, transparența și livrabilele. Aceste poziții sunt ocupate de manageri administrativi, spre deosebire de persoane desemnate pe criterii politice.

Delegarea responsabilității și autorității este practică în mod moderat în cadrul organizațiilor guvernamentale din Malta. În mod formal, următoarele proceduri sunt în vigoare pentru a asigura faptul că puterile decizionale sunt prevăzute clar.

Contractul privind Serviciile Publice (CSP) este semnat de fiecare ministru. Acest contract are rolul de a stabili într-o manieră mai directă rezultatele așteptate din fiecare ministru și identifică persoanele responsabile pentru atingerea acestor obiective.

Acordul de Performanță pentru pozițiile de management de top își are originea în Contractul privind Serviciile Publice (CSP) și coboară în cascadă cel puțin până la nivelul de asistent al directorului. Acest acord prevede obiectivele și țintele managementului de top și puterile decizionale ale acestuia.

Pentru funcționarii în funcție, acordul de performanță identifică funcțiile și obiectivele poziției. Pentru toți funcționarii cu grade de servicii generale (cu excepția funcționarilor din clasa managerială) care nu au încheiat un acord de performanță, a fost introdus un sistem bazat pe o procedură de management al performanței (PMP) pentru a le măsura eficiența, productivitatea și necesitățile de instruire. Fișele de post sunt folosite de asemenea pentru a evidenția rolurile și responsabilitățile fiecărui funcționar.

Cabinetul (primul-ministru și miniștrii) este responsabil pentru dezvoltarea politicii și deține coordonarea generală și controlul administrației publice. Cabinetul este responsabil față de parlament și pentru orice activitate a guvernului din Malta, inclusiv administrarea oricărui departament guvernamental.

Miniștrii, atunci când primesc responsabilitatea pentru orice departament, exercită coordonarea generală și controlul asupra departamentului și, de asemenea, departamentul se află sub supravegherea unui secretar permanent.

Secretarul Principal Permanent este responsabil pentru implementarea politicii publice și poate, în colaborare cu primul-ministru, să delege oricare dintre funcțiile sale în baza prezentului articol către unul sau mai mulți secretari permanenți sau șefi de departament. Secretarul Principal Permanent:

- va asigura conducerea serviciului public;
- va susține și promova valorile administrației publice și codul de etică și va monitoriza conformitatea funcționarilor publici cu acestea;
- va lua măsuri pentru îmbunătățirea performanței serviciilor publice;
- își va asuma responsabilitatea pentru managementul resurselor umane și dezvoltarea acestora în cadrul serviciilor publice;
- va lua măsuri pentru a asigura coordonarea dintre departamente, agenții, entități guvernamentale și consiliile locale și a asigura faptul că agențiile și entitățile guvernamentale respectă obiectivele cheie de politică și prioritățile de management ale guvernului;
- va asigura conducerea și coordonarea secretarilor permanenți;
- va stabili ținte de performanță pentru secretarii permanenți și le va monitoriza performanța în urma consultării ministrului relevant;
- va consilia primul-ministru pe aspecte relaționate cu serviciile publice și sectorul public în general, inclusiv desemnarea și încetarea desemnării secretarilor permanenți și a șefilor de departamente; și
- va îndeplini orice altă funcție care îi poate fi atribuită în baza oricărei legi.

Un secretar permanent poate da ordine și stabili ținte pentru un șef de departament cu privire la orice chestiune în îndeplinirea sarcinilor sale și va monitoriza și evalua performanța șefului de departament în legătură cu aceste ordine și ținte.

Ministerele sunt împărțite pe o serie de departamente, unul dintre acestea fiind Servicii Corporative care ar include și funcția financiară. Așadar, Directorul de Servicii Corporative ar fi responsabil pentru a oferi asistență și a consilia managerii de top pe aspecte financiare.

Obiectivele corporative sunt stabilite în conformitate cu Contractul privind Serviciile Publice (CSP). Acestea merg în cascadă până la fiecare minister/departament/entitate. Pentru a asigura buna operare a organizației, directorii/șefii de la fiecare nivel au responsabilitatea de a identifica obiectivele ministeriale/departamentale și ale entității și a asigura faptul că sunt aliniate scopurilor stabilite de CSP.

Pozițiile de management de top din fiecare minister, inclusiv secretarii permanenți, directorii generali, directorii și asistenții directorilor, împreună cu alți funcționari profesioniști, încheie un acord de performanță, prin care performanța fiecărui obiectiv este evaluată anual pentru a stabili starea curentă a livrării.

Similar obiectivelor, planurile bugetare coboară în mod natural în cascadă de la planuri la nivel de organizație și apoi sunt alocate diverselor centre pentru a reflecta scopurile și obiectivele ministeriale/departamentale/ale entității.

În fiecare lună, ministerele de resort și departamentele prezintă estimări revizuite ale veniturilor și cheltuielilor către Direcția de Afaceri Bugetare. Aceste estimări ajută managerii de top să identifice riscurile bugetare și astfel facilitează inițierea la timp a acțiunilor corective care pot fi necesare.

Mai mult, actualizările regulate fac parte integrantă din procesul continuu de evaluare financiară al ministerului, permițând monitorizarea poziției bugetare la nivel agregat al serviciului. Această procedură permite ministerelor de resort și departamentelor să-și adapteze planurile bugetare în mod corespunzător.

Principalele obiective ale sistemului de control în Malta se bazează pe principiile cadrului COSO și pot fi clasificate după cum urmează:

- eficacitatea și eficiența operațiunilor;
- fiabilitatea raportării financiare;
- conformitatea cu legile și regulamentele aplicabile.

Strategiile de control intern care au fost proiectate se concentrează pe transparență, atât în ceea ce privește liniile clare de responsabilitate și cu privire la metodologie și standarde armonizate.

Linii clare de raportare sunt prevăzute prin Constituție și prin Legea privind Administrația Publică, reflectând în mod special pozițiile și responsabilitățile funcționarilor publici de top. Mai mult, fișe de post sunt folosite pentru a evidenția liniile de raportare pentru toți funcționarii. Ca parte din sistemul de raportare, o declarație privind controlul intern este în curs de adoptare în cadrul administrației publice din Malta pentru a asigura răspundere și responsabilitate suplimentare. Aceasta va include o declarație că sistemul de control intern care susține respectarea politicilor, obiectivelor și țințelor ministerului/departamentului/entității a fost implementat și că fondurile publice și toate activele organizațiilor sunt salvardate. Mai mult, va cuprinde și o afirmație că sistemul de management al riscului proiectat pentru a identifica și prioritiza riscurile relativ la respectarea politicilor, obiectivelor și țințelor ministerului/departamentului/entității a fost implementat. Pozițiile de management de top trebuie să semneze această declarație cu privire la controlul intern la sfârșitul fiecărui an pentru organizația pe care o administrează, ca parte din raportul anual.

Mai mult, departamentele guvernamentale, ministerele și entitățile trebuie să depună în prezent un raport anual care să detalieze activitățile efectuate, precum și planul de acțiune care prezintă activitățile care trebuie îndeplinite.

### **3.2. Auditul Intern**

Departamentul de Audit Intern și Investigații (DAII) a fost înființat în anul 2000. Este o unitate independentă în cadrul Biroului Primului-ministru. Departamentul este organizat într-o manieră centrală și servește toate departamentele guvernamentale și entitățile aflate sub supravegherea secretarilor permanenți, cu scopul de a-i ajuta să-și îndeplinească în mod eficient sarcinile. În anul 2003, responsabilitățile și puterile DAII au fost consolidate prin Legea privind Auditul Intern și Investigațiile Financiare (Capitolul 461 din Legile Maltei).

Unul dintre motivele pentru adoptarea Legii privind Auditul Intern și Investigațiile Financiare a fost de a oferi direcției independență funcțională strictă față de ministere, alte departamente și direcții. Legea a stabilit clar faptul că DAII este răspunzătoare față de Consiliul de Audit Intern și Investigații, condus de Secretarul Cabinetului.

Auditorii DAII respectă Codul de Etică pentru Contabili al Consiliului Contabil din Malta care este aplicabil tuturor contabililor și auditorilor locali. În plus, Secțiunea 2.4 din Manualul de Audit Intern și Investigații se referă la standarde de conduită profesională; manualul stipulează faptul că principiile enumerate (adoptate din Codul de Etică al Institutului de Auditori Interni) trebuie să fie respectate de către auditorii interni din DAII. Principiile care trebuie susținute sunt integritatea, obiectivitatea, confidențialitatea și competența.

DAII este liberă să raporteze cu privire la analizele efectuate. De fapt, Articolul 14 din Legea privind Auditul Intern și Investigațiile Financiare stipulează că odată ce auditul intern este finalizat, directorul (DAII) trebuie să transmită raportul de audit rezultat către secretarul permanent sub a cărui supraveghere se află cel auditat. Directorul (DAII) poate transmite și o copie a raportului către cel auditat. În termen de o lună de la primirea acestui raport, secretarul permanent va oferi instrucțiunile necesare celui auditat pentru a remedia orice lipsuri și va informa directorul în mod corespunzător. Conform Secțiunii 8.1.3 din Manualul DAII, obiectivele rapoartelor individuale de audit trebuie să ofere asigurări în mod independent cu privire la zonele analizate și să inițieze acțiuni de management și să evedențieze în mod specific cauza slăbiciunilor și acțiunile conexe acestora.

Carta DIIA specifică faptul că obiectivul principal al auditului intern este de a ajuta secretarii permanenți în îndeplinirea eficientă a sarcinilor lor; auditul intern oferă secretarilor permanenți analize, recomandări, consiliere și informații cu privire la activitățile analizate și/sau investigate. Carta cuprinde și următoarele domenii: independență, autoritatea DIIA, rolul și aria de acoperire a DIIA, responsabilitățile, raportarea și relația cu Oficiul Național de Audit.

Articolul 17 din Legea privind Auditul Intern și Investigațiile Financiare prevede că atunci când directorul sau consiliul consideră că ar exista un conflict de interese dacă directorul însuși ar efectua un audit intern sau o investigație financiară, consiliul poate desemna un funcționar public senior dintre funcționarii direcției pentru a efectua acea investigație ca înlocuitor. Este datoria fiecărui funcționar al direcției care are orice formă de conflict de interese cu auditul intern sau investigația financiară la care este alocat să lucreze, fie că acel conflict este direct sau indirect, să dezvăluie imediat interesul pe care-l are și să se abțină complet de la a se implica în cazul respectiv.

Orice funcționar al DIIA care acționează în mod voit încălcând această cerință va fi vinovat de a fi comis o contravenție și este pasibil de amendă și de a face obiectul unor proceduri disciplinare, conform prevederilor din Regulamentul Comisiei de Servicii Publice (Proceduri Disciplinare).

Auditorii DIIA trebuie să efectueze un număr minim de ore de instruire (activități FPC) în fiecare an pentru a-și menține și îmbunătăți competențele și atribuțiile profesionale în conformitate cu Regulamentul privind Formarea Profesională Continuă (FPC) al Institutului Maltez al Contabililor (IMC) (care respectă Standardele Educaționale Internaționale (SEI) 7 ale IFAC, Formarea Profesională Continuă). DIIA se străduiește să faciliteze în mod continuu participarea funcționarilor săi la activitățile FPC. Nu doar că finanțează costurile determinate

de participarea la anumite instruirii care au loc la nivel local sau în străinătate (taxe de participare, cheltuieli de călătorie – unde este cazul, etc.), ci și organizează activități FPC pentru funcționarii săi în mod regulat.

DIIA raportează către Consiliul de Audit Intern și Investigații (CAII), al cărui președinte este Secretarul Cabinetului. Rapoartele de audit intern sunt trimise secretarilor permanenți corespunzători din cadrul diverselor ministere. Auditurile care sunt efectuate de Serviciile de Audit Intern se supun Notificării Legale 434 din 2004, intitulată „Tipuri de regulamente de audit intern 2004”, care specifică următoarele tipuri de audit care să fie efectuate de către DIIA: audituri financiare, audituri de conformitate, audituri operaționale, audituri de performanță/raport calitate/preț, audituri cuprinzătoare, audituri ale sistemelor de tehnologia informației/sistemelor informaționale, audituri de management, audituri de programe (Uniunea Europeană), audituri comune (audituri relaționate cu Uniunea Europeană) și audituri de urmărire.

Articolul 15 din Legea privind Auditul Intern și Investigațiile Financiare (Capitolul 461 din Legile din Malta) afirmă că directorul (DIIA), în urma unui audit intern și dacă este considerat necesar, va efectua analize de urmărire. De fapt, politica DIIA este să urmărească toate chestiunile semnificative și recomandările care decurg din rapoartele de audit ale DIIA – Capitolul 9 din Manualul de Audit Intern și Investigații. Mai mult, Articolul 16 din Legea privind Auditul Intern și Investigațiile cere oricărei entități care are motive să suspecteze vreo neregulă și/sau caz bănuit de fraudă cu privire la fondurile publice să transfere chestiunea către director (DIIA) și este autorizată să ofere directorului (DIIA) toate informațiile pe care le deține referitor la acest lucru. Articolul 18 din Legea privind Auditul Intern și Investigațiile Financiare oferă autoritate directorului (DIIA) de a informa Ministrul Justiției atunci când apar suspiciuni cu privire la nereguli și/sau când cazuri suspectate de fraudă pot fi clar determinate cu privire la responsabilitățile celui auditat și care este analizat. O astfel de neregulă ar reprezenta o infracțiune.

Articolul 3 din Legea privind Auditul Intern și Investigațiile Financiare face distincție între auditurile interne și investigațiile financiare și stipulează că acestea sunt două funcții separate și diferite.

### **3.2.1. Relațiile dintre auditul intern și cel extern**

Oficiul Național de Audit (din Malta), în calitate de instituție supremă de audit (ISA) este condus de Auditorul General și este responsabil pentru auditul extern al administrației centrale și locale în numele parlamentului. Oficiul, care este un organism autonom și independent din ramura executivă a guvernului, a fost înființat în anul 1997. Obiectivul obligatoriu și principal al Oficiului, în baza Constituției și a Legii privind Auditorul General și Oficiul Național de Audit din anul 1997, este de a oferi informații independente, asigurare și consiliere parlamentului despre modul în care trezoreria, departamentele guvernamentale și anumite entități non central-guvernamentale (inclusiv administrații locale) răspund pentru și folosesc banii contribuabililor. Un alt obiectiv, conform Legii, este de a stabili dacă fondurile publice au fost cheltuite în mod economic, eficient și eficace. În evaluarea eficacității controlului intern, ONA poate folosi munca depusă de DIIA, care face parte din structura de control intern și este bine plasată pentru a oferi ONA orientare cu privire la eficiența sistemelor care sunt implementate. ONA are responsabilitatea pentru concluzia generală trasă, în baza analizei sistemelor în vigoare, a calității unității de audit intern și a atitudinilor față de controlul intern și managementul

riscului al entităților analizate. Pentru a permite ca activitatea de audit intern să fie evaluată în mod eficient, ONA trebuie să înțeleagă scopul (rolul), procedurile și metodele activității de audit intern, precum și să ia în calcul calitatea personalului și independența și obiectivitatea pe care acesta o aduce muncii sale. Investigații sau alte audituri speciale pot fi întreprinse, la latitudinea Auditorului General însuși sau la cererea Ministrului Finanțelor sau Comitetului de Conturi Publice. Directorul-general (DIIA) păstrează legătura cu Auditorul General și îi oferă acestuia planul de audit anual al DIIA în momentul în care acesta este aprobat de către Consiliul de Audit Intern și Investigații.

### **3.2.2. Consiliul de audit și comitetele de audit**

Articolul 6 din Legea privind Auditul Intern și Investigațiile Financiare desemnează Consiliul de Audit Intern și Investigații drept organismul independent și obiectiv care monitorizează funcția de CFPI în Malta și supraveghează activitatea DIIA. Mai mult, Consiliul dorește să salvgardeze independența continuă a directorului (DIIA) și a funcționarilor DIIA. Alte funcții includ avizarea planurilor, a bugetelor și graficelor, la propunerea directorului pentru administrarea adecvată a direcției și stabilirea de politici, proceduri și metode pentru funcționarea adecvată a auditului public intern și pentru efectuarea de investigații financiare. Consiliul este desemnat de către primul-ministru și este compus din Secretarul Cabinetului, în calitate de președinte, director, Secretarul Permanent al Ministerului Finanțelor, o persoană cu o reputație deosebită în profesia de contabil și/sau auditor care nu este funcționar public și un alt membru. Consiliul trebuie să se întrunească cel puțin trimestrial. Deciziile consiliului sunt luate cu majoritate de voturi și președintele are atât un vot obișnuit cât și unul decisiv în caz de egalitate de voturi.

„Cadrul de Guvernanță Corporativă pentru Entitățile din Sectorul Public” emis de Biroul Primului-ministru în noiembrie 2008 a stabilit cele mai bune practici de guvernanță corporativă, inclusiv înființarea de comitete de audit în cadrul entităților publice.

### **3.3. Coordonarea controlului public intern**

Unitatea de Management al Riscului și Asigurare (UMRA) a fost înființată special pentru a ajuta la consolidarea CPI ca bază pentru monitorizarea și controlul finanțelor publice. Această unitate acționează drept unitate centrală de armonizare în sectorul public cu privire la coordonarea controlului intern, fiind un sistem descentralizat. UMRA este o subunitate ce face parte din Departamentul de Audit Intern și Investigații și raportează direct către directorul-general (DIIA), care la rândul său raportează către Secretarul Cabinetului.

Obiectivul UMRA este de a ajuta ministerele, departamentele și entitățile să-și reprojeteze mediul de control intern și a le permite să modernizeze sistemele de control din sectorul public în linie cu standardele internaționale și cele mai bune practici din UE prin emiterea de politici și proceduri relevante, facilitare și instruire. Păstrând acest lucru în minte, UMRA a pregătit și finalizat un studiu privind managementul riscului prin folosirea unui chestionar. Rezultatele studiului au făcut să fie mai ușor pentru unitate să evalueze din perspectiva riscului toate ministerele, direcțiile, departamentele și diviziile guvernamentale și să identifice zonele de risc din cadrul serviciilor publice. Rezultatele obținute au fost incorporate în planul de audit al DIIA, care la rândul său are scopul de a asigura prioritizarea corectă a planului său de activitate pentru perioada următoare de trei ani.

Mai mult, două proiecte de twinning cu Marea Britanie și Irlanda au fost întreprinse pentru a orienta UMRA în cadrul procesului de implementare a managementului riscului.

UMRA a continuat să promoveze reforma managementului riscului în cadrul administrației publice, după cum urmează: adoptarea unui cadru de guvernare corporativă, împreună cu codurile de etică au introdus un sistem de răspundere orientat către entitățile publice. Structura serviciilor publice era deja aprovizionată în mod substanțial și a fost consolidată suplimentar prin prevederi specifice ale LAP.

O cerință pentru o declarație anuală de control intern stipulată într-o linie directoare emisă de Secretarul Principal Permanent a încurajat secretarii permanenți să semneze pentru adecvarea structurii lor de control intern.

O cerință pentru evidențe de risc prevăzută într-o linie directoare emisă de Secretarul Principal Permanent a încurajat evaluarea continuă a controalelor interne de către ministerele, diviziile, departamentele și direcțiile guvernamentale.

În afară de facilitarea evaluării globale a riscului tuturor organizațiilor din sectorul public prin instruire, seminarii, analize la fața locului și cercetare, UMRA trebuie să analizeze progresul managementului riscului din perspectivă orizontală, în linie cu modelul COSO pentru a lansa recomandări de abordare a zonelor comune ce prezintă slăbiciuni în cadrul serviciilor publice. Mai mult, UMRA a emis politici și proceduri relevante pentru a servi spre orientarea managementului atunci când instalează și pun în vigoare structura de control intern a ministerelor, departamentelor și entităților lor. Procesul de facilitare este în prezent în etapele sale inițiale, ceea ce implică faptul că în viitorul apropiat ar trebui să înceapă analize regulate de către UMRA ale evidențelor de risc și ale procesului global de management al riscului aparținând fiecărui minister, departament sau entitate. Rapoarte de progres sunt emise lunar și adresate directorului-general (DIIA). Rapoarte ad hoc sunt emise la cerere, în general fiind adresate tot directorului-general (DIIA) care la rândul său le poate transmite mai departe autorităților corespunzătoare.

#### **4. Inspecția Financiară**

Investigațiile financiare administrative cad în sarcina Departamentului de Audit Intern și Investigații, care este subordonat direct Secretarului de Cabinet. Unitatea de Investigații Financiare are competența de a efectua investigații financiare ale departamentelor guvernamentale și oricărei persoane fizice sau juridice de drept public sau privat care este în orice fel beneficiar, debitor sau manager de fonduri publice, inclusiv fonduri UE, cu scopul de a proteja aceste fonduri de nereguli și fraudă sau a evalua în alt mod răspunderea acestor persoane de drept public sau privat de a contribui la aceste fonduri. Această unitate este și interlocutorul desemnat pentru Oficiul European Anti-fraudă (OLAF) și este Serviciul de Coordonare Anti-fraudă (AFCOS) pentru Malta. Acest lucru implică faptul că această unitate poate efectua investigații comune împreună cu OLAF, cu privire la fonduri UE folosite de Malta. Unitatea raportează neregulile către OLAF în mod trimestrial cu privire la Fondurile de pre-aderare, Fondurile de Facilitare a Tranziției, Fondurile Structurale, Fondurile de Coeziune și Fondurile pentru Agricultură. Unitatea oferă și contribuții substanțiale, inclusiv feedback, pentru mai multe subunități din cadrul OLAF, toate responsabile pentru protecția intereselor financiare ale UE în diferite moduri. A fost elaborată și o strategie anti-fraudă și anti-corupție pentru a complimenta funcția *ex post* a acestei unități.

Ca parte din investigația sa, Unitatea de Investigații Financiare efectuează analiza în profunzime a tuturor circumstanțelor referitoare la nereguli și cazuri de fraudă suspectată, inclusiv corupția funcționarilor publici și, în acest sens, obținerea de evidențe și/sau informații și efectuarea de evaluări, analize și recomandări conexe. Investigațiile se referă la anchete al căror scop este să descopere fapte ascunse și să stabilească adevărul. Acestea implică o urmărire sistematică a informațiilor și includ cercetare.

O investigație financiară poate fi efectuată în baza prevederilor Legii privind Auditul Intern și Investigațiile Financiare. Legea stipulează faptul că dacă o entitate are vreun motiv să suspecteze o neregulă și/sau un caz suspectat de fraudă cu privire la fondurile publice, aceasta va transmite chestiunea imediat către director (DIIA). Entitatea va trebui să furnizeze toate informațiile pe care le deține referitor la chestiunea respectivă, în linie cu aceeași Lege.

Departamentul de Audit Intern și Investigații este împărțit în patru unități. Acestea sunt Audit Intern, Audit UE, Investigații Financiare și Unitatea de Asigurare a Managementului Riscului. Unitățile de Audit, Audit UE și Investigații Financiare oferă monitorizarea și controlul managementului financiar, și anume controale *ex post*. Controalele *ex post* au scopul de a verifica dacă prevederile statutare sunt aplicate complet și dacă acele cheltuieli publice respectă cerințele legilor care stau la baza lor.

Unitatea de Asigurare a Managementului Riscului asigură controale *ex ante*, prin crearea unui program de management al riscului pentru administrația publică. Unitatea de Asigurare a Managementului Riscului acționează ca unitate centrală de armonizare pentru CPI și facilitează implementarea unui proces integrator de management al riscului în cadrul administrației publice, cu scopul de a formaliza riscurile în evidențe de risc.

Unitățile de Audit Intern, Audit UE, Investigații Financiare și Asigurare a Managementului Riscului sunt subordonate aceluiași departament și sunt coordonate de directorul-general. Departamentul se află în subordinea Consiliului de Audit Intern. Consiliul este responsabil pentru supravegherea operațiunilor departamentului, servește ca organism independent și obiectiv pentru a monitoriza funcția de CFPI în Malta și stabilește politici, proceduri și metode pentru funcționarea corectă a departamentului.

## **5. Reforme în curs și viitoare**

Administrația publică se află în procesul de introducere a unui sistem de management al riscului pentru serviciile publice care să consolideze responsabilitățile ministerelor pentru implementarea controalelor de risc. Au fost emise linii directoare în acest sens, care au intrat în vigoare în luna martie 2011, și au fost dezvoltate o politică de management al riscului, o procedură de management al riscului, un șablon de evidență a riscului și un șablon pentru declarația privind controlul intern. În același timp, Unitatea de Asigurare a Managementului Riscului este consolidată prin recrutarea de personal suplimentar.

Liniile directoare prevăd că se va înființa un proces de management al riscului pentru fiecare nivel ministerial, coborând în cascadă către toate organizațiile. Acest proces ar trebui să abordeze toate riscurile care afectează atingerea obiectivelor ministerului. Următoarele acțiuni sunt planificate pentru îndeplinirea acestui proces:

### **Modificarea Legii privind Managementul Financiar**



A fost înființat un comitet de către Ministerul Finanțelor, Economiei și Investițiilor pentru a modifica Legea privind Managementul Financiar. Această lege este modificată și actualizată pentru a include unelte de management relaționate cu CFPI, mecanismele de management al riscului și performanță publică. Introducerea acestor unelte ar trebui să ajute la consolidarea suplimentară a răspunderii și transparenței în cadrul administrației publice.

Introducerea contabilității de angajamente în cadrul ministerelor guvernamentale

În ultimii ani, guvernul a implementat măsuri pentru trecerea uoară de la contabilitatea pe bază de numerar la contabilitatea de angajamente în cadrul operațiunilor sale. Măsurile luate includ:

- asigurarea de instruire;
- introducerea de formulare și grafice standard;
- pregătirea de declarații financiare ministeriale/departamentale;
- înființarea grupului de lucru pentru contabilitatea de angajamente;
- înființarea unui consiliu pentru achiziționarea de management și performanță financiară;
- mecanisme de software IT: Departamentul General de Trezorerie.

Toate acestea vor permite o trecere rapidă de la sistemul de contabilitate bazată pe numerar la cel bazat pe angajamente.

### **Introducerea evidențelor de risc**

Unității de Asigurare a Managementului Riscului din cadrul Departamentului de Audit Intern și Investigații i-a fost atribuită responsabilitatea de a dezvolta, promova și supraveghea implementarea politicilor de management al riscului și control intern prin adoptarea evidențelor de risc. În acest mod, obiectivele stabilite de guvern ar deveni mai clare și mai vizibile; orice amenințări aduse acestor obiective ar fi identificate și abordate într-o manieră prin care să fie reduse exact aceste riscuri. Un astfel de proces ar îmbunătăți și transparența, răspunderea și probitatea, în timp ce s-ar ajunge la o asigurare rezonabilă cu privire la eficiența controalelor interne existente. Principala unealtă folosită pentru înregistrarea și gestionarea riscurilor în cadrul unei organizații publice este evidența riscului. Evidențele sunt dezvoltate și folosite la nivel corporativ public organizațional și sectorial. Evidențele de risc reprezintă un document important în managementul riscului pentru că identifică riscurile evaluate în funcție de importanță. Aceste informații vor permite apoi dezvoltarea, implementarea și monitorizarea unor răspunsuri adecvate.

### **Asigurarea instruirii și facilitării continue**

Unitatea de Asigurare a Managementului Riscului este responsabilă pentru a facilita controlul intern și managementul riscului în cadrul administrației publice prin prezentarea principiilor generale tuturor ministerelor, departamentelor și entităților, astfel încât să se atingă o acoperire mare într-o perioadă relativ scurtă de timp.

Managementul strategic al riscului va fi asigurat, de asemenea, prin inițiative de instruire. În acest sens, UMRA a pregătit module de instruire intensivă. Primul curs este intitulat „Consolidarea controlului managementului în cadrul administrației publice” și se

concentrează pe cadre eficiente pentru luarea unor decizii informate despre risc și controlul intern și modul în care să fie acestea gestionate la nivel strategic și operațional în cadrul unității/departamentului, atât din perspectivă teoretică, dar și practică, prin intermediul unor ateliere de lucru. Acest curs de instruire are scopul de a iniția o cultură de management al riscului și control intern în cadrul administrației publice pentru a oferi departamentelor cunoștințe de bază despre principiile referitoare la cele mai bune practici, procese și aprobări ale managementului riscului și controlului intern. Acest curs oferă o înțelegere și practică în identificarea controalelor interne folosind cadrul COSO (Comitetul de Organizații de Sponsorizare), o unealtă folosită pe scară largă de către guvernul SUA și Comisia Europeană. Atât aspectul teoretic cât și cel practic al cadrului COSO vor fi acoperite. Acest al doilea curs, intitulat „Elemente fundamentale ale managementului riscului pentru administrația publică” oferă o introducere cuprinzătoare în managementul practic al riscului și aplicarea acestuia. Acest curs va introduce conceptul de risc și modul în care riscul afectează obiectivele unei organizații. Cursul se va concentra și pe modul în care poate fi folosit managementul riscului pentru a înțelege, comunica și gestiona riscul. Acest lucru poate fi obținut printr-o înțelegere a procesului de management al riscului care poate fi apoi încorporat în strategiile și operațiunile organizației.

## OLANDA

.....

### Controlul public intern<sup>1</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

##### 1.1. Punctul de plecare

##### 1.1.1. Sectorul public olandez: predominant descentralizat – elaborarea politicilor predominant centralizată

Sistemul public olandez este predominant descentralizat, bazându-se pe tradiția istorică. Guvernele regionale (provinciile) și guvernele locale (municipalitățile) își gestionează singure activitatea, aceasta incluzând gestiunea financiară independentă. Controlul extern este realizat de propriile consilii democratice. Supervizarea de către guvernul central este limitată și indirectă. Cu toate acestea, elaborarea politicilor este predominant centralizată. Guvernul central stabilește obiectivele sociale și politice, instrumentele și bugetul, însă implementarea politicilor este în mare parte descentralizată și revine guvernelor regionale și locale, precum și agențiilor externe.

##### 1.1.2. Sistemul politic olandez: guvernul de coaliție

În sistemul politic olandez, parlamentul este în mod normal constituit din aproximativ douăsprezece partide politice. După alegeri, unele partide vor forma – în principiu pe o perioadă de patru ani – un guvern de coaliție bazat pe o majoritate în parlament (peste 75 de deputați). Noua administrație se bazează pe o înțelegere de coaliție. Aceasta constă într-o enumerare a:

1. programelor de politici convenite;

2. constrângerilor fiscale (cadrul bugetar și condițiile obligațiilor fiscale):

- obiectivul intermediar (OI) pentru deficitul guvernamental general, bazat pe programul de stabilitate bugetară al UE pentru Olanda (în prezent constă într-o balanță structurală EMU cu un deficit de maxim -0,5% la un plus de +0,5% din PIB și datoria standard EMU de maxim 60% din PIB);
- povara fiscală.

În cadrul primei adunări sau adunării constituante a Consiliului Miniștrilor, se va adopta o hotărâre cu privire la normele fiscale, necesare pentru respectarea constrângerilor fiscale. De fapt, începutul unei noi administrații coincide cu începutul unui nou ciclu (de patru ani) al Sistemului de Control al Managementului Financiar (SCMF).

---

<sup>1</sup> Contribuția Ministerului de Finanțe din data de 31 martie 2011.

## 1.2. Evoluția începând cu mijlocul anilor 1980

În evoluția sistemului CPI olandez se pot identifica patru etape.

### 1.2.1. Consolidarea dreptului Parlamentului de stabilire a bugetului

Ministerul de Finanțe (MF) a jucat rolul principal, în strânsă cooperare cu instituția supremă de audit (ISA) și Comitetul pentru Buget al parlamentului (Camera a Doua). Se impunea furnizarea mai bună și mai rapidă către parlament a informațiilor privind bugetele anuale, rectificările bugetare anuale și raportările financiare (conturile financiare). În acest scop, în perioada 1985-1995 s-au operat schimbări importante la nivelul guvernului central:

- Introducerea unui nou sistem de stabilire a bugetului și de contabilitate, bazat nu numai pe fluxurile de numerar, ci și pe angajamente.
- Automatizarea și informatizarea sistemelor de contabilitate financiară.
- Consolidarea funcției financiare: departamentele pentru afaceri economice și financiare (DAEF) din cadrul ministerelor au trecut de la o funcție pur contabilă la o funcție vastă de control financiar; directorii au devenit pe deplin responsabili de implementarea politicilor și de gestiunea financiară, iar DAEF de respectarea ciclului de planificare și control, controlul bugetar, notificarea politicilor, inclusiv notificările privind eficacitatea, eficiența și economia (cei trei E).
- Consolidarea funcției de audit: pentru fiecare minister s-a constituit propriul departament de audit intern; departamentele de AI sunt responsabile pentru declarația de asigurare anuală privind regularitatea gestiunii financiare.

### 1.2.2. Reformele administrației publice (RAP): de la începutul anilor 1990

Ministerul Finanțelor (MF) a jucat rolul principal.

- Crearea de (40, în prezent) agenții interne pentru implementarea politicilor și management operațional. Agențiile interne sunt relativ independente în ceea ce privește executarea activităților de implementare a politicilor și de management operațional. Acestea sunt conduse și controlate pe principiile rezultatelor și calității; folosesc sistemul contabilității de angajamente în locul sistemului combinat angajamente-decontări în numerar. În ceea ce privește finanțarea activităților lor, nu depind numai de mecanismul bugetar, ci pot apela și la o facilitate de împrumut internă pentru investiții din cadrul Ministerului de Finanțe (trezoreria). Agențiile interne funcționează conform principiului politic al răspunderii depline asumate de către ministrul competent, la fel cum se întâmplă și în cazul departamentelor ministeriale obișnuite.
- Crearea (câteva sute, în prezent) unor agenții externe conform legii. Agențiile externe funcționează conform principiului politic al răspunderii limitate a ministrului competent; ministrul este răspunzător doar pentru sistemul de control și cadrul legal conform căruia funcționează agenția externă în cauză, însă nu și pentru operațiunile zilnice desfășurate de agenție.

### 1.2.3. Managementul cheltuielilor publice (MCP): începând de la mijlocul anilor 1990

Ministerul Finanțelor (MF) a jucat rolul principal.

- Consolidarea controlului bugetar începând cu anul 1994: politica fiscală bazată pe prognoze economice structurale și aplicarea normelor bugetare bazate pe planuri cadru pentru cheltuieli și venituri. Standardele bugetare practicate au la bază standardele UE pentru balanța bugetară (deficitul EMU) și datoria EMU.
- Introducerea unui sistem de PPB (planificare, programare și bugetare) din anul 2000: bugetele ministerelor sunt construite și prezentate în principal ca un buget de ieșiri (output) și, într-o mai mică măsură, ca un buget de intrări (input).
- Prezentarea legilor privind bugetul anual și prezentarea rapoartelor financiare anuale se concentrează mai mult pe rezultatele implementării politicii (răspunderea privind rezultatele). În cadrul legilor bugetului s-a introdus o agendă privind politicile, iar în cadrul raportărilor financiare anuale un raport privind politicile relevante. Cu toate acestea, parlamentul este din ce în ce mai interesat de informațiile privind personalul. Prin urmare, există presiuni politice pentru a se include mai multe informații de intrare în legile bugetului și raportările financiare.

### 1.2.4. Reformele publice în domeniul managementului operațional (RPMO): din 2007

Ministerul de Interne a jucat rolul principal. Există premisele unei integrări mai orizontale a proceselor prin crearea unor centre de servicii partajate (CSP-uri) referitoare la:

- managementul operațional (nefinanciar) al ministerelor pentru managementul personalului, spațiul locativ al biroului, TIC în cadrul birourilor și audit intern (fuzionarea departamentelor de AI într-o direcție centrală de audit guvernamental (DGA));
- implementarea politicilor de către ministere (de exemplu, cu privire la acordarea subvențiilor);
- supervizarea și inspectarea implementării politicilor de către agențiile externe;
- notificarea politicilor (fuzionarea birourilor de planificare).

Pentru o privire de ansamblu asupra sistemului olandez de Control al Managementului Financiar (CMF), inclusiv aspecte privind sistemul CPI, facem trimitere la diagrama anexată acestei prezentări.

## 2. Mediul controlului public intern

### 2.1. Sistemul de stabilire a bugetului și de contabilitate

➤ *Pentru guvernul central:*

- de către ministere – se aplică un sistem combinat bazat pe angajamente financiare și decontări în numerar;

- de către (aproximativ 40) agențiile interne (ca unități ale ministerelor) – se aplică sistemul contabilității de angajamente în sectorul public;
- de către agențiile externe – se aplică sistemul contabilității de angajamente în sectorul privat;
- de către companiile de stat - se aplică sistemul contabilității de angajamente în sectorul privat.

➤ *Pentru guvernele descentralizate*

- de către guvernele regionale și locale - se aplică sistemul contabilității de angajamente în sectorul public.

## **2.2. Prezentarea bugetului și prezentarea rapoartelor financiare anuale (în fața parlamentului)**

Începând cu anul 2000, bugetele ministerelor sunt în principiu stabilite în funcție de rezultate. În partea generală de prezentare a bugetului, miniștrii insistă pe principalele obiective privind politicile (agenda privind politicile). În partea explicativă, miniștri prezintă articolele cuprinse în buget. Fiecare articol din buget este structurat pe baza unui obiectiv mai general și operațional. Instrumentele de politică financiară (de exemplu, subvențiile, împrumuturile, garanțiile, personalul, programele de investiții) sunt legate de obiectivele operaționale. Prin urmare, bugetele sunt legate de instrumentele de politici.

## **2.3. Sistemul mandatelor (adoptarea deciziilor și executarea acțiunilor în numele ministrului)**

Ministrul este managerul de top.

În cadrul unui minister, se delimitează trei niveluri de control:

- managementul de top/nivelul strategic – ministru, secretar de stat, secretar general (SG) și directori generali (DG), care sunt responsabili de planificarea strategică;
- managementul mijlociu/nivelul tactic - șefii direcțiilor (directorii), care sunt responsabili de dezvoltarea programelor de politici și de managementul operațional;
- managementul executiv/nivelul operațional (activitatea și tranzacțiile) - șefii departamentelor, unităților și agențiilor interne, care sunt responsabili de implementarea politicilor și activitățile de management operațional.

Ministrul sau secretarul de stat ia deciziile strategice, după consultări cu managementul de top (nivelul unu). Deciziile care nu sunt luate de către ministru sau secretarul de stat au fost delegate SG și sub-delegate Directorilor Generali (DG); aceștia au fost autorizați să acționeze în numele ministrului. În funcție de natura activităților, se acordă o sub-delegare nivelului doi (directorilor) și uneori nivelului trei (șefilor de departamente etc.). Cu toate acestea, ministrul rămâne întrutotul răspunzător în fața parlamentului pentru toate deciziile luate de el sau în numele său.

## **2.4. Auditul extern efectuat de către instituția supremă de audit (ISA, Curtea de Conturi)**

### **2.4.1. Ministerele (competente) și agențiile externe**

Auditul realizat la ministere de Curtea de Conturi olandeză vizează următoarele:

- regularitatea programelor de politici și a managementului operațional, în special regularitatea financiară a tranzacțiilor financiare (auditori financiare și de conformitate);
- implementarea programelor de politici și a managementului operațional - eficacitatea, eficiența și economia (cei trei E).

Declarată în mod oficial ca fiind independentă de direcțiile AI (DAI/DGA), ISA realizează auditul ministerelor. Practic, DAI-urile/DGA conduc audituri financiare și de conformitate și – din motive de eficiență – ISA utilizează rezultatele auditului. Auditul extern include raportarea: ISA furnizează ministrului, agenției externe și parlamentului informații rezultate în urma auditurilor. În ceea ce privește agențiile externe, auditul ISA se limitează la sarcinile publice sau legale ale agențiilor, la banii publici implicați și la funcționarea cadrului legal.

### **2.4.2. Guvernele locale și regionale**

ISA nu este autorizată să auditeze bugetul public al guvernelor locale/regionale. În ceea ce privește implementarea politicii naționale de către guvernele locale și regionale, ISA poate efectua audituri numai în baza datelor, documentelor și altor suporturi de date aflate în posesia ministerului în cauză. ISA nu are acces la birourile și sistemele de contabilitate etc. ale guvernelor locale și regionale. Există o singură excepție de la această regulă de acces interzis: ISA este autorizată să auditeze guvernele locale și regionale în cazul cheltuirii ajutoarelor/subvențiilor europene. Având în spate o lungă tradiție istorică de descentralizare, guvernele locale și regionale sunt responsabile de organizarea și reglementarea propriului audit extern. În mod normal, acest audit este efectuat de o ISA locală sau de o firmă de contabilitate publică.

## **2.5. Lupta pentru combaterea fraudei și/sau a neregulilor**

### **2.5.1. Frauda**

Nu există o unitate organizațională specială în cadrul sistemului de management financiar și control pentru combaterea fraudei (nu există o poliție financiară). Există o structură organizațională generală (Serviciul Guvernamental de Investigații/Rijksrecherche) în cadrul Ministerului Justiției. Pentru fiecare caz de fraudă SGI va fi chemat să intervină. DAI/DGA și ISA vor menționa fraudă în constatările auditului.

### **2.5.2. Neregulile**

În cazul unor nereguli, DAI/DGA și/sau ISA le vor menționa în constatările auditului lor. Aceste nereguli ar putea influența negativ declarația de asigurare emisă de aceste entități. În cazul unor nereguli comise în mod deliberat de funcționari publici, conducerea va aplica

sancțiuni disciplinare. În majoritatea cazurilor, neregulile sunt comise din greșeală; într-o astfel de situație, conducerea trebuie să ia măsuri pentru a preveni comiterea aceluși greșeli și pe viitor.

### **3. Conceptul de control public intern în administrația olandeză**

#### **3.1. Caracteristici/elemente ale răspunderii/ responsabilității manageriale**

În sistemul politic olandez, miniștrii sunt responsabili și răspunzători individual în fața parlamentului. Nu există o responsabilitate colectivă a guvernului. Guvernul promovează unitatea politicilor; întotdeauna o decizie a guvernului este, în cele din urmă, o decizie pentru care ministrul competent este răspunzător în fața parlamentului. Relațiile de control și răspundere în SCMF olandez sunt relații între un ministru și parlament (control și răspundere externă) și între un ministru și funcționarii/directorii săi din minister (control și răspundere internă). Nu există o relație de răspundere între parlament și funcționarii ministerului.

##### **3.1.1. Controlul politic versus răspunderea ministerială (externă) și controlul ministerial versus responsabilitatea conducerii (internă)**

În cadrul sistemului CMF, se disting controlul extern și intern, precum și controlul *ex ante* și *ex post*. Controlul extern reprezintă controlul politic exercitat de parlament asupra directorului(lor)/miniștrilor: parlamentul monitorizează miniștrii sau guvernul *ex ante* prin adoptarea legilor privind bugetul și *ex post* prin acceptarea rapoartelor/declarațiilor financiare anuale. Parlamentul realizează anual, în mod explicit, descărcarea de gestiune a miniștrilor. Orice alt tip de control reprezintă controlul intern (controlul managerial); control la nivelul guvernului central prin intermediul miniștrilor și șefilor departamentelor. Controlul managerial poate fi împărțit în control intern (nivelul unu și doi) și control managerial extern (nivelul doi).

Controlul managerial intern de nivel unu este executat de către ministru și managerii subordonați (SG, DG, șefii direcțiilor, departamentelor etc.), uneori prin intermediul unor unități de control speciale (*ex post*). Controlul managerial intern de nivel doi este executat de șeful DAEF. Acesta vine în sprijinul managementului (de nivel unu). Din punct de vedere organizațional, șeful DAEF este independent de management. Acesta are autoritatea de a informa și consilia SG și ministrul în mod direct.

Controlul managerial extern de nivel doi este executat de către Ministerul de Finanțe și, în numele acestuia, de către Direcția Generală pentru Buget (DG Buget).

##### **3.1.2. Implementarea și dezvoltarea politicilor (inclusiv ajustarea politicilor)**

Sistemul CMF/CPI este în principiu aplicabil atât dezvoltării de politici cât și implementării acestora de către ministere; în practică, însă, se axează mai mult pe implementarea politicilor. Implementarea politicilor este executată de către (1) departamentele executive din ministere, (2) agențiile interne, (3) agențiile externe și (4) guvernele locale și regionale. Sistemul CPI este aplicabil în totalitate structurilor organizaționale de la punctele (1) și (2), deoarece



ministrul competent este întotdeauna răspunzător în fața parlamentului. Controlul ministrului cu privire la punctele (3) și (4) este limitat, deoarece acesta are o răspundere limitată în fața parlamentului. Agențiile externe și guvernele locale și regionale dispun de propriul sistem CPI, reglementat în baza unor cadre legale speciale.

Managerii însărcinați cu implementarea politicilor de la punctele (1) și (2) sunt responsabili de sistemul OA și CI (organizația administrativă = Organizația Serviciului de Furnizare Informații și Controlul Intern). În cadrul acestui sistem, în general se au în vedere cele cinci linii directoare INTOSAI. Managerii pot solicita Direcției AI să efectueze un audit operațional al sistemului lor de OA și CI.

### **3.1.3. Managerii numiți politic**

Răspunderea managerială este exercitată de managerii executivi de top (SG, DG etc.). Numai miniștrii și secretarii de stat sunt numiți politic. Așadar, în timpul unei schimbări a regimului politic, managerii executivi de top rămân în funcție. Cu toate acestea, în cazul existenței unor posturi vacante la nivelul managementului executiv de top, guvernul va lua în considerare parcursul politic al candidaților.

### **3.1.4. Delegarea răspunderii și a autorității**

A se vedea Secțiunea 2 privind sistemul de delegare olandez (adoptarea deciziilor și executarea acțiunilor în numele ministrului). Sistemul de delegare este mult descentralizat. Deciziile obișnuite privind implementarea politicilor se iau – conform regulamentelor existente – mai degrabă la nivelul inferior într-o organizație. În cazul unor decizii sau acțiuni/tranzacții excepționale, pentru care ministrul nu a indicat niște politici foarte clare, managerii de top sau de mijloc pot evalua dacă ministrul trebuie să fie implicat în luarea deciziei respective.

### **3.1.5. Sprijinul acordat de DAEF (directorii financiari): a se vedea „Controlul intern de nivelul doi” din tabelul de mai jos**

### **3.1.6. Stabilirea obiectivelor**

Obiectivele strategice, sociale și politice, precum și obiectivele operaționale – în general, programele de politici – sunt stabilite de către guvern. Există o mai mare libertate managerială în ceea ce privește stabilirea unor obiective operaționale mai detaliate pentru implementarea politicilor: în general, mai multă libertate pentru agențiile externe, mai puțină pentru agențiile interne și cel mai scăzut grad de libertate pentru departamentele executive din cadrul ministerelor; cu cât răspunderea ministerială este mai mare, cu atât scade libertatea managerială.

### **3.1.7. Obiectivele și sfera de acțiune a controlului intern**

Obiectivele controlului sunt:

- respectarea cadrelor bugetare și financiare (balanța EMU, datoria EMU);
- respectarea celor trei E (eficacitate, eficiență și economie);

- respectarea regularității financiare.

Activitățile de management operațional, în special acelea care au consecințe financiare, se înscriu în sfera de acțiune a controlului intern la nivelul implementării politicilor de către departamentele executive din ministere și agențiile interne. Acestea pot fi împărțite astfel:

- Operațiuni financiare periodice:
  - asumarea de obligații financiare (contractare, acordare de subvenții);
  - achitarea cheltuielilor (plăți);
  - impunerea de impozite/taxe/tarife (impunerea de obligații);
  - colectarea veniturilor (fiscale sau nefiscale).
- Operațiuni financiare speciale, spre exemplu plata avansurilor, compensarea datoriilor, plata în natură, tergerea datoriilor, asigurarea valorilor (numerar, cărți de credit, carduri bancare, garanții bancare etc.);
- Operațiuni bilanțiere (activități de trezorerie, gestionarea activelor financiare și gestionarea pasivelor financiare).

### 3.1.8. Sistemul de raportare

Pentru fiecare raport financiar anual, DAI/DGA emite o declarație de asigurare într-un raport privind constatările efectuate. Anual se promulgă 27 legi privind bugetul, astfel încât există 27 de rapoarte anuale (inclusiv declarațiile financiare) și 27 declarații de asigurare. Declarațiile de asigurare sunt rezultatul auditurilor financiare și de conformitate și sunt înaintate ministerelor competente și ISA. Conținutul auditurilor financiare și de conformitate include:

- audit prin care se constată dacă gestiunea financiară este uniformă, ordonată, verificabilă și eficientă;
- audit prin care se constată dacă informațiile financiare cuprinse în rapoartele anuale sunt conforme cu registrele financiare;
- audit referitor la includerea informațiilor privind politicile în rapoartele anuale.

ISA utilizează declarațiile de asigurare ale DAI/DGA. ISA emite anual o declarație de aprobare referitoare la declarațiile financiare incluse în raportul financiar anual al guvernului central. Declarația ISA se referă, de asemenea, la balanța de verificare a guvernului central. Această declarație este înaintată parlamentului și guvernului.

## 3.2. Auditul intern

### 3.2.1. Funcția de audit intern exercitată de direcțiile AI (DAI)

#### 3.2.1.1. Auditurile executate (inclusiv declarațiile de asigurare)

DAI are două domenii principale de activitate:

- Activitatea conform legii: audituri financiare și de conformitate – evaluarea conformității financiare a gestiunii financiare, a informațiilor financiare și includerea

informațiilor privind politicile în rapoartele anuale, care se concretizează în declarația de asigurare anuală. Acesta reprezintă elementul principal al auditului *ex post*.

- Activitatea consultativă: audituri operaționale – consilierea managerului la solicitarea acestuia – privind sistemele/procedurile de management operațional (personal, achiziții, TIC, materiale/echipamente, organizația, finanțele, spațiul locativ). Acestea pot avea ca rezultat o declarație de asigurare. Auditurile operaționale nu reprezintă un element al auditului *ex post*.

Auditul financiar și operațional al DAI se aplică la trei niveluri ale organizației în cadrul unui minister: nivelul strategic (nivelul de control al managementului), nivelul operațional și nivelul activității și tranzacțiilor (la nivelul cel mai jos).

### 3.2.1.2. Raportările

DAI raportează ministerului rezultatele auditurilor financiare și de conformitate anuale. Așadar, auditul intern include raportarea rezultatelor. Rapoartele auditului financiar și de conformitate anual ale DAI/DGA sunt trimise ISA, astfel încât ISA să poată valorifica rezultatele acestui audit (chestiunea eficienței procesului de audit). Această obligație a fost reglementată prin Legea privind Conturile Guvernului (*Comptabiliteitswet*). Cu toate acestea, ISA este independentă din punct de vedere constituțional, având autoritatea de a hotărî efectuarea oricărui audit (financiar sau al politicilor) suplimentar.

SCMF	Control/ verificare bugetului financiare	supervizare/ <i>ex ante</i> și a gestiunii	Control/ verificare bugetului financiare	supervizare/ <i>ex post</i> și a gestiunii
<b>Controlul extern = Control politic/ parlamentar</b>	Control politic	<i>Controlul</i> guvernului <b>parlament</b> prin: (a) promulgarea anuală a legilor privind bugetul; (b) stabilirea cadrului bugetar și financiar general prin promulgarea Legii Organice privind Bugetul/ Legea CFPI ( <i>Comptabiliteitswet</i> )	<i>Controlul</i> guvernului <b>parlament</b> prin: (a) votarea anuală a rapoartelor ministeriale (financiare); (b) discutarea rapoartelor de audit ale ISA/Curții de Conturi.	miniștrilor/ <b>de către</b>
	Audit extern		Audit <i>independent</i> realizat <b>de către ISA/ Curtea de Conturi</b> pentru parlament: (a) audit anual al rapoartelor financiare și al gestiunii financiare a ministerelor; (b) audituri periodice ale eficienței.	
<b>Controlul intern</b>	Control	<i>Supervizare:</i>	Uneori, <i>verificarea internă</i> a	

<p>= <b>Control ministerial și managerial (controlul managementului)</b></p>	<p>intern la nivelul unu</p> <p>(a) <b>de către ministru</b> a consiliului de conducere (SG/ DG; nivelul strategic);</p> <p>(b) <b>de către manageri</b> (executanții politicilor) a membrilor personalului (nivelul operațional);</p> <p>(c) completat de autocontrolul realizat de membrii (executanți) ai personalului și de testarea efectuată de către colegi.</p>	<p>riscurilor realizată <b>de către un departament de verificare</b>, la ordinul managerului (spre exemplu, în cazul acordării pe scară largă a subvențiilor).</p>
<p>Control intern la nivelul doi</p>	<p><i>Stabilirea cadrelor bugetare și financiare, reglementarea internă și consultarea în cadrul ministerului de resort de către DAEF.</i></p> <p>Completat de <i>controlul preventiv limitat</i> realizat <b>de către DAEF</b> pentru cazuri/ situații/ operațiuni/ activități speciale (o a doua opinie financiară obligatorie).</p>	
<p>Control extern la nivelul doi</p>	<p><i>Stabilirea cadrelor generale bugetare și financiare ale guvernului, precum și a reglementărilor, de către MF/DG Buget.</i></p> <p>Completat de <i>controlul preventiv limitat</i> realizat <b>de către MF/DG Buget</b> pentru cazuri/ situații/ operațiuni/ activități speciale (o a treia opinie financiară obligatorie).</p>	
<p>Audit intern</p>		<p><i>Audit realizat de către auditorul intern.</i></p> <p>Audituri financiare, de conformitate și operaționale.</p> <p>Independent de managerul/ executantul politicilor, dar subordonat ministrului.</p>

### 3.2.1.3. Organizarea

Există 11 ministere, iar cinci dintre acestea au o DAI. Există două centre de servicii partajate (CSP) pentru audit intern, câte unul la două ministere (DAI Ministerului de Economie, Agricultură și Inovare pentru ministerul respectiv și Ministerul de Afaceri Generale) și un CSP (Direcția Guvernamentală de Audit/DGA) pentru patru ministere (Ministerul de Interne, Ministerul Finanțelor, Ministerul Sănătății, Bunăstării și Sportului și, parțial, Ministerul Infrastructurii și Mediului). Ierarhic, directorul unei DAI este direct subordonat SG și ministrului, astfel încât din punct de vedere funcțional este independent de direcțiile emitente de politici.

Pentru o mai mare eficiență, în 2012 toate DAI vor fuziona în DGA. Ierarhic, DGA este direct subordonată SG din Ministerul Finanțelor și Ministrului Finanțelor, însă din punct de vedere funcțional este direct subordonată SG și ministrului competent. DGA nu este o direcție centrală de audit aflată în mâinile MF. Rezultatele auditurilor și certificatul de audit sunt înaintate direct ministrului de resort. Prin urmare, deși funcția de audit este încă descentralizată, forma de organizare este centralizată.

#### **3.2.1.4. Reglementarea**

Sarcinile DAI sunt reglementate prin Legea privind Conturile Guvernului 2001 și prin Decretul Regal privind Sarcinile Direcției de Audit Intern.

#### **3.2.1.5. Cartele auditului**

Utilizarea cartelor auditului nu este deocamdată o practică comună a guvernului central. Elementele cele mai importante ale unei carte, cum ar fi independența, sfera de acțiune, responsabilitățile, autoritatea și standardele auditului intern, sunt reglementate prin regulamente interne. Elemente cum ar fi misiunea, obiectivitatea și autoritățile sunt prevăzute în regulile de conduită profesională. Cu toate acestea, în cadrul DGA, s-au făcut primele demersuri pentru formalizarea unei carte a auditului. Acceptarea unor sarcini care nu intră în sfera de acțiune a auditului financiar, de conformitate sau operațional<sup>1</sup> este interzisă prin lege. Auditurile operaționale sunt executate, în urma unor consultări, la cererea conducerii. Acceptarea cererii depinde de capacitatea de auditare disponibilă, iar aceste audituri sunt planificate în calendarul anual de audit.

#### **3.2.1.6. Formarea auditorilor**

Auditorii publici (interni) sunt obligați să parcurgă o formare profesională continuă (FPC). Prin urmare, aceștia trebuie să obțină în fiecare an un număr minim de note la FPC. Au posibilitatea să urmeze cursuri de formare alese de ei sau cursuri susținute de instituții educative acreditate.

#### **3.2.1.7. Procedura de monitorizare în urma rapoartelor de audit intern**

---

<sup>1</sup> În olandeză se folosește termenul englezesc „audit operațional” pentru ceea ce se numește în engleză „auditul performanței”.

Constatările auditorului sunt discutate cu managerii. Concluziile și recomandările finale sunt discutate în cadrul comisiei de audit. Ulterior, ministrul va lua hotărârea de a lua măsuri în funcție de recomandări.

În cazul unor nereguli, DAI/DGA și/sau ISA le vor menționa în constatările lor în urma auditului. Acest aspect ar putea influența în mod negativ declarațiile lor de asigurare. În cazul unor nereguli comise în mod deliberat de către funcționari, conducerea va aplica sancțiuni disciplinare. În majoritatea cazurilor, neregulile sunt comise din greșeală; în această situație, conducerea trebuie să ia măsuri pentru a împiedica repetarea aceluiași greșeli pe viitor. În cazul unei suspiciuni de fraudă, Serviciul de Investigații al Guvernului va fi chemat să intervină. DAI/DGA și ISA vor menționa fraudă în constatările lor în urma auditului. În Olanda nu există un inspectorat financiar special (poliția financiară).

### **3.2.2. Relația între auditul intern și auditul extern**

Rapoartele anuale de audit financiar și de conformitate ale DAI/DGA sunt trimise către ISA pentru ca aceasta să poată valorifica rezultatele acestui audit. Această obligație a fost reglementată prin Legea privind Conturile Guvernului 2001. Întrucât ISA este independentă conform constituției, deține autoritatea de a hotărî asupra oricărui audit (financiar, de conformitate sau operațional) suplimentar.

În plus, ISA participă în calitate de observator la întrunirile lunare ale directorilor de audit intern din ministere, la ceea ce se numește consultarea IODAD (Întrunirea Interdepartamentală a Directorilor Departamentelor de Audit). În afară de aceste întruniri, există și consultări periodice între președintele ISA și Ministrul de Finanțe (răspunzător de politica privind auditul) referitoare la chestiuni privind politicile de audit (spre exemplu, despre standardele de audit sau prezentarea informațiilor financiare în rapoartele financiare anuale).

### **3.2.3. Comisiile sau comitetele de audit**

#### ***3.2.3.1. Comisia de audit***

Nu există reglementări privind o comisie de audit permanentă. Din când în când, guvernul înființează un comitet temporar care să ofere consiliere cu privire la funcția de audit intern în cadrul guvernului (ministerele). ISA, câțiva directori AI și unii reprezentanți ai DG Buget participă la acest comitet temporar.

#### ***3.2.3.2. Comitetele de audit***

În fiecare minister există un comitet de audit care consiliază ministrul și/sau SG cu privire la:

- recomandările DAI/DGA și ISA;
- chestiuni de management operațional și management al riscului; și uneori cu privire la
- (programarea) planului anual de audit al DAI.

Reprezintă un organism funcțional (nu ierarhic), format din membrii echipei de management de top (DG, SG), șefii DAEF, șeful DAI și unii membri externi cu competențe speciale în

chestiunile CMF sau cu vaste competențe de management public. Această funcție a comitetului de audit a fost reglementată printr-un regulament intern. Se intenționează reglementarea bazei legale pentru aceste comitete în Legea privind Conturile Guvernului (legea fundamentală a bugetului).

### 3.3. Coordonarea controlului public intern

În guvernul central olandez se pot diferenția următoarele:

1. Controlul politicilor – UCA<sup>1</sup> revine în mare parte MF și parțial Ministerului de Justiție.
2. Controlul bugetului – UCA este MF.
3. Controlul managementului operațional:
  - control financiar – UCA este MF;
  - audit intern – UCA este MF;
  - control nefinanciar (personalul, spațiul locativ, TIC, achiziția echipamentelor, dotări) – UCA este Ministerul de Interne.

#### 3.3.1. Metode de coordonare a controlului intern

- Stabilirea cadrului prin reglementări (legi și regulamente) de către DG Buget.
- Întuniri periodice între DG Buget și directorii DAEF din cadrul ministerelor – așanumita consultare IOFEZ (Consultări Interministeriale pe Chestiuni Financiare și Economice) –privind politicile de control bugetar și financiar. Pentru chestiuni mai tehnice, există un grup de lucru interministerial format din directorii adjuncși ai DAEF.
- Întuniri periodice între DG Buget și directori ai DAI din cadrul ministerelor – așanumita consultare IODAD – pentru chestiuni privind politicile de audit. Pentru chestiuni mai tehnice, există un grup de lucru interministerial format din directorii adjuncși ai DAI.
- Furnizarea de informații și transferul de cunoștinșe de la UCA prin intermediul manualelor, conferinșelor, cursurilor de formare etc.

#### 3.3.2. Coordonarea centrală sau unitatea de armonizare: DG Buget

DG Buget - și mai concret Departamentul pentru Buget (DB) – reprezintă unitatea centrală de armonizare pentru CFPI (Control Financiar Public Intern) și pentru auditul intern prin aceea că stabilește cadrul pentru controlul bugetar și financiar, pe de o parte, și pentru auditul intern, pe de altă parte. Stabilirea cadrului se concretizează prin reglementări (legi și regulamente). Înainte de emiterea reglementărilor Ministerului de Finanșe, au loc consultări (la nivel institușional) între DG Buget și DAEF-urile și DAI-urile din ministerele de resort. În cadrul stabilit, ministerele (miniștrii/managerii de politici) sunt relativ autonomi în ceea ce privește managementul bugetului și managementul financiar. DG Buget supervizează în special respectarea cadrelor stabilite. Prin urmare, controlul financiar preventiv (*ex ante*)

---

<sup>1</sup> Unitatea centrală de armonizare.

delegat referitor la tranzacțiile financiare efectuat de către DG Buget poate fi foarte limitat și în general se aplică numai garanțiilor.

În calitate de instrument de control al bugetului, ministerele sunt obligate să utilizeze sistemul de contabilitate pentru bugetul central al DG Buget. DG Buget nu evaluează implementarea și funcționarea sistemului de contabilitate financiară în ministere. Aceste evaluări sunt efectuate de către DAI și ISA. DAI raportează ministrului său, iar ISA ministrului competent și parlamentului.

DG Buget supervizează/monitorizează datele rezultate din sistemele de contabilitate bugetară și financiară ale ministerelor competente pe parcursul anului prin intermediul informațiilor periodice și ocazionale furnizate de DAEF-uri. DG Buget are autoritatea de a solicita toate informațiile (financiare) necesare pentru supervizarea lor. DAEF-urile sunt obligate prin lege să furnizeze aceste informații. Aceste puteri și obligații au fost prevăzute în Legea privind Conturile Guvernului 2001.<sup>1</sup>

Referitor la auditul intern, ministerele sunt obligate prin lege să înainteze rezultatele auditurilor financiare și de conformitate (inclusiv declarația de asigurare) către DG Buget. Această obligație a fost prevăzută în Legea privind Conturile Guvernului 2001. DG Buget/DB nu evaluează implementarea și funcționarea sistemelor de audit intern ale ministerelor și nici nu monitorizează rezultatele auditului intern. ISA revizuieste periodic funcționarea DAI-urilor și raportează ministrului competent și parlamentului.

### **3.3.3. Coordonarea descentralizată a controlului bugetar și financiar în cadrul unui minister de resort: DAEF**

Principalele sarcini ale DAEF în cadrul unui minister sunt:

- coordonarea procesului anual de stabilire a bugetului și a estimărilor financiare multianuale;
- monitorizarea execuției bugetare;
- organizarea contabilității bugetare (contabilitatea estimărilor financiare) și a contabilității financiare;
- consilierea (independent de managerii de politici) ministrului privind toate aspectele care au consecințe financiare;
- coordonarea evaluărilor politicilor multianuale;
- organizarea procesului de efectuare a plăților, alocarea casierilor (= manageri/administratori ai conturilor bancare) și asigurarea valorilor (numerar, cărți de credit, carduri bancare, garanții bancare etc.).

## **4. Inspecția financiară**

---

<sup>1</sup> În Olanda, Legea privind Conturile Guvernului 2001 reprezintă o fuziune între Legea Organică privind Bugetul, Legea CFP (sau CMF), Legea privind Auditul Intern și Legea privind Auditul Extern (sau ISA).



Nu există o unitate organizațională specială în cadrul sistemului de management financiar și control pentru combaterea fraudei (nu există o poliție financiară). Există o structură organizațională generală (Serviciul de Investigatii al Guvernului/SIG) în cadrul Ministerului de Justiție. La orice caz de fraudă, SIG este chemat să intervină. DAI/DGA și ISA vor menționa fraudă în constatările auditului, ceea ce ar putea influența în mod negativ declarația de asigurare emisă de acestea.

## **5. Reforme în curs și/sau viitoare**

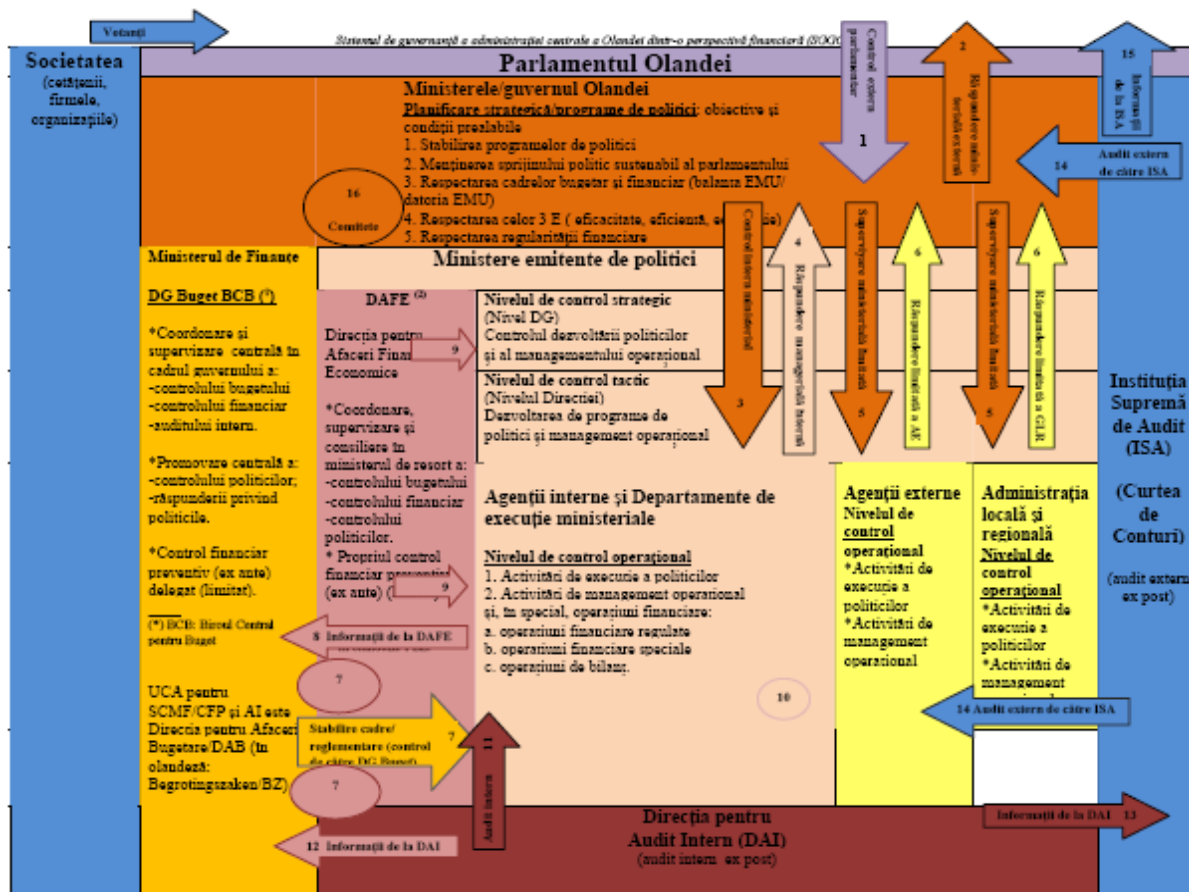
### ***Integrarea orizontală a proceselor prin crearea de CSP-uri<sup>1</sup>***

Guvernul actual se concentrează pe un guvern central mai compact. Politica sa constă în promovarea unei integrări mai orizontale a proceselor prin crearea unor centre de servicii partajate și a altor forme organizaționale de cooperare între ministere, în special în următoarele domenii:

- managementul operațional nefinanciar (personalul, spațiul locativ al biroului, TIC în cadrul birourilor și audit intern; fuzionarea tuturor departamentelor de AI într-o direcție centrală de audit guvernamental (DGA));
- implementarea politicilor de către ministere (de exemplu, cu privire la acordarea subvențiilor);
- supervizarea și inspectarea implementării politicilor de către agențiile externe; și
- consilierea privind politicile (fuzionarea birourilor de planificare).

---

<sup>1</sup> A se vedea Secțiunea 1, Evoluții, punctul 4 (Reformele publice în domeniul managementului operațional (RPMO)).



## POLONIA

### Controlul public intern (1)

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Sistemul CPI a fost introdus în Polonia în conformitate cu amendamentul Legii din 26 noiembrie 1998 privind Finanțele Publice adoptat la data de 27 iulie 2001, care a intrat în vigoare la data de 1 ianuarie 2002, drept urmare a procesului de negociere pre-aderare. Legea s-a bazat pe Principiile pentru introducerea sistemului de CFPI în cadrul administrației publice poloneze (document de strategie) aprobate de Comitetul pentru Integrare Europeană în decembrie 2001. Obiectivul sistemului de CFPI a fost de a asigura adecvarea și eficiența colectării și cheltuirii mijloacelor publice.

Activități organizaționale.

<sup>1</sup> Contribuția Ministerului Finanțelor din data de 6 aprilie 2011.

- În martie 2002, în cadrul Ministerului Finanțelor, a fost înființată unitatea centrală de armonizare poloneză, denumită Departamentul de Coordonare a Controlului Financiar și Auditului Intern.
- La data de 26 noiembrie 2002, auditorul intern general a fost angajat prin concurs în conformitate cu prevederile privind funcționarii publici.
- În cadrul entităților din sectorul finanțelor publice, enumerate la Articolul 35d(1) din legea menționată mai sus, au fost create unități sau posturi de audit intern.
- La cererea șefilor entităților din sectorul finanțelor publice, Ministrul Finanțelor a alocat și a transferat mijloace financiare din rezerva de stat în sumă de 40 de milioane PLN pentru anul 2002, destinate pentru susținerea construirii unui sistem de control financiar și audit intern – în special pentru finanțarea costurilor de personal.
- În cadrul bugetului de stat pentru anul fiscal 2003 a fost previzionată o rezervă specială în sumă de 3 milioane PLN, care a fost destinată pentru consolidarea personalului de audit care gestiona mijloacele financiare ce proveneau din fondurile de asistență ale UE.
- La data de 29 octombrie 2002, în baza deciziei Ministrului Finanțelor, a fost desemnat consiliul de analiză pentru a organiza examene pentru candidații la posturile de auditor intern.

Rolul cheie în implementarea și coordonarea sistemului a fost acordat Ministrului Finanțelor, care a îndeplini sarcinile corespunzătoare cu ajutorul Auditorului Intern General și al Departamentului de Coordonare a Controlului Financiar și Auditului Intern din cadrul Ministerului Finanțelor.

Ministrul Finanțelor, în conformitate cu Articolul 35o(2) din legea menționată mai sus, a stabilit și a propagat standardele de control financiar și pe cele de audit intern, a colectat și analizat informații, inclusiv planuri și rapoarte din partea auditului intern, a cooperat cu instituții străine și a efectuat o evaluare a auditului intern și controlului financiar în cadrul entităților din sectorul finanțelor publice. Pentru a asigura un personal de audit intern de calitate înaltă, Ministrul Finanțelor a numit consiliul de verificare pentru un mandat de patru ani. Membrii consiliului de verificare au fost recrutați din rândul angajaților Ministerului Finanțelor, ai academicienilor și oamenilor de știință relevanți și reprezentanților asociațiilor private de audit intern. Consiliul a efectuat analiza pentru a verifica competența teoretică și practică a candidaților pentru postul de auditor intern. Analiza a acoperit aspecte relaționate cu metodologia de audit, standardele de audit, administrația publică, finanțele publice, microeconomie și evaluarea riscului. Între anii 2003 și 2006, peste 2000 de auditori interni au trecut examenul și au obținut certificările naționale.

Începând din anul 2002, Legea privind Finanțele Publice referitoare la CFPI a fost actualizată de trei ori (2005, 2006 și 2009). Legea curentă a intrat în vigoare în ianuarie 2010.

În conformitate cu amendamentele aduse Legii privind Finanțele Publice care a intrat în vigoare în anul 2006, postul de Auditor Intern General, consiliul de verificare și procesul de certificare națională au fost abolite. Tipurile de calificări și certificate care permit auditorilor interni să lucreze în entitățile din sectorul finanțelor publice au fost înmulțite prin lege și enumerate după cum urmează.

1. Certificate: Auditor Intern Autorizat (AIA), Profesionist Guvernamental de Audit Autorizat (PGAA), Auditor de Sisteme Informaționale Autorizat (ASIA), Asociație de Experti Contabili Autorizați (AECA), Analist Fraude Autorizat (AFA), Certificare în Auto-evaluare în

domeniul Controlului (CAEC), Auditor Autorizat de Servicii Financiare (AASF) sau Analist Financiar Autorizat (AFA).

2. Finalizarea unui stagiu de instruire și luarea unui examen de audit în fața consiliului de verificare desemnat de Președintele Camerei Supreme de Control.

3. Examen de calificare pentru inspector de control fiscal.

4. Calificări de controlor autorizat.

5. Certificat de auditor intern național.

Lista curentă de cerințe pentru auditorii interni și tipurile de autorizări care-i permit unei persoane să lucreze ca auditor intern sunt prezentate în Secțiunea 3.2.

De asemenea, începând cu anul 2006, Standardele Internaționale de Practică Profesională în Audit Intern emise de Institutul de Auditori Interni au fost adoptate direct ca Standarde de Audit Intern în cadrul Entităților din Sectorul Finanțelor Publice.

Datorită reorganizării Ministerului Finanțelor, începând cu anul 2008 Departamentul de Coordonare a Controlului Financiar și Auditului Intern a fost redenumit în Departamentul de Audit al Sectorului Finanțelor Publice (a se vedea Secțiunea 3.3.).

## **2. Mediul controlului public intern**

### **2.1. Sistemul bugetar**

Polonia are în prezent un sistem bugetar tradițional care se bazează în principal pe unități organizaționale și controlul informațiilor de intrare.

Constituția Republicii Polonia, noua Lege din 27 august 2009 privind Finanțele Publice și ordinele permanente ale parlamentului reglementează aspectele fundamentale ale procesului bugetar parlamentar. Ministrul Finanțelor prezintă consiliului de miniștri ipotezele proiectului de buget pentru anul următor, ținând cont de ipotezele adoptate în cadrul planului financiar multianual al statului și de liniile directe de acțiune incluse în programul de convergență adoptat de consiliul de miniștri. Consiliul de miniștri adoptă proiectul de lege a bugetului și-l prezintă împreună cu motivele care stau la baza lui către Sejm (camera inferioară a parlamentului polonez) până la data de 30 septembrie a anului care precedă anul financiar relevant. Sejm adoptă bugetul de stat pentru un an fiscal prin intermediul unui buget (statut bugetar). Dreptul de a introduce legislație referitoare la un buget, un buget intermediar, modificări ale bugetului sau un statut cu privire la contractarea de datorii publice, precum și un statut de acordare de garanții financiare de către stat, aparține în mod exclusiv consiliului de miniștri.

Consiliul de miniștri, în perioada de cinci luni care urmează sfârșitului de an fiscal, prezintă către Sejm un raport cu privire la implementarea bugetului, împreună cu informații despre starea datoriei de stat. Sejm analizează raportul care i-a fost prezentat și, în urma consultării cu Camera Supremă de Control, adoptă o decizie dacă să acorde sau să refuze acordarea aprobării conturilor financiare depuse de consiliul de miniștri.

În prezent, Polonia se află într-un proces de introducere a unui nou sistem bugetar: sistemul bugetar bazat pe performanță (BBP), care va lucra în paralel cu sistemul tradițional. Sistemul dual este planificat să intre în vigoare în anul 2013 (a se vedea Secțiunea 5).

## **2.2. Controlul extern și auditul administrației publice**

Controlul extern și auditul administrației publice în Polonia sunt efectuate de Camera Supremă de Control (NIK) – instituția supremă de audit. Organizarea și funcționarea NIK sunt stabilite prin Constituția Republicii Polonia și Legea din 23 decembrie 1994 a Camerei Supreme de Control. Sarcina de bază a NIK este de a audita activitatea organismelor administrative guvernamentale, a Băncii Naționale a Poloniei (BNP), a persoanelor juridice de drept public și a altor entități organizaționale ale statului. NIK poate audita și activitatea altor unități organizaționale și entități economice (întreprinzători), în măsura în care acestea folosesc proprietăți sau resurse publice sau de stat sau îndeplinesc obligații financiare față de stat. NIK efectuează audituri comandate de Sejm sau organismele acestuia, la cererea președintelui, a primului-ministru sau din proprie inițiativă. Instituția supremă de audit prezintă Sejm analiza execuției bugetului de stat și liniile directoare de politică monetară.

### **2.3. Organul responsabil pentru auditul și controlul independent al fondurilor UE**

Organul responsabil pentru auditul și controlul independent al fondurilor UE este Inspectorul General pentru Controlul Trezoreriei care este Autoritatea de Audit pentru Fonduri Structurale și Unitatea de Certificare pentru Politica de Agricultură Comună. Inspectorul este și Plenipotențiar al Guvernului pentru Combaterea Fraudei împotriva Republicii Polonia sau a Uniunii Europene (a se vedea Secțiunea 4).

## **3. Conceptul de control public intern în Polonia**

### **3.1. Răspunderea/responsabilitatea managerială**

#### **3.1.1. Controlul managementului în sectorul finanțelor publice**

Ministerul Finanțelor continuă crearea unui sistem eficient de răspundere managerială în cadrul administrației publice. Departamentul de Audit pentru Sectorul Finanțelor Publice din cadrul Ministerului Finanțelor (denumit anterior Departamentul de Coordonare a Controlului Financiar și Auditului Intern) susține răspunderea managerială (managementul și controlul financiar) și auditul intern independent din perspectivă funcțională.

Legea din 26 noiembrie 1998 privind Finanțele Publice a introdus în legislație termenul „control financiar”. După câțiva ani de utilizare a acestui termen în legislație, controlul financiar a fost pus la îndoială și asociat în mod greșit doar cu sfera financiară. Legea din 27 august 2009 privind Finanțele Publice a introdus definiția controlului managementului, care a înlocuit controlul financiar și în principiu este egală controlului intern în înțelesul asumat prin modelul COSO.

În conformitate cu prevederile Legii din 27 august 2009 privind Finanțele Publice, controlul managementului cuprinde un set general de activități întreprinse pentru asigurarea implementării obiectivelor și sarcinilor într-o manieră eficientă, economică și la timp, conform prevederilor legale. Referințele cheie pentru controlul managementului sunt obiectivele și atingerea lor este criteriul de bază pentru evaluarea eficienței soluțiilor adoptate în cadrul entității. Trebuie subliniat faptul că în cadrul entităților din sectorul finanțelor

publice multe elemente de control al managementului funcționau și încă mai funcționează, precum structura entității, delegarea drepturilor, procedurile interne, comunicarea externă și internă, etc. Așadar, scopul introducerii controlului managementului este de a pune în ordine și a sistematiza, în conformitate cu cele mai bune practici internaționale, structurile și principiile deja existente în cadrul entităților, mai degrabă decât să le reorganizeze complet.

Obiectivul controlului managementului este de a asigura în mod special: conformitatea cu prevederile legale și procedurile interne, eficiența și eficacitatea operării, credibilitatea rapoartelor, protecția resurselor, respectarea și promovarea regulilor și conduitei etice, eficiența și eficacitatea fluxului de informații și a managementului riscului.

Persoanele responsabile pentru asigurarea unui control al managementului adecvat, eficient și eficace sunt următoarele:

- Ministrul în cadrul ramurilor administrației guvernamentale <sup>(1)</sup> (denumită în continuare „ramură”) – acesta se ocupă de: un șef de comună, un primar, un președinte al consiliului de conducere al unității locale guvernamentale (așa-numit nivel secundar de control al managementului).
- Șeful entității (așa-numit nivel principal de control al managementului).

Comparativ cu prevederile anterioare ale legii, Legea din 27 septembrie 2009 privind Finanțele Publice extinde aria de acoperire a controlului, ținând cont nu doar de o singură entitate, ci și de un grup de entități supravegheate de ministru, de care se ocupă acesta (o ramură) sau de organismul executiv al administrației locale. Are legătură cu opinia că descentralizarea completă a managementului în cadrul administrației publice este inutilă și nu respectă esența acestuia; include obiective și principii comune, care trebuie respectate de către entitățile administrației publice.

### **3.1.2. Planul anual de activitate și declarația privind starea controlului managementului**

Până la sfârșitul lunii noiembrie a fiecărui an, ministrul care se ocupă de o ramură elaborează un plan anual de activitate pentru anul următor pentru ramura administrației guvernamentale de care se ocupă. Planul anual de activitate include în special specificarea obiectivelor din cadrul sarcinilor bugetului individual, împreună cu o indicare a sub-sarcinilor pentru atingerea obiectivelor și măsurile care specifică domeniul implementării obiectivului și valorile planificate ale acestuia. Până la sfârșitul lunii aprilie a fiecărui an, ministrul care se ocupă de ramura respectivă elaborează un raport cu privire la executarea planului de activitate și prezintă o declarație referitoare la starea controlului managementului pentru anul anterior care acoperă ramurile administrației guvernamentale de care se ocupă acesta. Ministrul care se ocupă de ramura respectivă poate obliga șeful entității din ramură să elaboreze un plan anual de activitate pentru anul următor pentru această entitate și să pregătească un raport referitor la executarea planului de acțiune și să prezinte o declarație privind starea controlului managementului pentru anul anterior în entitatea de care se ocupă.

---

<sup>1</sup> Ramurile administrației guvernamentale (în limba poloneză: „*dzialy administracji rządowej*”). Traducerea în limba engleză a termenului a fost adoptată în baza traducerii constituției disponibile pe situl Sejm: <http://www.sejm.gov.pl/prawo/konst/angielski/kon1.htm>. Aproximativ 35 de ramuri au fost definite și descrise în cadrul prevederilor Legii din 4 septembrie 1997 privind Ramurile Administrației Guvernamentale. Ramurile sunt domenii substanțiale de activitate ale administrației centrale guvernamentale.

Planul anual de activitate, raportul privind execuția planului anual de activitate și declarația referitoare la starea controlului managementului vor fi publicate în Buletinul de Informații Publice care este disponibil pe situl web al fiecărui minister și al fiecărei entități.

Pentru a asigura un control eficient al managementului în cadrul entităților din sectorul finanțelor publice, Ministrul Finanțelor:

- a specificat sub forma unei comunicări publicate în *Jurnalul Oficial a Ministrului Finanțelor*, Standardele de Control al Managementului pentru Entitățile din Sectorul Finanțelor Publice ce respectă standardele internaționale de control intern;
- a specificat sub forma unei comunicări publicate în *Jurnalul Oficial a Ministrului Finanțelor*, Liniile directoare detaliate de Auto-evaluare a Controlului Managementului în cadrul Entităților din Sectorul Finanțelor Publice.

Ministrul Finanțelor poate specifica sub forma unei comunicări și poate publica în *Jurnalul Oficial a Ministrului Finanțelor*, linii directoare detaliate cu privire la controlul managementului pentru sectorul finanțelor publice. Ministrul care se ocupă de ramura respectivă poate specifica linii directoare detaliate cu privire la controlul managementului pentru acea ramură a administrației guvernamentale.

## **3.2. Auditul Intern**

### **3.2.1. Legislația și baza de reglementare**

Chestiunile de bază referitoare la auditul intern în sectorul finanțelor publice sunt reglementate în Legea din 27 august 2009 privind Finanțele Publice și regulamentele adecvate ale legii, Standardele de Audit Intern pentru Entitățile din Sectorul Finanțelor Publice (Standardele Internaționale de Practică Profesională a Auditului Intern emise de Institutul de Auditori Interni nu sunt valabile), precum și liniile directoare incluse în Manualul de Audit Intern, Carta de Audit Intern în cadrul Entităților din Sectorul Finanțelor Publice și Codul de Etică pentru Auditori Interni în cadrul Entităților din Sectorul Finanțelor Publice.

### **3.2.2. Scopul auditului intern și locul acestuia în cadrul structurii entității, independența sa și modul de raportare**

În conformitate cu prevederile Legii din 27 august 2009 privind Finanțele Publice, auditul intern este o operațiune independentă și obiectivă al cărei scop este de a susține ministrul de ramură sau șeful entității pentru a implementa obiective și sarcini prin evaluarea sistematică a controlului managementului și a activităților de consultanță. Evaluarea se referă la adecvarea, eficiența și eficacitatea controlului de management în cadrul ramurii administrației guvernamentale sau al entității.

Șeful entității (în cadrul administrației guvernamentale – directorul-general) asigură condițiile necesare pentru îndeplinirea procedurii de audit intern într-o manieră independentă, obiectivă și eficientă și, inter alia, independența funcției de audit intern și continuitatea procedurii de audit intern în cadrul entității respective.

Șefii entităților din sectorul finanțelor publice sunt responsabili pentru implementarea și funcționarea mecanismelor de management și control intern, a procedurilor și regulamentelor interne, precum o cartă de audit intern. Șeful unității de audit intern raportează direct către șeful entității din sectorul finanțelor publice și, în cadrul birourilor administrației

guvernamentale, în baza prevederilor unui statut separat, directorului-general. Orice încetare a contractului de muncă sau orice modificări ale salariului și condițiilor de muncă pentru șeful unității de audit intern necesită aprobarea comitetului competent de audit.

### **3.2.3. Cerințe pentru auditorii interni**

În conformitate cu prevederile Legii din 27 august 2009 privind Finanțele Publice, un auditor intern trebuie să respecte cerințele menționate mai jos.

1. Au cetățenia unui Stat Membru al Uniunii Europene sau a oricărui alt stat ai cărui cetățeni au dreptul să muncească pe teritoriul Republicii Polonia în baza acordurilor internaționale sau a prevederilor legislației Uniunii.

2. Au capacitate deplină de a încheia tranzacții legale și se bucură de capacitate de folosință deplină.

3. Nu au fost condamnați pentru o infracțiune internațională sau o infracțiune fiscală internațională.

4. Dețin diplomă de studii universitare.

5. Dețin următoarele calificări pentru efectuarea auditului intern:

a. una dintre următoarele certificări: Auditor Intern Autorizat (AIA), Profesionalist Guvernamental de Audit Autorizat (PGAA), Auditor de Sisteme Informaționale Autorizat (ASIA), Asociație de Experți Contabili Autorizați (AECA), Analist Fraude Autorizat (AFA), Certificare în Auto-evaluare în domeniul Controlului (CAEC), Auditor Autorizat de Servicii Financiare (AASF) sau Analist Financiar Autorizat (AFA); sau

b. între anii 2003 și 2006 au luat un examen de calificare ca auditor intern în fața consiliului de verificare desemnat de Ministerul Finanțelor; sau

c. calificări de controlor autorizat; sau

d. un istoric de doi ani în auditul intern și o diplomă de absolvire a unui curs post-universitar în audit intern emisă de o unitate organizațională autorizată în baza unor legi separate pentru a conferi o diplomă de doctor în economie sau drept la data la care diploma respectivă a fost emisă.

### **3.2.4. Măsuri de instruire pentru auditorii interni**

Ministerul Finanțelor ia măsuri pentru asigurarea instruirii adecvate a auditorilor. Pe parcursul instruirii privind bugetarea de performanță, organizată de Ministerul Finanțelor în perioada 2008-09, au fost instruiți 323 de auditori interni și 180 de șefi de entități din sectorul finanțelor publice. Departamentul de Audit al Sectorului Finanțelor Publice organizează și ședințe regulate, lunare pentru auditorii interni din entitățile sectorului finanțelor publice pentru aproximativ 100 de participanți odată. În timpul ședințelor sunt prezentate și discutate chestiuni esențiale pentru audit intern și controlul managementului și exemple de bune practici.



### 3.2.5. Tipuri și moduri de misiuni de audit intern

Auditul intern efectuat în cadrul entităților din sectorul finanțelor publice acoperă atât declarațiile de asigurare cât și misiunile de consultanță. Metodologia pentru declarațiile de asigurare este descrisă în detaliu în prevederile Regulamentului Ministrului Finanțelor (1 februarie 2010) referitor la efectuarea și documentarea auditului intern, precum și în Standardele de Audit Intern în cadrul Entităților din Sectorul Finanțelor Publice. Ambele sunt publicate de către Ministerul Finanțelor. Metodologia de audit intern implementată de auditori le permite acestora să efectueze mai multe tipuri de misiuni de asigurare (inclusiv audit financiar, audit de conformitate și audit de performanță). UCA încurajează managerii și auditorii să planifice mai multe audituri de performanță. Metodologia misiunilor de consultanță este descrisă și în regulamentul și standardele menționate mai sus.

În termen de 14 zile de la primirea raportului de audit, managerul unității supuse auditului va informa managementul entității din sectorul finanțelor publice și pe auditorul intern referitor la ce recomandări sunt considerate bine fundamentate și adecvate, când și în ce mod vor fi acestea implementate și cine este responsabil pentru implementarea lor. Auditorul intern va monitoriza executarea rezultatelor angajamentului. După ce limita de timp pentru implementarea recomandărilor a trecut, acesta va solicita managerului unității supuse auditului despre măsurile folosite pentru a implementa recomandările și în ce măsură recomandările au fost implementate.

Nu există o procedură formală uniformă în cadrul entităților din sectorul finanțelor publice referitor la modul de informare a managerilor unității dacă sunt identificate indicii de fraudă și/sau nereguli pe parcursul unui audit. În fiecare caz, standardele de audit intern cer auditorului să raporteze riscul de fraudă către managementul entității.

### 3.2.6. Auditul intern și Controlul de Trezorerie – separarea sarcinilor

Funcția de audit intern în cadrul entităților din sectorul finanțelor publice este, în general, independentă de Controlul de Trezorerie – inspecția financiară guvernamentală centralizată (descrisă în Secțiunea 4). Există o singură excepție importantă de la acest principiu. În conformitate cu prevederile Articolelor 293 și 294 din Legea privind Finanțele Publice, Inspectorul General pentru Controlul de Trezorerie poate ordona angajarea fonduri UE pentru audit intern atât în cadrul entităților administrației centrale guvernamentale cât și al entităților administrației locale. Serviciile sale pot, de asemenea, evalua procedurile de audit intern și angajamentele de audit în domeniul fondurilor UE, în cadrul tipurilor de entități menționate mai sus.

În ciuda acestui fapt, auditul (extern) efectuat de Controlul de Trezorerie pentru programele co-finanțate din resurse ale Uniunii Europene (a se vedea Secțiunea 4) trebuie să respecte Standardele Internaționale de Practică Profesională în Auditul Intern emise de Institutul de Auditori Interni.

Controlul de Trezorerie va controla scopul și maniera în care sunt utilizate fondurile publice în cadrul entităților din sectorul finanțelor publice unde este efectuat audit intern (a se vedea Secțiunea 4). Acest lucru înseamnă că aceleași activități ale unităților pot fi auditate și controlate în paralel. Diferența dintre ambele activități constă în metodologia folosită de auditori și inspectori: auditorii interni se concentrează pe evaluarea sistemului de

control al managementului folosit în unitate. Controlul de Trezorerie poate inspecta fiecare organizație, atât de drept public cât și privat, în care se folosesc fonduri publice.

### 3.2.7. Relațiile dintre auditul intern și auditul extern

Datoria de cooperare între auditul intern și Camera Supremă de Control (NIK) este stabilită de Legea din 23 decembrie 1994 privind Camera Supremă de Control.

Standardele de Audit Intern în cadrul Entităților din Sectorul Finanțelor Publice prevăd și datoria de cooperare între funcțiile interne și externe. Acest aspect este reglementat și în Carta de Audit Intern în cadrul Entităților din Sectorul Finanțelor Publice, care prevede că auditorul intern cooperează în îndeplinirea sarcinilor sale cu auditori externi, inclusiv, în mod special, NIK.

Coordonarea cooperării dintre NIK și Unitatea de Audit Intern este de obicei efectuată de Șeful Unității de Audit Intern (adică de Funcționarul Șef pentru Audit). Rapoartele auditorului intern sunt puse la dispoziția NIK. Auditorii NIK și Șeful Unității de Audit Intern trebuie să se informeze unii pe alții despre orice suspiciune serioasă de gestiune incorectă sau fraudă. Șeful Unității de Audit Intern trebuie să asigure faptul că este evitată duplicarea activităților NIK și ale Unității de Audit Intern. Șeful Unității de Audit Intern evaluează și coordonarea dintre NIK și Unitatea de Audit Intern în ceea ce privește costurile și eficiența.

### 3.2.8. Comitetele de Audit

În prezent, există 17 comitete de audit în sectorul finanțelor publice din Polonia, care corespund numărului de ministere. Toate comitetele au fost înființate în anul 2010. Comitetele au fost înființate din motivele prezentate mai jos.

Până în anul 2010, conceptul de control intern a fost implementat la nivelul primar al sectorului finanțelor publice. Auditorii interni evaluau sistemul de control intern doar în cadrul entității lor. Informațiile oferite de auditori au fost utile doar pentru managerii de la nivelul primar menționat. Legea din 27 august 2009 privind Finanțele Publice implementată în anul 2010 a dezvoltat un nou concept de control al managementului și al răspunderii la nivel mai înalt (secundar) al managementului – ministrul care se ocupa de ramura administrației guvernamentale. Comitetele de audit nou înființate ar trebui să consolideze funcția de audit intern în sarcinile sale de evaluare a controlului managementului pentru întreaga ramură. Comitetul de audit poate informa și oferi sfaturi ministrului despre riscurile relaționate cu implementarea obiectivelor sale în cadrul întregii ramuri.

Scopul comitetului de audit este să ofere servicii de consultanță în ideea de a asigura un control de management adecvat, eficient și eficace și a oferi audit intern eficient ministrului care se ocupă de ramura respectivă. Ar trebui subliniat faptul că aria de acoperire a orientării comitetului de audit acoperă funcționarea controlului managementului și auditul intern în cadrul tuturor unităților supravegheate de ministrul relevant.

Poate fi înființat un comitet comun de audit pentru ramurile administrate de un anumit ministru. De exemplu: Ministrul Finanțelor a înființat un comitet comun pentru trei ramuri: Buget, Finanțe Publice și Instituții Financiare. Ministrul care se ocupă de ramură va desemna comitetul de audit prin regulamentul său intern.

În prezent, nu există nicio obligație legală de a înființa comitete de audit pentru administrația locală.

Scopurile și sarcinile comitetelor de audit, domeniul de activitate, numărul de membri și cerințele pentru membri au fost descrise în Articolele 288-290 din Legea din 27 august 2009 privind Finanțele Publice și în Regulamentul Ministerului Finanțelor din 29 decembrie 2009 referitor la Comitetele de Audit.

### ***Membrii comitetului de audit***

Comitetele de audit vor cuprinde minim trei membri, inclusiv:

1. o persoană cu gradul de secretar sau subsecretar de stat, desemnat de ministru în calitate de președinte al comitetului;
2. cel puțin doi membri independenți – persoane neangajate în minister sau în organizații ale ramurii.

În opinia Ministerului Finanțelor, dimensiunea optimă a comitetului de audit este de cinci până la nouă persoane (inclusiv președintele). Dimensiunea unui comitet de audit oferă tuturor membrilor șansa de a participa în mod activ la deliberări și a-și îndeplini în mod eficient sarcinile pentru comitet. Ministerul Finanțelor recomandă ca cel puțin jumătate din comitetul de audit să fie format din membri independenți. Recomandă și menținerea unei dimensiuni constante a comitetului de audit. Membrii independenți ai comitetului de audit ar trebui să dețină împreună cunoștințele, abilitățile și experiența de a-și îndeplini sarcinile în mod competent și eficient. Ministrul Finanțelor a definit, în cadrul prevederilor din Regulamentul din 29 decembrie 2009 privind Comitetele de Audit, calificările pentru membrii independenți, cerințele, regulile de procedură pe care ar trebui să le respecte comitetul de audit și metoda de stabilire a remunerației membrilor independenți. Organizarea și modul de operare al comitetului de audit vor fi specificate prin regulamentul intern al Ministerului, la cererea președintelui comitetului.

### ***Sarcinile comitetului de audit. Raportul anual al comitetului de audit.***

Sarcinile comitetului de audit vor include în special următoarele:

- indicarea riscurilor materiale;
- indicarea slăbiciunilor materiale în controlul managementului ramurii și propunerea de măsuri pentru îmbunătățirea acestuia;
- stabilirea priorităților pentru planurile de audit intern anuale și strategice;
- revizuirea rezultatelor materiale ale activității de audit intern și monitorizarea implementării acestora;
- revizuirea declarațiilor privind executarea planului de audit intern și evaluarea controlului de management;
- monitorizarea eficienței auditului intern, inclusiv revizuirea rezultatelor evaluărilor interne și externe ale activității de audit intern;

- oferirea permisiunii de a rezilia contractele de muncă și pentru orice modificare a salariului și condițiilor de angajare ale principalilor funcționari din cadrul auditului intern <sup>(1)</sup> din organizații din cadrul ramurii.

Până la sfârșitul lunii februarie a fiecărui an, comitetul de audit va prezenta un raport cu privire la implementarea sarcinilor din anul anterior ministrului care se ocupă de ramura respectivă și Ministrului Finanțelor. Raportul cu privire la implementarea sarcinilor va fi publicat în Buletinul de Informații Publice pe situl web al ministerului relevant. Primele rapoarte au fost prezentate Ministrului Finanțelor în anul 2011.

### 3.3.Coordonarea controlului public intern

Ministrul Finanțelor este persoana responsabilă pentru coordonarea sistemului de control al managementului și auditului intern. În îndeplinirea acestor sarcini, acesta este ajutat de Departamentul de Audit pentru Sectorul Finanțelor Publice care servește drept unitate centrală de armonizare (UCA). UCA susține răspunderea managerială (managementul și controlul financiar) și auditul intern independent din perspectivă funcțională. Conform noii Legi din 27 august 2009 privind Finanțele Publice în domeniul coordonării procedurilor de audit intern în cadrul entităților din sectorul finanțelor publice, Ministrul Finanțelor îndeplinește sarcinile menționate mai jos:

- alocarea procedurii de audit intern, excluzând unitățile la care se face referire la Articolul 139(2) din legea respectivă <sup>(2)</sup> și unitățile guvernamentale regionale și locale;
- evaluarea auditului intern, excluzând unitățile la care se face referire la Articolul 139(2) din legea menționată – și unitățile administrației regionale și locale;
- distribuirea standardelor la care se face referire la Articolul 273(1) din legea menționată – Standardele de Audit Intern în cadrul Entităților din Sectorul Finanțelor Publice;
- emiterea de linii directoare;
- cooperarea cu organizații interne și străine;
- cooperarea cu comitete de audit.

În conformitate cu Legea din 27 august 2009 privind Finanțele Publice, Ministrul Finanțelor definește prin regulament metodele și modurile detaliate de îndeplinire și raportarea cu privire la progresul și rezultatele auditului intern. Auditul intern în Polonia respectă standarde recunoscute la nivel internațional și este efectuat în baza unui plan anual de audit intern pregătit până la sfârșitul fiecărui an pentru anul următor, deși pot fi efectuate audituri interne suplimentare în afara ariei de acoperire a planului de audit în cazuri justificate. Până la sfârșitul lunii ianuarie a fiecărui an, unitatea de audit intern va pregăti și o declarație privind execuția planului anual de audit pentru anul anterior. Atât planul cât și declarația privind execuția au statutul de documente publice. Rapoartele auditorilor interni sunt puse și la dispoziția NIK.

## 4. Inspecția Financiară

<sup>1</sup> Conform definiției din Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern.

<sup>2</sup> Instituțiile menționate mai sus sunt birouri auxiliare instituțiilor supreme ale statului, printre altele: Cancelaria Președintelui Republicii, Cancelariile ambelor camere ale parlamentului, Curtea Constituțională, Biroul Avocatului Poporului, NIK, Curtea Supremă.

## 4.1. Controlul de Trezorerie

Controlul de Trezorerie (CT) este un serviciu de inspecție subordonat Ministrului Finanțelor. Baza legală pentru efectuarea serviciului este Legea din 28 septembrie 1991 privind Controlul de Trezorerie (cu modificările ulterioare). Elementele esențiale ale procedurii de control efectuate de CT (inclusiv puterile controlorilor) sunt cuprinse și în prevederile relevante ale Legii din 29 august 1997 privind Regulamentul Fiscal.

Unitățile organizaționale ale serviciului sunt 16 birouri CT și Ministerul Finanțelor care cuprinde trei (din 39) departamente subordonate Inspectorului General pentru Controlul de Trezorerie. Autoritatea de rang mai înalt aflată deasupra birourilor CT este Inspectorul General pentru Controlul de Trezorerie, care de obicei este și Sub-secretar de Stat în cadrul Ministerului Finanțelor (Ministrul Finanțelor este autoritatea CT supremă).

Așa cum a fost prevăzut în Secțiunea 2.3, Inspectorul General pentru Controlul de Trezorerie este Plenipotențiar Guvernamental pentru Combaterea Fraudei împotriva Republicii Polonia sau a Uniunii Europene. Sarcinile sale sunt, printre altele, coordonarea activităților de informare despre nereguli în rândul organismelor centrale guvernamentale relevante.

## 4.2. Principalele obiective și sarcini ale CT

Obiectivele CT sunt:

- de a proteja interesele și drepturile de proprietate ale trezoreriei de stat;
- de a asigura execuția eficientă a obligațiilor fiscale și altor datorii care constituie venit la bugetul de stat sau fonduri alocate de stat;
- de a analiza conformitatea cu legea a managementului activelor altor persoane juridice de stat;
- de a preveni și dezvălui infracțiunile specificate la Articolele 228-231 din Codul Penal (adică infracțiunile împotriva instituțiilor statului, precum și administrației locale și regionale, în special corupția) în rândul personalului unităților organizaționale aflate sub supravegherea Ministrului Finanțelor.

Printre numeroasele activități ale CT, ar trebui menționate următoarele, care sunt legate de evaluarea utilizării fondurilor bugetare/detectarea neregulilor în utilizarea fondurilor bugetare:

- inspecția utilizării fondurilor bugetare și Europene – controlul (inspecția) scopurilor și legalității managementului fondurilor publice și fondurilor Uniunii Europene și instituțiilor financiare internaționale <sup>(1)</sup>;
- auditul fondurilor UE și al fondurilor din partea altor resurse străine (Inspectorul General pentru Controlul de Trezorerie este instituția de audit pentru programele operaționale ale politicii de coeziune din cadrul Politicii de Coeziune 2007-2013 și cu ajutorul Departamentului pentru Protecția Asistenței Financiare UE din cadrul Ministerului Finanțelor joacă rolul de unitate de certificare pentru politica agricolă comună);

---

<sup>1</sup> CT trebuie să nu efectueze controlul scopurilor și manierei în care sunt utilizate fondurile bugetare și proprietățile statului pentru „scopuri speciale” în unitățile supravegheate de Ministrul Apărării Naționale; în cadrul Agenției de Securitate Internă și Agenției de Informații; în Oficiul de Protecție Guvernamentală; în cadrul poliției, brigăzilor de grăniceri și pompieri de stat.

- analiza, în timpul luării deciziilor, a scopurilor și legalității utilizării și managementului proprietății statului, analiza utilizării proprietăților primite din partea trezoreriei de stat cu scopul de a îndeplini sarcinile publice;
- analiza corectitudinii privatizării proprietăților trezoreriei de stat;
- controale (inspecții) relaționate cu îndeplinirea obligațiilor ce rezultă din garanții acordate de trezoreria de stat.

#### **4.3. Informațiile Trezoreriei**

Activitatea CT include îndeplinirea sub-unităților specializate ale unităților organizaționale de control fiscal (atât în cadrul birourilor cât și al ministerului) – Informațiile Trezoreriei. Informațiile Trezoreriei își poate îndeplini o parte din sarcini sub forma unor activități operaționale și de investigații care includ, inter alia, obținerea de informații în secret și stabilirea de linii de urmărire și dovezi în secret.

#### **4.4. Inițiativa pentru control (inspecții)**

Baza pentru performanța unităților organizaționale CT în cadrul planurilor lor de control. Planurile sunt autorizate de directorii ai birourilor CT în conformitate cu sarcinile definite de Inspectorul General al Controlului de Trezorerie. Performanța CT poate fi adusă dincolo de planul de control, pe baza informațiilor sau materialelor obținute și a analizelor întreprinse.

#### **4.5. Coordonarea activităților CT și ale auditorilor interni/altui personal de control**

În conformitate cu prevederile legii, toate autoritățile administrației de stat și locale și alte unități organizaționale din cadrul administrației guvernamentale locale sunt obligate să coopereze cu și să ofere informații gratuite și asistență autorităților CT, inspectorilor și angajaților pentru a permite execuția sarcinilor CT.

Nu există nicio obligație formală de coordonare a sarcinilor și angajamentelor în rândul CT și al auditorilor interni/controlorilor/inspectorilor, cu următoarele excepții: în conformitate cu prevederile Articolelor 293 și 294 din Legea privind Finanțele Publice, Inspectorul General pentru Controlul de Trezorerie poate:

- delega audit intern în organizațiile administrației centrale și ale administrației regionale/locale când este vorba de fonduri ale bugetului UE;
- evalua procedura de audit intern în organizații ale administrației centrale și administrației regionale/locale când este vorba de fonduri ale bugetului UE.

UCA, precum și alte departamente ale Ministerului Finanțelor, poate prezenta propuneri pentru proiectul de plan de control al CT.

### **5. Reforme în curs/viitoare**

#### **5.1. Implementarea noii forme a sistemului de control public intern**

Legea din 27 august 2009 privind Finanțele Publice a redefinit componentele esențiale ale sistemului CPI. Reforma a fost orientată către consolidarea managementului riscului și

evaluarea sistemului managerial în cadrul ramurilor administrației guvernamentale. În prezent, administrația centrală guvernamentală se ocupă de implementarea reformei.

La sfârșitul anului 2010, miniștrii care se ocupau de ramuri au autorizat și publicat planurile lor anuale de activitate pentru prima oară. Miniștrii sunt obligați să stabilească obiective fundamentale care să fie atinse de ramură în termen de un an. Trebuie specificați și indicatori adecvați pentru a măsura nivelul de atingere a obiectivelor stabilite. Planul anual de activitate este o reformă fundamentală în cadrul performanței ministerelor; o astfel de stabilire fermă a obiectivelor nu mai existase înainte. Până la sfârșitul lunii aprilie 2011, primele declarații privind controlul managementului statului în cadrul ramurilor administrației guvernamentale ar trebui semnate de către miniștri și publicate de situl web. Managerii de top din orice ministere au stabilit sisteme și proceduri formale care ar trebui să asigure miniștrilor asigurarea rezonabilă cu privire la situația controlului managementului în sucursale. Aceste sisteme au fost coordonate de o echipă sau o persoană dedicată acelei sarcini și de obicei au inclus, inter alia, un sub-sistem de management al riscului, auto-evaluare de către unități, rezultate și recomandări din partea misiunilor de audit și inspecție. Declarațiile individuale de acest tip sunt de asemenea noi pentru administrația poloneză.

Comitetele de audit nou-înființate trebuie să:

- livreze informații valoroase și sfaturi cu privire la riscul relaționate cu implementarea obiectivelor și sarcinilor indicate de către miniștri în planurile lor;
- consolideze rolul auditului intern în evaluarea sistemului de control al managementului în ramurile administrației guvernamentale.

Principala provocare pentru managerii de top din ministerele de resort încă este modul de conectare a ciclului de management al riscului cu programarea și monitorizarea sarcinilor formulate în bugetul pe bază de performanță (atât din perspectivă anuală cât și pentru cadrul pe termen mediu al Planului Financiar Multianual al Statului).

## **5.2. Managementul cheltuielilor publice: implementarea continuă a bugetării pe bază de performanță în administrația publică**

Chestiunea crucială în sfera managementului cheltuielilor publice este implementarea continuă a unui nou sistem bugetar: sistemul de bugetare bazat pe performanță (BBP) care va lucra în paralel cu sistemul tradițional. Din anul 2008, justificarea legilor privind proiectele bugetare a cuprins o parte de cheltuieli relaționate cu sarcinile care sunt în conformitate cu metodologia poloneză privind performanța bugetară pregătită de Ministerul Finanțelor. Programele multianuale (inclusiv anumite programe de investiții publice) și planurile agențiilor executive, fondurilor alocate și persoanelor juridice de stat sunt pregătite tot în conformitate cu metodologia de planificare a performanței. Noul Plan Financiar Multianual al Statului a fost pregătit în anul 2010 conform noii structuri BBP și acoperă funcțiile statului, împreună cu obiectivele și măsurile conexe.

Multe dintre elementele noului sistem de bugetare încă mai trebuie să fie proiectate și dezvoltate. Acestea cuprind: managementul fondurilor în ministerele de resort, dezvoltarea unei metode de evaluare pentru sistem și a chestiunilor tehnice, precum dezvoltarea sistemelor contabile și de raportare, dezvoltarea sistemului de suport IT și activitatea continuă care de definire și îmbunătățire a obiectivelor și indicatorilor.

### **5.3. Noi strategii de dezvoltare guvernamentală**

Ministerele lucrează în prezent la nouă strategii guvernamentale de dezvoltare pe termen mediu care se bazează pe strategia de dezvoltare pe termen lung și mediu pentru țară (prima dintre cele nouă strategii – Strategia de Dezvoltare Națională Regională 2010-20 – a fost acceptată de consiliul de miniștri și publicată în iulie 2010). Forma sistemului de programare, implementare și evaluare a strategiilor de dezvoltare a fost definită în Legea din 6 decembrie 2006 cu privire la Regulile de Creare de politici de dezvoltare. Strategiile menționate mai sus ar trebui să acopere setul de obiective și scopuri coerente pentru guvern, care să fie implementate de administrația publică și evidențiate în bugete și în toate documentele de programare.



## PORTUGALIA

### Controlul Public Intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Pentru aproape o decadă, începând de la sfârșitul anilor 1990 și până la jumătatea anilor 2000, Portugalia s-a confruntat cu deficite bugetare și probleme de creștere care nu poate fi susținută a cheltuielilor curente primare. Pentru a îmbunătăți această situație, guvernul a întreprins reforme structurale cuprinzătoare ale sectorului public, inclusiv o reformă extinsă a administrației publice, reorganizând și fluidizând departamentele și agențiile guvernamentale, restructurând serviciile civile pentru a le face mai flexibile și mai sensibile și reforma pensiilor pentru a consolida sustenabilitatea pe termen lung a finanțelor publice. Procesul include și noul Sistem Integrat de Evaluare a Managementului și Performanței reformei Administrației Publice (Siadap). Acest lucru va ranforșa eforturile de îmbunătățire a performanței, a evita suprapunerile sau conflictele dintre eforturile de reformă și a reduce birocrăția pentru ministerele de resort.

De asemenea, un Program de Restructurare pentru Administrația Centrală a Statului (PRACE) a implicat reproiectarea structurilor, a rolurilor și responsabilităților pentru a consolida organizațiile și a reduce numărul managerilor; în consecință, numărul de direcții generale, agenții publice și manageri de top și de nivel mediu a fost redus cu aproximativ 25%. În paralel cu aceste schimbări importante, sistemul bugetar portughez este supus unor reforme semnificative pentru a îmbunătăți și mai mult disciplina fiscală și eficiența și eficacitatea cheltuielilor publice și prin modificarea recentă (Legea Nr. 23/2011 din 20 mai) a Legii curente privind Cadrul Bugetar (Legea Nr. 91/2001 din 20 august, revizuită prin Legea organică Nr. 2/2002 din 28 august, prin Legile Nr. 23/2003 din 2 iulie, 48/2004 din 24 august și 48/2010 din 19 octombrie și recent prin Legea Nr. 23/2011 din 20 mai).

#### 2. Mediul controlului public intern

Se încearcă evoluarea de la un sistem tradițional legalist și puternic orientat pe intrări, care se concentrează pe controlul cheltuielilor printr-o supraveghere foarte detaliată a execuției bugetare, spre un sistem mai fluidizat orientat spre performanță. În ultimii trei ani, o serie de îmbunătățiri ale procesului bugetar au fost deja introduse, în special în ceea ce privește calitatea, disponibilitatea și oportunitatea conturilor publice. S-au înregistrat îmbunătățiri semnificative în ceea ce privește acoperirea și oportunitatea datelor de execuție bugetară.

Existența procedurilor de control intern este de asemenea obligatorie pentru toți utilizatorii bugetari, în conformitate cu Articolul 58 din Legea privind Cadrul Bugetar. Într-adevăr, controlul financiar *ex ante* a fost orientat în special spre analize administrative centralizate/cercetări documentare și s-a bazat pe verificarea formală a unei serii de autorizații. Prin reforma bugetară, a existat în Portugalia o trecere importantă de la controlul *ex ante* la procedurile de control intern, concentrată mai mult pe sistemele corecte de control

<sup>1</sup> Contribuția Ministerului Finanțelor.

al managementului în cadrul unităților operaționale (Articolul 58 din Legea privind Cadrul Bugetar, conform celor menționate mai sus) și pe responsabilitatea managerilor de cheltuieli.

Obiectivele cheie ale reformei au fost de a permite o monitorizare mult mai bună a implementării și execuției bugetare, precum și introducerea unei monitorizări adecvate a calității și utilității cheltuielilor și a utilizării economice, eficiente și eficace a resurselor. Totuși, este foarte clar că robustețea și fiabilitatea sistemelor de control intern necesită un angajament de management eficient, dar în același timp, este foarte important ca Ministerul Finanțelor să continue să dezvolte uneltele adecvate pentru asigurarea unui accent mai mare pe o supraveghere, monitorizare și revizuire analitică mai globală a bugetului general.

A fost lansat un plan pilot de implementare a contabilității de angajamente în cadrul guvernului. Procesul de reformă este în curs. Schimbările viitoare sunt luate în calcul atât de către guvern cât și de către Comitetul pentru Bugetare de Programe (CBP) al parlamentului, inclusiv o regulă privind cheltuielile, un cadru de cheltuieli pe termen mediu (CCTM) și detaliile pentru cadrul de bugetare bazată pe performanță. Date fiind efectele crizei financiare internaționale, este vital ca procesul bugetar portughez să continue să fie reformat, în cadrul general al inițiativei de bugetare de programe.

Pentru a promova aceste schimbări și pe cele previzionate prin inițiativa de bugetare de programe, rolul DG de Buget trebuie să se schimbe de la controlul detaliat al execuției către o prezentare și o analiză mai globală. Fluidizarea managementului financiar, trecerea la bugetarea de programe și schimbările rolului DG de Buget pavează drumul pentru delegarea responsabilităților către ministerele de resort, care vor deține responsabilitatea principală pentru managementul programelor și execuția bugetară. În același timp, este important pentru ministere să dețină capacitățile și structurile de răspundere necesare. Fiecare minister are propriul oficiu bugetar, responsabil pentru execuția bugetară globală și supravegherea financiară a bugetării de programe din cadrul ministerului, pentru a servi drept corespondent al DG de Buget în respectivul minister de resort.

În contextul unui cadru de cheltuieli pe termen mediu, fiecare minister de resort trebuie să fie responsabil în principal pentru orice depășiri de cheltuieli din propriul minister. Adoptarea unei maniere mai orientate spre performanță față de bugetare și management a fost foarte importantă pentru Portugalia. Totuși, o abordare în mai multe etape este în curs de pregătire pentru implementarea cuprinzătoare a acestei reforme:

- prima etapă este dezvoltarea unui buget de program și a unui cadru de cheltuieli pe termen mediu;
- cea de-a doua etapă implică dezvoltarea unor informații semnificative legate de performanță pentru programe și ministere și proiectarea și implementarea sistemelor informaționale necesare;
- cea de-a treia etapă este integrarea treptată a informațiilor legate de performanță în procesele decizionale bugetare.

Trebuie să fie clar faptul că această reformă este un proces pe termen lung. În ciuda faptului că măsurile importante au fost luate, este totuși esențial ca aceste reforme să continue și să fie implementate pe deplin în practică. Acest lucru este în mod special important dat fiind climatul economic curent nefavorabil.

### **3. Conceptul de control public intern în cadrul administrației dumneavoastră**

### 3.1. Răspunderea managerială

Ținând cont de necesitatea de a urmări reforma bugetară și de faptul că eficiența și eficacitatea efortului de consolidare fiscală ar trebui să depășească măsurile anuale, guvernul portughez a aprobat recent (noua versiune a Legii privind Cadrul Bugetar din mai 2011) revizuirea cadrului fiscal curent, în linie cu bunele practici internaționale, pentru a garanta o consolidare credibilă a finanțelor publice în anii următori. În special, consiliul de miniștri a aprobat un proiect de lege care să fie prezentat parlamentului, de revizuire a Legii privind Cadrul Bugetar, care prevede:

- un cadru multianual care să cuprindă regulile privind cheltuielile și soldul bugetar;
- un domeniu extins căruia să i se aplice legea;
- consolidarea abordării bugetării de programe;
- un Consiliu independent pentru Finanțele Publice.

Acest proiect de lege, aprobat recent de parlament (aprilie 2011), este aliniat complet cu mecanismele raforsate de coordonare a politicii economice în Uniunea Europeană și semestrul european de coordonare de politică. În noul cadru, guvernul va prezenta parlamentului un plan bugetar multianual – care să fie actualizat anual – ce include definiția și angajamentul privind plafonul de cheltuieli pentru anii următori.

Cadrul bugetar revizuit este extins pentru a include toate entitățile care fac parte din administrația generală, în baza regulilor contabile naționale aplicate de Oficiul Național de Statistică. În plus față de includerea lor explicită în rapoartele bugetare anuale și planurile multianuale, conformitatea deplină cu cerințele intra-anuale de informare este aplicată tuturor entităților, raforsând și mai mult controlul execuției bugetare.

Consiliul Finanțelor Publice – care va fi creat ca organism independent – va evalua consecvența dintre scenariile și obiectivele macroeconomice și bugetare, precum și consecvența cu regulile multianuale privind cheltuielile și soldul bugetar. În plus, guvernul este pe cale să aprobe crearea unui sistem nou de monitorizare și control continuu al proiectelor mari de investiții. Acesta va include PPP și concesiuni, pavând drumul către o abordare orientată spre dezvoltarea de proiecte sustenabile din perspectivă tehnică și financiară.

În final, efortul de a crește transparența și disciplina în managementul întreprinderilor de stat (IMM-uri) va continua, o parte din măsuri fiind deja implementate:

- plafoanele nete de împrumuturi definite în Programul de Stabilitate 2010-13 – 7% în 2010, 6% în 2011, 5% în 2012 și 4% în 2013;
- o reducere a salariilor, care va contribui la reducerea cu 5% a salariilor din sectorul public în general;
- o scădere cu 15% a costurilor operaționale;
- scăderea transferurilor către IMM-uri prin consolidarea de măsuri orientate spre raționalizare și sustenabilitate financiară.

Toate aceste modificări vor contribui la îmbunătățirea execuției bugetare și a managementului guvernamental. Trecerea la un buget de programe orientat către rezultate necesită, așa cum am menționat anterior, delegarea responsabilității bugetare către manageri de programe și/sau ministere, împreună cu necesitatea de a reduce supravegherea detaliată veche și a crește flexibilitatea managerilor de programe. Ministerele, și în special agențiile, ar trebui să dețină

răspunderea primară pentru managementul programelor și executarea bugetului, ceea ce înseamnă că procedurile de control *ex ante* detaliate și de rutină concentrate în special pe conformitate și regularitate, fără a acorda atenție calității cheltuielilor (ar putea fi legal și regulat, dar este chiar necesar și util?), nu au mai putut ajuta managerii să facă față noilor lor responsabilități.

În consecință, o reformă a controlului intern a fost dezvoltată pentru a monitoriza și garanta conformitatea cu întreaga legislație și cu procedurile relevante și a proteja și salvagarda valoarea activelor și pasivelor publice, dar și a asigura o utilizare economică, eficientă și eficace a resurselor disponibile conform principiilor privind managementul financiar solid, precum și a monitoriza și asigura atingerea obiectivelor, priorităților, țințelor și obiectivelor de politică. În același timp, procedurile de control intern sunt aspecte cheie pentru asigurarea unor informații adecvate, complete și corecte pentru management (Articolul 58 din Legea privind Cadrul Bugetar).

Dezvoltarea în Portugalia a unui sistem de audit public intern trebuie să fie înțeleasă în linie cu toate reformele menționate mai sus. În consecință, și în conformitate cu îmbunătățirile generale introduse în politica guvernamentală de management, guvernul portughez a decis să dezvolte și o funcție de audit intern.

### ***Răspunderea pentru rezultate: bugetarea și managementul pe bază de performanțe***

Totuși, trebuie să fie clar că inițiativele de dezvoltare a unor informații semnificative privind performanța necesită timp. Este important ca această reformă să fie privită ca un prim pas în procesul pe termen lung care implică învățarea prin practică. Este, de asemenea, importantă efectuarea unei analize independente sau a unui audit al informațiilor privind performanța pentru a asigura calitatea și credibilitatea. Acest lucru este valabil în mod special în Portugalia, întrucât Siadap propune să lege performanțele de rezultate pentru a plăti. În timp ce această legătură creează stimulente pentru atingerea obiectivelor, ar genera și stimulente pentru manipularea informațiilor și ar putea afecta integritatea și fiabilitatea acestora.

Un rol independent este îndeplinit și de către Inspectorul General de Finanțe (IGF), care raportează direct Ministerului Finanțelor; responsabilitățile de audit și control ale IGF cuprind întreaga administrație publică centrală și locală, inclusiv întreprinderile de stat, întreprinderile municipale, fundațiile și chiar societățile private atunci când folosesc sau primesc fonduri publice. În plus, Curtea de Conturi deține și rolul de revizuire a conturilor anuale ale statului.

### **3.2. Auditul intern și coordonarea controlului public intern**

În mod tradițional, Portugalia avea un sistem de inspecție financiară localizat în Ministerul Finanțelor, în cadrul unui Departament de Inspecție Generală a Finanțelor. În linie cu reforma bugetară, guvernul portughez a decis să-și reformeze aranjamentele de CPFİ prin adoptarea auditului intern și revizuirea rolului inspecției financiare. Totuși, existau deja câteva unități de audit intern în anumite organizații publice înainte de începerea acestei reforme. Unitățile de audit intern există acum în toate ministerele de resort și în cadrul sectorului public din Portugalia, excepția principală fiind organizațiile de dimensiuni mici.

Există o unitate centrală de armonizare localizată în IGF al Ministerului Finanțelor. Inspecția financiară continuă să existe, dar a fost reorientată către analiza neregulilor grave și către investigații și analiză a politicilor. Mandatul IGF include diferite funcții, precum audituri

financiare, de sistem, performanță/raport calitate/preț și de IT, evaluarea performanței programelor și departamentelor, consiliere tehnică pentru Ministerul Finanțelor și stabilirea de standarde metodologice (în cadrul funcțiilor UCA, referitor la funcționarea sistemului portughez de audit public intern).

IGF a fost omologul Comisiei Europene în legătură cu chestiuni de audit și control financiar începând din anul 1986, când Portugalia a devenit Stat Membru și, în consecință:

- IGF este autoritatea curentă de audit (2007-13, activitatea de închidere a auditului urmând să fie efectuată până în anul 2017) pentru toate Fondurile Structurale și de Coeziune, precum și pentru Fondul de Pescuit și pentru Fondurile recente pentru Justiție și Afaceri Interne (IGF a îndeplinit și un rol similar în perioadele anterioare de programare, 1989-93, 1994-99 și 2000-06);
- Pentru Fondurile Agricole, IGF a fost organism de certificare al conturilor anuale ale agențiilor de plată din momentul aprobării procedurii de verificare a conturilor în anul 1996.

Contextul pentru reforma sistemului tradițional de control și inspecție financiară prin introducerea auditului intern a fost reforma bugetară. Guvernul a întreprins o reformă a aranjamentelor organizaționale din sectorul public pentru a face serviciile publice mai flexibile și mai responsabile și a consolida sustenabilitatea pe termen lung a finanțelor publice. Dezvoltarea auditului intern a fost inclusă în aceste reforme. În același timp, guvernul a decis cu privire la o reformă a sistemului bugetar portughez. Scopul a fost de a îmbunătăți disciplina financiară și eficiența și eficacitatea cheltuielilor publice. Obiectivul a fost trecerea de la un sistem care se concentra pe controlul cheltuielilor printr-o supraveghere foarte detaliată a execuției bugetare la un sistem mai fluidizat, orientat spre performanță. Acest proces de reformă este încă în curs. Strategia din spatele dezvoltării auditului intern în Portugalia s-a bazat pe doi factori esențiali: în primul rând, angajamentul clar, coordonarea și proprietatea Ministerului Finanțelor și, în al doilea rând, o abordare pas cu pas. Cel de-al doilea factor însemna că următorii pași aveau să fie implementați doar după ce se ajungea la o asigurare rezonabilă că pașii anteriori fuseseră asimilați de către diversele persoane interesate.

Întregul proces a fost gestionat de către Ministerul Finanțelor, prin Inspectoratul General de Finanțe, care are responsabilitatea esențială, întrucât legea privind Sistemul de Audit Intern (Legea Nr. 166/98 din 20 iunie) definește IGF drept organismul de nivel strategic, cu o responsabilitate specifică de coordonare și dezvoltare de rețele. Pentru funcționarea eficace a sistemului, a fost creat un Consiliu de Coordonare a Auditului Intern, prezidat de directorul unității de audit intern din Ministerul Finanțelor. Membrii consiliului sunt și directori ai altor unități de audit intern din alte ministere de resort (de nivel secund) și consiliul constă din 15 membri, acesta fiind echivalentul curent al numărului de ministere.

Obiectivul primului pas a fost de a stabili ce acțiuni au fost luate de diverse ministere pentru a introduce auditul intern. Așadar, a fost efectuată o evaluare orizontală pentru a înțelege cum arăta situația reală în diferite ministere de resort. Această evaluare a fost efectuată de un grup de lucru, înființată de IGF-ul Ministrului Finanțelor drept coordonator strategic de sistem, care a organizat interviuri în toate ministerele; de asemenea, a analizat rapoartele câtorva unități de audit intern deja existente, precum și rapoartele inspecțiilor tradiționale cu scopul de a crea o înțelegere mai bună a diferențelor reale dintre tehnicile de inspecție și de audit intern adoptate de diferite ministere și a identifica zone în care tehnicile de audit erau consecvente cu standardele de audit intern și erau deja implementate.

După trei luni, și în urma acestei evaluări, a fost emis un raport denumit *Cartea Albă – Auditul Intern în Sectorul Public* și toate ministerele au fost grupate în trei zone diferite:

- zona albă (nici un fel de audit intern);
- zona gri (unități de audit intern de capacitate redusă, nu bine dezvoltate, dar cu cel puțin câțiva oameni cu abilitățile necesare pentru a lucra împreună cu UCA în calitate de omologi ai acestora pentru a dezvolta auditul intern); și
- zona verde (unde conceptul și funcția de audit intern erau deja cunoscute și operau, chiar dacă la nivele diferite de profesionalism).

Raportul *Cartea Albă* a fost emis de către IGF în calitate de UCA și a fost prezentat Ministrului Finanțelor, care l-a aprobat după consultarea consiliului de miniștri. Pentru a dezvolta recomandările din *Cartea Albă*, IGF, acționând în calitate de UCA, a pregătit apoi o „foaie de parcurs” cu o propunere pentru dezvoltarea coerentă a unei funcții descentralizate de audit intern în sectorul public. Alături de aceasta, a fost dezvoltată o funcție de rețea împreună cu omologii din ministerele de resort. Acești omologi aveau să funcționeze în fiecare minister drept promotori interni pentru dezvoltarea auditului intern.

A fost dezvoltată și o abordare specială de tip „coaching” pentru a asigura faptul că problemele specifice identificate de diferite ministere puteau fi abordate în mod adecvat. A fost creat un grup de lucru în cadrul IGF, care raporta direct Ministrului Finanțelor (informațiile obținute în urma evaluării rapoartelor de audit și a celor de inspecție – la care s-a făcut referire anterior – au fost folosite pentru a orienta mai bine foaia de parcurs, aranjamentele de orientare ale UCA și pe cele specializate de coaching).

Cel de-al doilea pas a fost dedicat monitorizării implementării foii de parcurs, pentru a asigura faptul că s-a stabilit acordarea de susținere specifică fiecărei unități de audit intern, în conformitate cu situația particulară și nevoile unității respective, fără a pierde din vedere viziunea orizontală necesară pentru a asigura faptul că sistemul de audit intern se dezvoltă într-o manieră coerentă și consecventă. O lecție învățată din această experiență de implementare a fost faptul că depășirea rezistenței este o sarcină foarte solicitantă și necesită o structură de coordonare foarte eficientă, profesională și practică (UCA), care să poată interveni atât rapid cât și în mod pragmatic pentru a soluționa sau ajuta la soluționarea unei game foarte specifice și detaliate de probleme.

Anumite probleme au afectat mai mult de un singur minister și astfel au necesitat eforturi considerabile din partea UCA pentru a fi abordate în mod corespunzător. Această experiență a UCA a demonstrat nivelul înalt de angajament necesar și faptul că implementarea necesită un angajament cu normă întreagă, cu susținere directă continuă din partea Ministrului Finanțelor. A demonstrat și faptul că o funcție de coordonare IGF foarte profesionistă și pragmatică (UCA) este un factor cheie pentru succes. Pentru a atinge acest obiectiv, UCA trebuie să câștige respectul profesional al celorlalți omologi și al tuturor persoanelor implicate. În același timp, întrucât foaia de parcurs a fost lansată cu monitorizarea implementării sale, a fost introdus un program de instruire de management atât pentru a dezvolta conștientizarea managementului cu privire la importanța funcției de audit intern cât și pentru a explica distincția dintre auditul intern și inspecție ca unelte pentru asigurarea controlului financiar și, la nivel mai extins, protecția intereselor financiare naționale.

Aceste două chestiuni – conștientizarea managementului privind rolul și beneficiile auditului intern și a diferenței dintre inspecția și auditul intern – sunt chestiuni transversale semnificative și, privind retrospectiv, a fost vital ca amândurora să li se acorde un nivel atât de înalt de importanță încă de la începutul programului de reformă. Într-adevăr, distribuirea și diseminarea acestor aspecte a pavat drumul pentru dezvoltarea și înțelegerea funcției de audit intern și a ajutat la eliminarea opozițiilor și reacțiilor negative rămase.

În final, cel de-al treilea pas a fost dedicat consolidării funcționării sistemului de audit intern ca sistem real. Acest lucru a însemnat consolidarea organizațiilor individuale de audit intern, a capacităților acestora și a rețelei înseși (prin rețea înțelegându-se relațiile dintre diferite unități de audit intern și cu IGF în calitate de UCA). Unitățile de audit existau, aveau personal capabil și astfel provocarea o viza pe UCA să asigure faptul că întregul proces de audit intern devenea complet eficient. Pentru a ajuta în îndeplinirea acestei sarcini, au fost create patru comitete tehnice în subordinea Consiliului de Coordonare. Aceste comitete sunt:

- Comitetul de Planificare și Monitorizare;
- Comitetul de Instruire;
- Comitetul Metodologic;
- Comitetul de Evaluare.

#### **4. Inspecția Financiară**

În ciuda dezvoltării unei funcții de audit intern, IGF a păstrat capacitatea de inspecție financiară printre responsabilitățile sale, care includ și evaluarea serviciilor, a activităților și programelor, precum și sfaturi tehnice oferite Ministerului Finanțelor. Referitor la ramura de inspecție financiară, am realizat și o importantă trecere către modernizarea acestei funcții. Într-adevăr, inspecțiile financiare au fost în mod tradițional orientate mai mult spre tranzacții/operațiuni și pot fi acum reorientate către domenii mai riscante, în timp ce auditul intern ar trebui să se concentreze pe fiabilitatea și eficiența sistemelor de control intern și a raportului calitate/preț.

Nu există așadar nici un risc de suprapunere sau duplicare a funcțiilor, întrucât inspecțiile sunt în principal activități de investigare, în timp ce auditul intern este gestionat de o funcție consultativă; programul său de activitate trebuie discutat cu managementul, cu scopul de a îmbunătăți sistemele de control intern. Modificarea funcțiilor portugheze de inspecție a ținut cont de faptul că inspecția operează acum într-un mediu în care:

- departamentele care efectuează cheltuieli trebuie să-și asume o responsabilitate sporită pentru a asigura managementul și controlul financiar corect și eficient al programelor și proiectelor pe care le gestionează; și
- funcția de audit intern analizează modul în care departamentele care efectuează cheltuieli operează în practică și sporesc nivelul de conștientizare al managementului, în baza experienței lor extinse, referitor la modul în care să-și îmbunătățească sistemele și operațiunile.

#### **5. Reforme în curs și/sau viitoare**

Totuși, reforma bugetară necesită încă anumite schimbări care pot fi rezumate după cum urmează:

- procese fluidizate de execuție bugetară și control financiar. Într-adevăr, trecerea la un buget de programe orientat pe rezultate necesită delegarea responsabilității bugetare către managerii de programe și/sau miniștri. Ministerele și în mod special agențiile,

trebuie să aibă răspunderea primară pentru managementul programelor și execuția bugetară.

- transferul responsabilității primare pentru execuția bugetară către centrele de cheltuieli. DG de Buget trebuie să asigure orientare clară către agențiile sale cu privire la cerințele de execuție bugetară și termenele limită pentru rapoartele bugetare. În cadrul acestei orientări, ele organizează instruire pentru personalul ministerului/al centrului de cheltuieli cu privire la responsabilități bugetare delegate. DG de Buget trebuie, de asemenea, să-și îndrepte atenția de la monitorizarea detaliată a tranzacțiilor către analiza anomaliilor în execuția bugetară și analize ale performanței financiare a programelor.
- consolidarea răspunderii ministerelor de resort. Ministerele trebuie să fie trase la răspundere mai mult pentru modul în care își îndeplinesc noile responsabilități delegate. Înainte să se realizeze delegarea, este important pentru ministere să dețină capacitățile necesare și structurile de răspundere. Fiecare minister are un birou de buget și finanțe care preia responsabilitatea pentru execuția bugetară și asigură supravegherea bugetării programelor în cadrul ministerului. Acest birou trebuie să se afle sub supravegherea controlorului financiar care trebuie să raporteze direct către ministru.



## ROMÂNIA

### Controlul public intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Organizarea administrației publice conform principiilor care se află la baza conceptului curent de sistem de CPI are o tradiție lungă. Școala românească de finanțe publice a avut o contribuție importantă la crearea statului modern și a produs personalități marcante care au contribuit la elaborarea legislației cu impact puternic asupra economiei în general și a finanțelor publice în special.

Începând din anii 1990, tranziția României la o economie de piață și efortul țării de a adera la Uniunea Europeană (UE) a inclus acțiuni conjugate al căror scop era reformarea managementului public și creșterea performanței acestuia în baza valorilor managementului privat prin introducerea în administrația publică a uneltelor de lucru folosite de managementul privat.

În acest context, CPI a fost abordat dintr-o perspectivă pragmatică; în cadrul principiilor de bună practică reprezentând acquis-ul UE, înțelesul său a fost asociat nu doar cu operațiuni de verificare, ci și cu funcția managerială. Prin implementarea CPI, managementul își asumă responsabilitatea pentru identificarea oricăror abateri ale rezultatelor atinse de la obiectivele planificate, pentru a analiza cauzele acestora și a lua măsurile preventive și corective necesare.

Anterior aderării la UE, România a integrat acquis-ul UE referitor la Capitolul 28 „Controlul Financiar” în întregime, a armonizat legislația națională cu legislația UE și a dezvoltat infrastructura națională necesară pentru implementarea acesteia. Ministerul Finanțelor Publice (MFP) și-a asumat sarcina de a integra reformele în domeniul CPI.

În domeniul administrației publice, MFP a implementat componentele de control public intern, adică auditul intern, controlul managerial, responsabilitatea și răspunderea managerială și standardele de management/control intern. Statul a renunțat la o parte din sarcinile sale de control, care au fost transferate managementului entităților publice și a concentrat formele de control exercitate în instituțiile publice prin structuri independente, schimbând accentul către sisteme de management, audit intern și acțiuni care să asigure servicii publice eficiente.

#### 2. Mediul controlului public intern

Reforma sistemului de control intern înseamnă de fapt reforma sistemului de management public. Sistemele existente care sunt relevante pentru mediul CPI includ următoarele:

##### 2.1. Bugetul general consolidat

---

<sup>1</sup> Contribuție a Ministerului Finanțelor din 22 martie 2011.

Bugetul este documentul ce cuprinde veniturile și cheltuielile stabilite și aprobate pentru fiecare an sau doar cheltuielile, după caz, în conformitate cu sistemul de finanțare din instituțiile publice.

Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice, completată de Legea Nr. 69/2010 privind responsabilitatea fiscal-bugetară, introduce în construcția bugetară noțiunea de buget general consolidat, care înseamnă ansamblul de bugete care compun sistemul bugetar, agregate și consolidate pentru a forma un întreg.

Coordonatele curente ale construcției bugetare se bazează pe:

- consistența mix-ului de politici macroeconomice, care trebuie să conțină o doză adecvată din fiecare componentă pentru a păstra stabilitatea financiară și a asigura relansarea sustenabilă a activității economice;
- obiectivul principal al construcției bugetare anuale, aliniat cu Strategia Fiscal-bugetară pe termen mediu, conform prevederilor Legii Nr. 69/2010, care constă în reducerea graduală a deficitului bugetar pentru a atinge până în anul 2012 nivelul stipulat în Tratatul de la Maastricht;
- continuarea consolidării fiscale, ceea ce înseamnă că bugetul general trebuie să respecte limitele obligatorii de deficit prevăzute în Strategia Fiscal-bugetară.

În ceea ce privește mecanismele de programare bugetară, se poate considera că România a înregistrat progrese semnificative prin: introducerea programării multianuale; abordarea bugetară pe bază de programe (în prezent, bugetele principalelor instituții de autorizare nu sunt acoperite în totalitate de programe); posibilitatea ca principalii ordonatori de credite să încheie contracte pentru acțiuni multianuale, consolidând astfel disciplina în alocarea resurselor bugetare; posibilitatea de a folosi, alături de resursele interne, resurse din finanțarea externă nerambursabilă; crearea cadrului instituțional, conceptual și procedural pentru coordonarea, implementarea și managementul instrumentelor structurale și a fondurilor de pre-aderare; consolidarea capacității administrative pentru managementul operațional al contribuției României la construirea propriilor resurse în cadrul bugetului UE.

## **2.2. Sistemul contabil**

Conform reglementărilor în vigoare în domeniul finanțelor publice – Legea Nr. 500/2002 – și în domeniul contabilității – Legea Nr. 82/1991 – contabilitatea publică include: contabilitatea veniturilor și cheltuielilor publice, care reflectă decontarea veniturilor și plata cheltuielilor într-un an financiar; contabilitatea trezoreriei statului; contabilitate generală, bazată pe principiul stabilirii drepturilor și obligațiilor și reflectând evoluția situației financiare și a activelor, inclusiv surplusul sau deficitul activelor; și contabilitatea analizei costurilor pentru programele aprobate.

Mai mult, contabilitatea publică oferă informații cu privire la activele aflate în administrarea instituțiilor publice, execuția bugetului de venituri și cheltuieli, rezultatul execuției bugetare, situația activelor și pasivelor și costul programelor aprobate. Veniturile și cheltuielile sunt înregistrate în evidențele contabile ale instituțiilor publice, în conformitate cu regulile contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile respective se produc în fapt, nu atunci când sumele în numerar sau echivalentele în numerar sunt încasate sau achitate și sunt

înregistrate astfel în evidențele contabile și raportate în declarațiile financiare pentru perioadele respective.

Evidențele financiare ale instituțiilor publice, care sunt redactate sub forma contabilității cu dublă intrare, oferă informații utilizatorilor nu doar cu privire la tranzacții din trecut care au implicat încasări și plăți, ci și cu privire la obligații viitoare de plată și la alte resurse corespunzătoare câștigurile viitoare. Contabilitatea veniturilor este efectuată în baza tipurilor de venituri, în funcție de natura sau sursa acestora, și contabilitatea veniturilor și cheltuielilor pentru bugetul general este efectuată în conformitate cu structura clasificării bugetare în vigoare.

În baza Legii Nr. 500/2002, în conformitate cu declarațiilor financiare depuse de principalele instituții de autorizare, conturile cu privire la implementarea numerarului bugetului de stat, al bugetului asigurărilor sociale de stat și al bugetelor fondurilor speciale, elaborate de autoritățile cărora le este atribuită această sarcină prin lege și în urma analizei și verificării acestora, MFP elaborează contul anual general de implementare a bugetului de stat și contul de implementare a bugetului asigurărilor sociale de stat, cărora le sunt atașate conturile de implementare anuală a bugetului fondurilor speciale și bugetele principalilor ordonatori de credite, inclusiv anexele acestora, urmând să fie prezentate guvernului. În urma verificării de către Curtea de Conturi (CC), conturile de implementare sunt aprobate de către parlament.

În baza legii Nr. 82/1991, MFP elaborează fișa anuală de bilanț a instituțiilor publice. Informațiile din declarațiile financiare ale instituțiilor publice sunt folosite pentru ca MFP, Banca Națională și Institutul Național de Statistică să elaboreze rapoartele financiare; rapoartele sunt prezentate Institutului de Statistică al UE (Eurostat), conform sistemului european de conturi naționale și regionale din Comunitate (ESA 95) și Fondului Monetar Internațional.

### **2.3. Auditul extern**

Auditul extern este efectuat de către CC, care auditează crearea, managementul și utilizarea resurselor financiare de stat și din sectorul public. Funcția de audit a CC este exercitată prin intermediul unor proceduri de audit public extern prevăzute în standardele de audit elaborate în conformitate cu standardele de audit general acceptate la nivel internațional.

În cadrul sarcinii sale prevăzute de lege, CC efectuează activități specifice cu privire la toate entitățile publice. Activitățile specifice ale CC constau în control și audit public extern. Auditul public extern include în special auditul financiar și auditul performanței. În plus, CC are sarcina de a evalua propriile activități de control financiar și audit intern ale persoanelor juridice din jurisdicția sa.

Pentru a îndeplini obligațiile în domeniul auditului extern aparținând României în calitate de Stat Membru al UE, a fost înființată o autoritate de audit și ea funcționează în legătură cu fondurile UE pre și post aderare acordate României de către UE. Autoritatea de audit este singura autoritate națională cu responsabilități de audit public extern al fondurilor nerambursabile acordate României de către UE, în conformitate cu legislația internă și națională.

CC elaborează un raport public anual care este prezentat parlamentului și care include: observații cu privire la conturile de implementare bugetară care fac obiectul controlului său;

concluziile trase în baza controalelor comandate de Camera Deputaților sau de către Senat sau efectuate asupra unor societăți autonome, societăți deținute în totalitate sau în mare parte de către stat și alte persoane juridice supuse controlului CC; încălcările descoperite și măsurile coercitive luate; și alte aspecte considerate relevante de către CC. CC elaborează și un raport anual cu privire la gradul de implementare a sistemului de control intern în cadrul entităților publice supuse controlului.

#### **2.4. Lupta împotriva fraudelor și/sau a neregulilor**

Oficiul European Antifraudă (OLAF) cooperează cu punctele naționale de control. În România, punctul de control este Departamentul pentru Luptă Antifraudă, DLAF, o entitate fără personalitate juridică, subordonată primului-ministru. Departamentul pentru Luptă Antifraudă asigură protecția intereselor financiare ale UE în România, coordonează activitățile antifraudă la nivel național și are următoarele îndatoriri principale: efectuarea controlului la fața locului pentru proiectele finanțate din fonduri europene; coordonarea tuturor instituțiilor naționale implicate în activități antifraudă; cooperarea cu OLAF.

### **3. Conceptul de control public intern în România**

Cu scopul de a promova buna guvernare, CFPI a fost implementat în sectorul public și include:

- sistemul de control intern/managerial;
- auditul intern; și
- coordonarea și armonizarea centrală a celor două componente menționate mai sus.

#### **3.1. Răspunderea și responsabilitatea managerială**

Cadrul legal existent descrie responsabilitatea managerială ca pe un proces în care managerii de la toate nivelurile sunt responsabili pentru deciziile luate și acțiunile întreprinse pentru a atinge obiectivele entității publice din care fac parte. Acest lucru implică răspunderea managerilor pentru buna guvernare financiară și legalitatea managementului fondurilor publice și/sau a activelor publice.

Responsabilitatea managerială la nivelul entităților publice include managementul entității sau al componentelor acesteia, în limitele delimitărilor interne sau externe, pentru a atinge obiectivele setate într-un mod eficient, eficace și în conformitate cu prevederile legale; comunicarea transparentă în acest sens; și răspunderea pentru neîndeplinirea obligațiilor manageriale, conform tipului de responsabilitate legală corespunzător.

Responsabilitatea este o obligație esențială pentru toți managerii din sectorul public și este reglementată în toate cazurile de acte normative, precum legi și decizii de guvern, reguli și regulamente ale autorităților, etc. În organizarea activității de management în baza conceptului de responsabilitate managerială, managerii pornesc de la următoarele premise:

- directorul general/ordonatorul de credite este responsabil pentru organizarea și operarea optimă a sistemului de control intern;

- sistemul de control intern al entităților publice se va baza pe verificări și măsuri corective, pe de o parte, și pe evaluări interne și externe independente, pe de altă parte;
- directorul general/ordonatorul de credite este responsabil pentru atingerea obiectivelor entității;
- directorul general/ordonatorul de credite poate delega autoritatea/competența sa fără să fie scutit de răspunderea generală;
- răspunderea managerială nu poate fi invocată în absența competenței/autorității corespunzătoare;
- responsabilitatea cere transparență și răspundere.

Răspunderea și responsabilitatea managerială în domeniul managementului public sunt reglementate în special după cum urmează.

Responsabilitatea fiscal-bugetară, reglementată de Legea Nr. 69/2010, include ca obiective principale: asigurarea și menținerea disciplinei fiscal-bugetare, transparența și sustenabilitatea finanțelor publice, pe termen mediu și lung; stabilirea unui cadru de principii și reguli în baza cărora guvernul asigură implementarea politicilor fiscal-bugetare care să conducă la un management financiar bun al resurselor; gestionarea eficientă a fondurilor publice pentru a servi intereselor publice pe termen lung.

Legea menționată mai sus prevede responsabilitățile pentru guvern, MFP și ordonatorii principali de credite.

Astfel, legea introduce în practica guvernamentală declarația de răspundere, semnată de către primul-ministru și de MFP, care atestă corectitudinea, caracterul complet și legalitatea informațiilor din strategia fiscal-bugetară, întele și limitele regulilor fiscale și respectarea principiilor de responsabilitate fiscală. Declarația de răspundere este prezentată parlamentului împreună cu strategia fiscal-bugetară și propunerea legislativă pentru aprobarea limitelor specificate în strategia fiscal-bugetară.

Legea menționată mai sus introduce declarația de conformitate, semnată de către primul-ministru și MFP, care confirmă conformitatea construcției bugetare cu regulile și întele stabilite prin strategia fiscal-bugetară. Declarația este prezentată parlamentului împreună cu bugetul anual.

Un actor important în cadrul procesului bugetar este Consiliul Fiscal, o autoritate independentă care se ocupă de asigurarea susținerii pentru guvern și parlament în elaborarea și dezvoltarea politicilor fiscal-bugetare și care răspunde în fața parlamentului pentru corectitudinea și acuratețea analizelor/studiilor/opiniilor și recomandărilor elaborate în conformitate cu responsabilitățile sale.

În fiecare an, MFP inițiază un proiect de lege cu privire la aprobarea limitelor pentru indicatorii specificați în cadrul fiscal-bugetar, care însușește strategia fiscal-bugetară pentru următorii trei ani, stabilind plafoane precum:

- plafonul pentru soldul guvernului general consolidat, exprimat ca procent din produsul intern brut (PIB);
- plafonul pentru cheltuielile de personal din bugetul general consolidat, exprimat ca procent din PIB.

Acești indicatori sunt elemente fundamentale pentru controlul managerial al finanțelor publice exercitat de guvern prin MFP, în baza responsabilităților ce decurg din cadrul legal existent.

Categoriile de ordonatori de credite (manageri), rolurile și responsabilitățile lor sunt definite de Legea Nr. 500/2002 privind finanțele publice. Legea prevede și că ordonatorii principali de credite pot să-și delege competențele către delegații lor de drept sau alte persoane autorizate în acest scop.

Guvernul are datoria de a prezenta parlamentului un buget anual care să respecte principiile responsabilității fiscale, regulile fiscale, strategia fiscal-bugetară și orice alte prevederi legale aplicabile, împreună cu o declarație care să ateste această conformitate, semnată de către primul-ministru și de către MFP. Proiectul de buget, care face parte din responsabilitățile specifice MFP, este elaborat în baza propunerilor de cheltuieli bugetare ale ordonatorilor principali de credite, în conformitate cu strategia fiscal-bugetară și cu metodologia pentru elaborarea proiectului de buget anual.

În conformitate cu prevederile legale curente, managementul de top își asumă responsabilitatea pentru stabilirea de obiective la toate nivelurile pentru planificarea bugetului în conformitate cu bugetul alocat.

Legile de modificare a bugetului de stat pentru anul curent se bazează pe modificări aduse bugetului de stat în urma schimbărilor în evoluția indicatorilor macroeconomici, a aprobării legislației care conduce la modificarea veniturilor bugetare și/sau a cheltuielilor sau drept urmare a politicilor încheiate de guvern.

Orice modificare a bugetului de stat, a bugetului asigurărilor sociale de stat și a bugetelor fondurilor speciale ține cont de concluziile raportului bianual privind situația economică și bugetară, elaborată înainte de sfârșitul lunii iulie de către MFP, precum și de opinia Consiliului Fiscal referitoare la raportul respectiv. Nu pot fi aprobate mai mult de două modificări ale bugetului într-un an fiscal și aceste modificări nu pot fi promovate în primele șase luni ale anului.

În baza Ordonanței de Guvern Nr. 119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, MFP este responsabil pentru elaborarea și implementarea politicii în domeniile controlului intern/managerial și administrației financiare. MFP oferă orientare metodologică, coordonează și supraveghează implementarea sistemelor de control intern/managerial și asigurarea unui management financiar solid în utilizarea fondurilor publice în gestionarea activelor publice.

Controlul intern/managerial cuprinde ansamblul mecanismelor de control exercitate la nivelul entităților publice, inclusiv auditul intern, stabilite de management în conformitate cu obiectivele sale și prevederile legale în vigoare, pentru a asigura un management economic, eficient și eficace al fondurilor; acest lucru se referă și la structura, metodele și procedurile organizaționale.

Controlul intern/managerial verifică atingerea următoarelor obiective generale:

- îndeplinirea regulată, eficientă, economică și eficientă, la un nivel rezonabil de calitate, a sarcinilor instituțiilor publice, așa cum sunt acestea stabilite în conformitate cu misiunea acestora;
- protecția fondurilor publice de pierderi datorate erorilor, utilizării neadecvate, abuzului sau fraudei;
- conformitatea cu legile, regulamentele și deciziile managementului;
- dezvoltarea și menținerea de sisteme pentru colectarea, depozitarea, procesarea, actualizarea și diseminarea datelor și informațiilor manageriale și financiare, precum și a sistemelor și procedurilor de informare publică prin intermediul unor rapoarte periodice.

Ordonanța de Guvern Nr. 119/1999 a reglementat controlul intern/managerial cu privire la utilizarea fondurilor publice și managementul eficient, eficient și economic al activelor publice și a prevăzut responsabilitățile în acest domeniu ale managerului instituției publice. Mai mult, a reglementat responsabilitatea managerilor departamentelor specializate care inițiază proiecte operaționale, cu privire la realitatea, regularitatea și legalitatea operațiunilor ale căror documente justificative sunt atestate prin semnătura lor. Persoanele care au dreptul să efectueze controlul financiar sunt răspunzătoare, conform responsabilității atribuite lor, pentru legalitatea, regularitatea și conformitatea cu plafoanele creditelor bugetare sau creditelor de angajamente, după caz, ale operațiunilor pentru care au acordat aprobarea pentru controlul financiar *ex ante*. Controlul financiar al proiectelor operaționale cu implicații patrimoniale la nivelul entităților publice ia forma controlului financiar preventiv propriu, care cad în sarcina responsabilității manageriale.

În jumătate din ordonatorii principali de credite, controlul financiar preventiv este exercitat și de către controlori delegați din partea MFP. Controlul financiar preventiv în numele MFP la nivelul acestor ordonatorii principali de credite cuprinde un nivel redus de proiecte operaționale, care implică totuși un nivel semnificativ de risc. Numărul și valoarea proiectelor operaționale care sunt reverificate de către controlorii MFP scade de la un an la altul.

Strategia pentru dezvoltarea CFPI în România pentru perioada 2010-13 (denumită în continuare „strategia”) stabilește drept obiectiv major integrarea treptată a controlului financiar preventiv în aria de acoperire a responsabilității manageriale, în măsura în care controlul managerial este capabil să elimine din ce în ce mai mult riscurile în administrarea fondurilor publice.

În conformitate cu Ordonanța de Guvern nr. 119/1999, în baza unei inițiative legislative încheiate la sfârșitul anului 2010, managementul de top al fiecărei entități publice are responsabilitatea de a elabora un raport anual privind sistemul de control intern/managerial. Raportul are scopul de a majora nivelul de conștientizare al managerilor instituționali la toate nivelurile cu privire la responsabilitățile acestora în implementarea standardelor de control intern.

Un nivel de reglementare conform ordonanței menționate mai sus este reprezentat de Ordinul MFP Nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului de Control Intern, care cuprinde standardele de control intern pentru entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial. Mai mult, standardele reprezintă un sistem de referință pentru evaluarea/reevaluarea sistemelor de control intern și identificarea zonelor de risc și a modificărilor necesare.

La nivelul fiecărei instituții publice, a fost înființată o structură care este administrată de obicei de secretarul-general și se ocupă de elaborarea/actualizarea programului de dezvoltare al sistemului de control managerial intern, care cuprinde obiectivele entității publice, acțiunile, responsabilitățile, termenele limită și alte componente ale acestor măsuri.

Un alt exemplu de aplicare a principiului responsabilității manageriale la nivelul entităților publice, în conformitate cu Ordinul Nr. 946/2005, este dezvoltarea unor proceduri formale, care includ un capitol distinct cu privire la responsabilitățile diferitelor niveluri de management implicate în proces.

Responsabilitatea managerială este reglementată și de Legea Nr. 82/1991. În baza acestei legi, responsabilitatea pentru organizarea și managementul contabilității aparține administratorului, ordonatorului de credite sau oricărei alte persoane însărcinate cu managementul entității respective. Ca regulă, contabilitatea este organizată și administrată în cadrul unor departamente separate și efectuată de un director economic, de contabilul general sau orice altă persoană autorizată pentru această funcție; răspunderea pentru orice aplicare neadecvată a reglementărilor contabile aparține persoanelor respective și subordonaților acestora.

Declarațiile financiare anuale sunt însoțite de o declarație scrisă a persoanelor responsabile pentru organizarea și managementul contabilității, în care acestea își asumă responsabilitatea pentru elaborarea declarațiilor financiare anuale și confirmă faptul că: politicile contabile aplicate pentru elaborarea declarațiilor financiare anuale sunt în conformitate cu regulamentele contabile aplicabile; declarațiile financiare anuale oferă o prezentare generală clară a poziției financiare și performanței financiare; persoana juridică își îndeplinește activitatea în condiții de continuitate.

Regimul general pentru relațiile juridice dintre funcționarii publici și stat sau administrația publică locală, denumite generic relații de muncă, este reglementat de Legea Nr. 188/1999 privind statutul funcționarilor publici. Funcțiilor publice le sunt atribuite sarcini și responsabilități generale comune pentru toate autoritățile și instituțiile publice, precum și sarcini și responsabilități care sunt specifice anumitor autorități și instituții publice.

În general, în cadrul instituțiilor publice, managerul de top sau secretarul general care se ocupă de elaborarea politicilor, împreună cu managerul economic, reprezintă nivelul de competență cărui îi este atribuită avizarea următoarelor activități: elaborarea proiectului de buget, a bugetului de venituri și cheltuieli, organizarea controlului *ex ante*, programarea și implementarea bugetară, modificarea indicatorilor financiari, declarațiile financiare, statele de plată, etc. Astfel, managerul de top sau secretarul general elaborează politicile referitoare la bugetul instituției, în baza activităților de susținere efectuate de managerul economic.

Obiectivele, activitățile, sarcinile și principalele responsabilități ale managementului și personalului care participă la atingerea obiectivelor instituționale sunt stabilite de regulamentul privind organizarea și operarea instituției și sunt prevăzute în fișele de post. Răspunderea, așa cum este reglementată de Legea Nr. 115/1999, se referă la răspunderea politică a guvernului la nivel global și a fiecărui membru al său.



Guvernul este răspunzător din punct de vedere politic doar în fața parlamentului, în baza votului de încredere acordat în momentul învestirii și fiecare dintre membrii guvernului poate fi tras la răspundere din punct de vedere politic, împreună cu alți membri, pentru activitatea și acțiunile guvernului.

În afara răspunderii politice, membrii guvernului pot fi trași la răspundere din punct de vedere civil, contravențional, disciplinar sau penal, în conformitate cu legislația generală în materia respectivă, fără a aduce atingere derogărilor.

Controlul intern, organizat la nivelul autorității sau instituției publice, include și notificarea de legalitate emisă de consilierul juridic pentru documentele de natură juridică anterior aprobării lor de către managerul instituției publice, care este reglementată de Legea Nr. 514/2003 privind organizarea și practica profesiei de consilier juridic.

### **3.2. Auditul public intern**

Auditul public intern al entităților publice este definit de Legea nr. 672/2022 privind auditul public intern, în conformitate cu definiția dată de Institutul de Auditori Interni (IIA), după cum urmează: „Auditul intern în entitățile publice este o activitate funcțional independentă și obiectivă, care avizează și consiliază personalul administrativ pentru buna administrare a veniturilor și cheltuielilor publice, îmbunătățind activitățile entității publice; ajută entitatea publică să-și atingă obiectivele printr-o abordare sistematică și metodică, prin care se evaluează și îmbunătățesc eficiența și eficacitatea sistemului de management în baza proceselor de management al riscului, control și administrare.”

Auditul public intern în sectorul public în România este organizat după cum urmează:

- Comitetul de Audit Public Intern (CAPI);
- Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI)
- structurile de audit public intern din cadrul entităților publice.

Structurile/departamentele de audit public intern sunt create în cadrul fiecărei entități publice și sunt subordonate direct managerului sau organismului colectiv de management. Sarcinile acestora, așa cum sunt stabilite de lege, includ în special evaluarea sistemelor de management al riscului, control și bună guvernare, precum și monitorizarea cu privire la transparență și conformitate cu regulile privind legalitatea, regularitatea, eficiența și eficacitatea.

Pentru entitățile publice locale ce nu sunt subordonate altor entități publice locale și au un buget anual de până la echivalentul a 100.000 EUR, auditul public intern este limitat la auditul de regularitate, efectuat de ramurile de audit intern la nivel teritorial ale MFP.

Proiectele de lege pentru modificarea legii privind auditul public intern, aflate în prezent în dezbatere de către parlament, stipulează că UCAAPI ar trebui să îndeplinească și funcția de audit intern în baza unui proces-verbal, având pentru entitățile publice centrale un buget anual de până la 5.000.000 RON și că, la nivel local, ar trebui să coordoneze și să ofere consiliere entităților publice în implementarea sistemului de cooperare pentru a asigura funcția de audit public intern.

Independența structurii de audit intern este asigurată prin: organizarea distinctă a departamentului de audit intern, direct subordonat managerului de top al entității publice;

neimplicarea auditorilor interni în activitățile de control/inspecție și în activitățile auditate; desemnarea/demiterea șefului structurii de audit intern de către managerul de top al entității publice, doar cu aprobarea UCAAPI.

Conform cadrului legislativ în vigoare, departamentele de audit intern nu vor fi implicate în operațiunile/procese/sistemele care pot face obiectul auditării, adică, toate activitățile efectuate în cadrul unei entități publice, inclusiv activitățile entităților subordonate acesteia.

Conform Ordinului MFP Nr. 1.702/2005, în afară de angajamentele de asigurare, auditorii interni pot îndeplini și misiuni de consiliere, la cererea managementului.

### **3.2.1. Carta de audit intern**

UCA pentru API a elaborat reguli generale privind exercitarea activității de audit public intern, în baza Standardelor prevăzute de Institutul de Auditori Interni (IIA), inclusiv Carta de Audit Intern. Carta de Audit Intern reglementează rolul și obiectivele auditului intern, statutul departamentului de audit intern, principiile aplicabile departamentului de audit intern și auditorilor interni și metodologia și regulile de conduită care guvernează activitatea de audit intern. În baza acestor documente, fiecare structură de audit public intern elaborează propriile reguli specifice pentru efectuarea auditului intern, inclusiv propria carte de audit intern.

### **3.2.2. Instruirea și certificarea**

Conform cadrului legislativ curent, auditorii interni au datoria de a-și îmbunătăși continuu cunoștințele profesionale; șeful departamentului de audit public intern sau managementul entității publice are responsabilitatea de a asigura condițiile necesare pentru această instruire profesională; perioada alocată în acest scop este de 15 zile pe an.

În conformitate cu proiectele de lege pentru modificarea legii privind auditul public intern, auditorii interni au obligația de a obține o certificare națională în termen de cinci ani de la intrarea în vigoare a legii. Sistemul național pentru certificarea auditorilor interni, administrat de UCAAPI, se bazează pe recunoașterea competențelor, capacităților și valorilor dobândite de auditori în timpul instruirii lor de bază și a instruirii profesionale continue, în cadrul instituțiilor de educație universitară recunoscute la nivel național, în conformitate cu „Cadrul de competență al auditorilor din sectorul public intern”, așa cum a fost aprobat de către CAPI.

### **3.2.3. Raportare și recomandări**

Rezultatele misiunilor de audit intern, și anume constatările și recomandările prezentate de auditorii interni, se materializează în rapoarte de audit intern, care sunt prezentate spre avizare managementului de top al entității publice, însoțite de un rezumat al principalelor constatări și recomandări.

Structurile de audit intern din cadrul entităților publice prezintă un raport anual către UCAAPI cu privire la întreaga activitate de audit public intern îndeplinită și compilează un raport de activitate în acest scop. În baza acestor rapoarte, UCAAPI elaborează raportul anual

privind activitatea de audit public intern, care este prezentat guvernului și CC. Raportul, împreună cu un raport național anual privind controlul intern, este prezentat și CE.

#### **3.2.4. Tipuri de audit**

Activitatea de audit intern, așa cum este reglementată de lege, cuprinde angajamente de asigurare și misiuni de consiliere. În cadrul angajamentelor de asigurare, sunt efectuate următoarele tipuri de audit: audit de regularitate (conformitate); audit de sistem; audit de performanță.

Data fiind reorientarea către consolidarea implementării funcției de audit public intern în cadrul entităților din sectorul public, numărul de misiuni de audit de performanță a crescut acum.

#### **3.2.5. Monitorizarea implementării recomandărilor de audit**

Rapoartele de audit intern, avizate de managementul de top al entității publice, sunt prezentate structurilor auditate, care ulterior elaborează „Planul de acțiune pentru implementarea recomandărilor și programul de implementare”. În baza acestui document, auditorii interni își programează monitorizarea implementării recomandărilor.

Atunci când managementul entităților publice nu-și asumă o parte din sau toate recomandările de audit intern, cadrul legislativ curent stipulează că întreaga structură de audit public intern trebuie să informeze UCAAPI sau pe organismul ierarhic superior cu privire la recomandările care nu au fost asumate de către managementul entității publice auditate și la consecințele neimplementării acestora.

Dacă, în timpul misiunilor de audit, auditorii interni identifică nereguli sau posibile daune, aceștia le vor raporta imediat managementului entității publice și structurii autorizate de control intern, întrucât ei nu sunt autorizați să le investigheze. Auditorii interni monitorizează maniera în care autoritățile competente investighează neregulile, analizează cauzele și rezultatele acestor nereguli cu scopul de a le aborda și propun măsuri pentru implementarea controlului intern.

#### **3.2.6. Separarea sarcinilor între auditul public intern și inspecție**

Organizarea diferită și independența funcțională a departamentului de audit public intern, așa cum sunt prevăzute de legislația în vigoare, permit o separare clară a sarcinilor de audit intern de orice sarcini îndeplinite de personalul entității publice, inclusiv în legătură cu implementarea sistemului de control/managerial.

### **3.3. Relația dintre auditul public intern și auditul extern**

Una dintre sarcinile UCAAPI, așa cum este prevăzută de Legea Nr. 672/2002, este de a coopera cu CC și cu alte autorități și organisme de control financiar public din România și din străinătate, inclusiv cu Comisia Europeană. CC se ocupă de evaluarea externă a activității de audit public intern a persoanelor juridice verificate. Oportunitățile pentru cooperare și colaborare dintre auditul public intern și auditul extern sunt valorificate printr-un proces verbal încheiat între MFP și CC. În timp ce salvgardează independența și obiectivitatea auditului public intern și a auditului extern, procesul-verbal reglementează relațiile dintre cele două instituții conform principiului complementarității cu privire la creșterea

eficienței activității de audit, aliniind cadrul metodologic, asigurând instruirea profesională a auditorilor și făcând schimb de informații.

### **3.4. Comitetele de audit**

În România, CAPI operează, în conformitate cu Legea Nr. 672/2002, drept organism consultativ organizat în subordinea UCAAPI care întreprinde acțiuni cu scopul de a defini strategia și a îmbunătăți activitatea de audit public intern în sectorul public.

Sarcinile principale ale CAPI sunt: de a aviza direcțiile de dezvoltare strategică a auditului intern în sectorul public; de a aviza proiectele de legi în domeniul auditului intern; de a aviza rapoartele anuale privind activitatea de audit public intern și a le prezenta guvernului; de a emite o opinie cu privire la rapoartele misiunilor de evaluare a activității de audit intern, precum și cu privire la rapoartele misiunilor de audit intersectoriale care sunt semnificative la nivel național; de a evalua consecințele neimplementării recomandărilor care nu au fost asumate de către managementul entităților publice; de a evalua acordurile de cooperare dintre auditul public intern și auditul extern, precum și programele comune pentru instruirea profesională a auditorilor.

Noul proiect de lege pentru înființarea, la nivelul acelor ordonatori principali de credite din cadrul administrației centrale care au un buget anual ce depășește 2.000.000.000 RON, de comitete de audit formate din trei până la șapte membri, cu sarcini similare celor ale CAPI din cadrul MPF.

Legea privind auditul public intern a fost modificată pentru a permite înființarea de comitete de audit care să se concentreze pe susținerea rolurilor specifice ale auditorului intern. Se așteaptă ca în anul 2012 CA-urile să fie funcționale.

În anul 2010, România a început să introducă funcția de audit intern la nivelul administrației locale (primăriile din zonele rurale) în baza parteneriatelor de audit. Prima formă de parteneriat a fost între membrii Asociației Române a Comunelor (ARC). În practică, acest lucru înseamnă că o serie de primării care sunt membre ale ARC au decis să coopereze prin înființarea unei structuri de audit care să le deservească. În momentul redactării acestei contribuții există deja 12 de astfel de parteneriate în funcțiune. Noua Lege privind auditul public intern tinde să cuprindă și comunele care nu sunt membre ale ARC.

### **3.5. Coordonarea sistemului de control public intern**

Managerul entității publice are sarcina de a asigura elaborarea și dezvoltarea unor sisteme de control intern/managerial, precum și de a asigura un audit intern independent și funcțional. Coordonarea și armonizarea acestuia este alocată MFP, prin cele două structuri specializate ale sale, și anume Unitatea Centrală de Armonizare a Sistemelor de Management și Control Financiar (UCA MCF) și UCAAPI.

Prin înființarea UCA MCF, MFP a permis asigurarea, orientarea metodologică, coordonarea și supravegherea implementării sistemelor de control intern/managerial, prin: definirea unei strategii unitare în domeniul managementului financiar și al controlului intern; elaborarea de standarde de control intern; armonizarea regulilor de implementare cu implicații financiare prin incorporarea de proceduri de control, pentru a asigura un management financiar solid al

fondurilor și activelor publice; coordonarea sistemului de instruire profesională a specialiștilor implicați în controlul intern; dezvoltarea sistemului pentru raportarea rezultatelor activității de control intern.

Managementul entităților publice ia măsurile necesare pentru elaborarea și/sau dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial din entitățile respective. Aceste măsuri constau în special din: elaborarea și/sau actualizarea programului de dezvoltare a propriului sistem de control intern/managerial al entității; crearea structurii care să se ocupe de monitorizarea, coordonarea și orientarea metodologică a sistemului propriu de control intern/managerial; elaborarea și/sau actualizarea procedurilor formalizate pentru activități; monitorizarea implementării măsurilor incluse în programele de dezvoltare; efectuarea de analize privind dezvoltarea sistemului de control intern/managerial și acțiunile de monitorizare, coordonare și orientare metodologică întreprinse de structura autorizată.

Etapa de implementare și dezvoltare a sistemelor de control intern/managerial, precum și situațiile speciale identificate în timpul acțiunilor de monitorizare, coordonare și orientare metodologică întreprinse de structurile constituite, sunt raportate în declarațiile trimestriale/anuale, care sunt comunicate entităților publice superioare ierarhic. În cazul instituțiilor publice care exercită funcția de ordonator principal de credite pentru bugetul de stat, bugetul de asigurări sociale de stat sau orice buget de fonduri speciale, rapoartele sunt prezentate către UCAAPI.

Începând din anul 2011, managementul fiecărei entități publice elaborează un raport anual cu privire la sistemul de control intern/managerial, care reprezintă o declarație de conformitate a sistemului intern/managerial al entității publice cu standardele de control intern/managerial. MFP, prin intermediul UCAAPI, emite și prezintă guvernului un raport național anual privind controlul intern, care reflectă progresul implementării sistemului de control intern/managerial la nivelul instituțiilor publice care exercită funcția de ordonator principal de credite pentru bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat sau orice buget de fonduri speciale, inclusiv instituțiile publice subordonate acestora. Raportul, împreună cu raportul anual privind activitatea de audit public intern, este prezentat și el Comisiei Europene.

În vederea reglementării, coordonării și monitorizării în domeniul auditului public intern în sistemul public, a fost înființată UCAAPI în cadrul MFP ca o structură direct subordonată ministrului. UCAAPI este responsabilă pentru: elaborarea, managementul și aplicarea unei strategii unitare în domeniul auditului public intern și monitorizarea națională a acestuia; dezvoltarea cadrului legislativ în domeniul auditului public intern; dezvoltarea și implementarea unor proceduri și metodologii uniforme, în baza standardelor internaționale de audit; dezvoltarea sistemului de raportare a rezultatelor activității de audit public intern; elaborarea raportului anual privind activitatea de audit intern pentru sectorul public; efectuarea de misiuni de audit de interes național; evaluarea conformității cu regulile, instrucțiunile și Codul de Conduită pentru Auditorii Interni a structurilor de audit public intern; coordonarea sistemului de recrutare și instruire profesională în domeniul auditului public intern; avizarea numirii/demiterii șefilor structurilor de audit public intern din cadrul entităților publice; cooperare cu CC și alte instituții publice din România și din străinătate. CAPI operează în subordinea UCAAPI, care își îndeplinește activitățile în cadrul MFP. Funcționarea și sarcinile principale ale CAPI sunt prezentate în Secțiunea 3.2.

### ***Evaluarea sistemului de control public intern***

Evaluarea activității de CPI îndeplinită în cadrul sectorului public este responsabilitatea UCAAPI. Evaluarea reprezintă o sursă obiectivă de informare în etapa de implementare a auditului public intern la nivel național și reprezintă baza îmbunătățirii activităților de audit public intern.

Verificarea conformității cu regulile de audit și cu Codul de Conduită pentru Auditorii Interni este efectuată în baza Ghidului General pentru Evaluarea Activității de Audit Public Intern, emis de UCAAPI. Evaluările sunt efectuate de către UCAAPI în conformitate cu un program, în baza unui ciclu de cinci ani, pentru entitățile publice din cadrul administrației publice centrale, și, respectiv, de către unitățile teritoriale de audit intern ale MFP, în conformitate cu sarcinile delegate de către UCAAPI, pentru entitățile din cadrul administrației publice locale. Rezultatele evaluărilor, compilate la nivel național, sunt puse la dispoziție în raportul anual privind activitatea de audit public intern.

Aria de acoperire a auditului public intern cuprinde toate activitățile efectuate de entitățile publice pentru a-și atinge obiectivele și include evaluarea sistemului de control intern. Auditul public intern efectuează o evaluare în profunzime a sistemului de control intern pentru a stabili dacă acesta funcționează într-o manieră economică, eficientă și eficace, scoate în evidență lipsurile semnificative ale mecanismelor de control și propune recomandări de îmbunătățire.

#### **4. Inspecția financiară**

În România nu există o instituție cu personalitate juridică însărcinată cu inspecția generală și responsabilă pentru lupta împotriva fraudelor și a neregulilor prin intermediul inspecțiilor financiare. Cu toate acestea, sarcinile de inspecție/control sunt atribuite următoarelor structuri: Organul de Control al Primului-ministru; Agenția Națională de Administrare Fiscală; inspecția generală este organizată în cadrul MFP, la nivel de departament; Autoritatea Națională pentru Reglementarea și Monitorizarea Achizițiilor Publice; Inspecția Muncii; Inspecția Socială; Consiliul Concurenței; Autoritatea Națională pentru Protecția Consumatorului; Oficiul Național pentru Prevenirea și Controlul Spălării de Bani; Garda Națională de Mediu; Inspectoratul de Stat în Construcții; Autoritatea Națională Sanitar-veterinară și pentru Siguranță Alimentară;

#### **5. Reforme în curs și/sau viitoare**

În viitorul apropiat, sunt previzionate o serie de modificări ale legislației care guvernează CPI, drept urmare a continuării procesului de reformă a administrației de stat.

Reforma administrației publice are scopul de a continua descentralizarea administrativă, în special în domeniile culturii, educației, tineretului, sportului, sănătății și agriculturii. Obiectivul descentralizării este de a consolida autonomia administrativă și financiară, în contextul îmbunătățirii cadrului legislativ general și alinierii acestuia la regulile Consiliului UE și ale Comisiei Europene.

Reforma managementului cheltuielilor publice implică dezvoltarea de către MFP a unui management eficient al resurselor financiare, care ar contribui la stabilitate macroeconomică și la creșterea prosperității generale.

Prioritățile pe termen scurt: consolidarea calitativă a finanțelor publice prin îmbunătățirea eficienței, transparenței și responsabilității în utilizarea resurselor publice; crearea unui cadru fiscal și bugetar obligatoriu pe termen mediu; consolidarea capacității administrative pentru managementul finanțării nerambursabile din partea UE; asigurarea condițiilor necesare pentru atingerea unei creșteri economice sustenabile și menținerea stabilității macroeconomice; îmbunătățirea managementului veniturilor prin reformarea administrării fiscale și reducerea costurilor de colectare.

Strategia pentru reforma CPI are scopul esențial de a atinge următoarele obiective principale: dezvoltarea metodologiilor și procedurilor pentru CPI în sensul alinierii acestora la standardele europene și bunele practici internaționale în domeniu; acțiuni agreate pentru organizarea și asigurarea funcționării eficiente a structurilor de management și control financiar; integrarea treptată a controlului financiar preventiv în aria de acoperire a răspunderii manageriale în măsura în care controlul managerial asigură eliminarea riscurilor în administrarea fondurilor publice; efectuarea periodică a unei evaluări riguroase a implementării standardelor de control intern/managerial în entitățile publice; creșterea gradului de implementare a auditului intern în cadrul evaluării activității de audit intern în entitățile publice centrale și locale; și îmbunătățirea instruirii profesionale a personalului implicat în sistemele de management și control financiar, inclusiv a personalului cu sarcini de audit intern.

#### **Atașament: baza legală**

#### **Cadrul legislativ general privind controlul public intern**

1. Legea Nr. 82/1991 privind contabilitatea, republicată.
2. Legea Nr. 94/1992 privind organizarea și funcționarea CC, republicată, cu modificările și completările ulterioare.
3. Legea Nr. 115/1999 privind responsabilitatea ministerială, republicată, cu modificările și completările ulterioare.
4. Legea Nr. 672/2002 privind auditul public intern, cu modificările și completările ulterioare.
5. Legea Nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare.
6. Legea Nr. 69/2010 privind responsabilitatea fiscal-bugetară.
7. Ordonanța de Guvern Nr. 119/1999 privind control intern și controlul financiar preventiv, republicată, cu modificările și completările ulterioare.
8. Ordonanța de Guvern Nr. 79/2003 privind controlul și recuperarea fondurilor UE, precum și fondurile de co-finanțare conexe folosite în mod neadecvat, cu modificările și completările ulterioare.
9. Hotărârea de Guvern Nr. 235/2003 pentru aprobarea rezultatelor pentru desemnarea membrilor CAPI.
10. Ordinul Ministerului Finanțelor Publice Nr. 38/2003 pentru aprobarea regulilor generale de exercitare a activității de audit public intern, cu modificările și completările ulterioare.
11. Ordinul Ministerului Finanțelor Publice Nr. 522/2003 pentru aprobarea regulilor metodologice generale pentru exercitarea controlului financiar preventiv, cu modificările și completările ulterioare.
12. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice Nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului de Control Intern, inclusiv standardele de management/control intern pentru entitățile

publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial, cu modificările și completările ulterioare.

13. Ordinul Ministrului Finanțelor Publice Nr. 1.702/2006 privind activitatea de consultanță a auditorilor interni.



## SLOVACIA

.....

### Controlul public intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

În baza modificărilor socio-economice începând din anul 1989, s-au produs schimbări substanțiale în legislația națională referitoare la controlul cheltuielilor publice. Administrația publică se concentrează pe două zone, și anume pe managementul financiar și zona obligațiilor ce decurg din reglementări legale general obligatorii sau obligații impuse de aceste reglementări. Legea Nr. 10/1996 Coll. privind Controlul în Administrația Publică (denumită în continuare „Legea privind Controlul”) s-a concentrat în special pe controlul exercitat în cadrul administrației publice și pe monitorizarea performanței acesteia, precum și pe reclamații și petiții. Totuși, nu a respectat în totalitate cerințele conceptului unificat de control financiar în administrația publică. Sistemul juridic slovac nu a reglementat un sistem uniform de control financiar, coordonare, constituirea auditului intern la nivelul autorităților centrale, orientare metodică a auditului intern, cooperare sau instruire a angajaților care întreprind controlul financiar și auditul intern.

Înainte de anul 2001, sistemul de control era orientat în special către efectuarea controlului financiar *ex post* și nu acoperea acțiunile preventive. Nu exista o responsabilitate clar definită pentru controalele *ex ante*. Din aceste motive, noile proiecte legislative au introdus principiile de control financiar *ex ante*, control financiar interimar, control financiar *ex post* și un element complet nou în cadrul sistemului a fost introducerea auditului intern la nivelul administrației centrale.

În conformitate cu interesul public care insistă asupra consolidării economiei, a eficienței și eficacității administrației publice și pentru a pregăti Slovacia pentru aderarea la Uniunea Europeană, a fost necesară crearea condițiilor legale pentru proiectarea unui sistem de control financiar care să poată asigura monitorizarea adecvată și eficace a managementului fondurilor bugetului de stat, al proprietății de stat și a viitoarelor fonduri UE și altor fonduri internaționale. Din acest motiv, standardele internaționale și buna practică europeană trebuia să fie introduse. În anul 2000, guvernul a adoptat o politică de control financiar intern (Hotărârea 852/2000) ca bază pentru aceste măsuri.

La data de 7 ianuarie 2001 a intrat în vigoare Legea Nr. 502/2001 Coll. privind controlul financiar și auditul intern, definind un sistem de control financiar în mediul guvernamental, adică un sistem de CFPI. Unul dintre obiectivele importante ale legii este definirea de măsuri pentru creșterea răspunderii managementului fondurilor publice și al proprietății statului. În același timp, a fost introdusă baza legală pentru relaționarea cu autoritățile de control ale Comisiei Europene, permițând efectuarea controalelor pe loc privind fondurile UE.

La data de 2 aprilie 2008, consiliul național a aprobat o modificare importantă a Legii Nr. 502/2001 Coll. privind controlul financiar și auditul intern și modificări ale altor câteva legi

---

<sup>1</sup> Contribuția Ministerului Finanțelor din Slovacia din data de 15 mai 2011.

(denumită în continuare „modificarea”). Modificarea a intrat în vigoare la data de 1 iunie 2008. Ea oferă competență Ministerului Finanțelor (denumit în continuare „MF”) pentru perioada de programare 2007 – 2013, ca, printre altele, să îndeplinească funcțiile de autoritate de audit și autoritate de certificare pentru programele operaționale co-finanțate din fonduri UE. Modificarea se referă și la înființarea Unității Centrale de Armonizare pentru Controlul Financiar, Auditul Intern și Auditul Guvernamental, în baza poziției MF de autoritate centrală pentru activitățile prevăzute în Secțiunea 7 alineatul 1 din Legea Nr. 575/2001 privind Organizarea Activităților Guvernului și Organizarea Administrației Publice Centrale. Aceste activități includ evaluarea calității implementării controalelor financiare, auditului intern și auditului guvernamental. Legea Nr. 575/2001 introduce și posibilitatea de a înființa „comitete de audit” ca organisme expert pentru consilierea șefului unei autorități centrale. De asemenea, au fost introduse definiții noi (de ex., eficacitate, risc, entitate supusă auditului, persoană supusă auditului, organism supus auditului, autoritate centrală, audit guvernamental, organism de audit), iar terminologia folosită anterior a fost actualizată (de ex., fonduri publice, entitate controlată, tranzacție financiară, alte fonduri externe furnizate în baza tratatelor internaționale obligatorii pentru Slovacia) în baza experienței acumulate.

Alte modificări importante sunt actualizarea și extinderea responsabilității șefului administrației publice pentru procesul de management financiar public. Procesul de control financiar *ex ante* a fost modificat. Dat fiind faptul că entitatea supusă controlului a sugerat măsuri pentru depășirea deficiențelor identificate de controlul financiar *ex post* și eliminarea cauzelor acestora, deseori doar la nivel formal, drepturile organismului controlat au fost extinse pentru a include cerința de re proiectare a măsurilor de eliminare a deficiențelor.

Principala schimbare introdusă de această modificare este înființarea unui nou institut de „audit guvernamental”, care are scopul de a verifica legalitatea, economia, eficiența, eficacitatea și oportunitatea managementului fondurilor publice și de a verifica eficiența sistemelor de management și a controlului autorităților publice care administrează capitole ale bugetului de stat pentru a consolida competențele MF. Introducerea auditului guvernamental nu schimbă sistemul de penalități comparativ cu controlul financiar *ex post*. Sunt specificate, de asemenea, prevederi referitoare la auditul intern. Regulile privind amenzi aplicate entităților controlate în cazul neîndeplinirii obligațiilor prevăzute de modificare au fost schimbate și limita maximă a amenzii a crescut de la 3.319,32 EUR la 33.913,92 EUR. Perioada pentru impunerea amenzilor pentru nerespectarea prevederilor legii a fost prelungită de la trei la cinci ani de la data încălcării obligațiilor de către entitatea controlată. Modificarea a afectat și anumite legi specifice, care sunt revizuite de către Institutul de Audit Guvernamental. Nu este posibil în această prezentare scurtă să enumerăm toate modificările și impactul acestora asupra entităților controlate, a entităților supuse auditului și a persoanelor supuse auditului, precum și a organismelor de control, a auditorilor interni și auditorilor guvernamentali, dar și a altor persoane.

## **2. Mediul controlului public intern**

Obiectivul CPI este de a crea un mediu care să ofere o asigurare rezonabilă că fondurile publice sunt folosite pentru a atinge scopurile stabilite într-un mod cât mai eficient posibil. Acest mediu ar trebui să fie și o unealtă eficientă pentru prevenirea corupției și fraudei. Controlul extern și supravegherea CPI sunt efectuate de consiliul național și de Oficiul Suprem de Audit (OSA). Guvernul este responsabil către consiliul național pentru managementul, implementarea și monitorizarea politicilor sale și cere să existe sisteme

pentru procedurile de bugetare și contabilitate, măsuri de control intern și servicii de inspecție pentru combaterea fraudei și a corupției.

Sistemul de CPI are și o natură preventivă, principalul său obiectiv fiind de a asigura faptul că sunt implementate sisteme pentru prevenirea neregulilor, a corupției și a fraudei. Această zonă este acoperită și de cadrul legal prevăzut de Legea Nr. 300/2005 Coll. privind Codul Penal, de exemplu la Titlul 4 – Contravenții privind proprietatea, unde este definită frauda în Secțiunea 221, și Titlul 8 – Infracțiuni împotriva ordinii publice în cazuri publice, unde partea a treia vorbește despre corupție.

În cazul suspiciunii de utilizare neautorizată a fondurilor descoperită în baza Legii privind Controlul Financiar, controlorii financiari, auditorii interni sau auditorii guvernamentali trebuie să raporteze agențiilor de aplicare a legii orice suspiciune de infracțiuni în tratarea și managementul fondurilor publice, a proprietății publice și a drepturilor de proprietate.

Într-un sens mai larg, expresia „mediul controlului public intern” este înțeleasă drept mediul privitor la adaptarea procesului legal și a legiferării în sistemul de CPI pentru a aborda problemele identificate. Chiar și în CPI, legiferarea este un pas logic pentru umplerea golurilor identificate în sistemul național curent de CPI, comparativ cu standardele și bunele practici internaționale.

Pentru o prezentare generală a celor mai importante acte normative referitoare la sistemul de CPI, a se vedea caseta de la sfârșitul acestei contribuții.

### **3. Conceptul de control public intern**

#### **3.1. Responsabilitățile manageriale**

Expresia „sistemul de control financiar public intern” este definită în Legea privind Controlul Financiar ca fiind sistemul ce cuprinde managementul financiar, auditul intern, auditul guvernamental și activitățile MF de îndeplinire a sarcinilor Unității Centrale de Armonizare pentru Control Financiar, Audit Intern și Audit Guvernamental.

Conform Legii privind Controlul Financiar, managementul financiar reprezintă un set de proceduri aplicate de autoritatea publică în planificarea, bugetarea, utilizarea, contabilitatea, raportarea și controlul financiar desfășurate într-o manieră răspunzătoare și transparentă în ceea ce privește fondurile publice, cu scopul utilizării acestora într-un mod economic, eficace și eficient.

Șeful autorității publice din Secțiunea 8 din Legea privind Controlul Financiar va fi responsabil pentru asigurarea:

- creării, continuării și dezvoltării managementului financiar;
- eliminării intervențiilor orientate spre influențarea angajaților care efectuează controlul financiar;
- incompatibilității reciproce și separării puterilor decizionale ale managerilor de puterile angajaților responsabili pentru efectuarea tranzacțiilor financiare și de puterile angajaților responsabili pentru contabilitate;
- calificării și competenței profesionale a angajaților specificați mai sus pentru îndeplinirea activităților ce le corespund;

- verificării de tip control financiar *ex post* a anumitor tranzacții financiare, conform necesităților autorității publice;
- adoptării de măsuri corective pentru deficiențele identificate și eliminării cauzelor ce stau la baza acestora;
- identificării angajaților responsabili pentru deficiențele identificate și a măsurile luate cu privire la acestea conform legislației specifice;
- managementului riscului pentru a preveni încălcări ale legislației specifice și tratate internaționale obligatorii pentru Slovacia privind fondurile primite din străinătate, în timp ce se implementează planurile și obiectivele autorității publice;
- monitorizării activităților întreprinse de autoritatea publică în vederea obținerii de informații cu privire la acestea, evaluării standardului îndeplinirii acestora, raportării deficiențelor identificate în activitățile întreprinse de autoritatea publică și eliminării acestora.

În conformitate cu Legea Nr. 575/2001 Coll. privind Organizarea Activităților Guvernului și Organizarea Administrației Publice Centrale, șeful autorității publice este ministrul desemnat politic. Ministrul poate împuternici, în baza unui ordin al organizației, secretarul de stat sau șeful biroului cu drepturile și obligațiile menționate mai sus.

În timp ce pregătește și efectuează tranzacții, managerii de la toate nivelurile sunt responsabili pentru activitățile întreprinse, nu doar în ceea ce privește asigurarea competenței, ci și managementul și controlul financiar.

Proiectele de tranzacții financiare sunt verificate prin control financiar *ex ante*, care poate fi împărțit în două etape. Prima etapă pune accentul pe verificarea proiectului de operațiune financiară înainte de a se asuma o obligație (reducerea riscului de pierderi), concentrându-se pe economie, eficiență, eficacitate și celeritate în ceea ce privește respectarea bugetului aprobat, a contractelor încheiate cu autoritatea publică sau a altor decizii privind managementul fondurilor publice (acte de reglementare, decrete guvernamentale) și conformitatea cu reglementările legale general obligatorii (regulile bugetare, managementul proprietății de stat, achizițiile publice, etc.). Cea de-a doua etapă este verificarea înaintea efectuării cheltuielilor.

În conformitate cu prevederile Secțiunii 9 alineatul 2 din Legea privind Controlul Financiar, controlul financiar *ex ante* va fi efectuat de managementul însărcinat de șeful autorității publice și de angajații responsabili pentru buget, achiziții publice, administrarea proprietății și alte activități specializate, în funcție de natura tranzacției financiare.

În cazul tranzacțiilor financiare care nu au fost verificate prin control financiar *ex ante* și/sau în cazul deficiențelor demonstrate în controlul financiar *ex ante*, operațiunile financiare nu pot fi efectuate sau continuate până când nu este corectată deficiența.

### **3.2. Auditul Intern**

Cadrul legal de bază pentru reglementarea auditului intern este Legea privind Controlul Financiar, care stabilește regulile de bază, obiectivele și modalitățile de efectuare a auditului intern. Prevederile generale ale Legii privind Controlul Financiar obligă șefii autorităților centrale să introducă auditul intern spre a fi efectuat de proprii angajați (denumiți în

continuare „auditori interni”) sau de unități organizaționale independente internaționale formate din auditori interni (denumite în continuare „unități de audit intern”), cu excepția cazurilor în care acest lucru nu ar fi economic, eficient sau eficace, ținând cont de dimensiunea personalului autorității centrale, bugetul fondului public sau structura organizațională. Acești auditori interni și aceste unități de audit intern sunt separate de structurile de management atât în ceea ce privește funcția cât și organizarea lor. Scutirile de obligația de a implementa auditul intern în cadrul autorităților centrale prin proprii angajați vor fi acordate de către MF.

Unitățile de audit intern sau auditorii interni independenți ai autorităților publice care administrează un capitol al bugetului de stat sunt prevăzuți de Legea privind Controlul Financiar, care formează baza legală pentru definirea auditului intern.

### ***Independența și statutul instituțional al unui auditor intern independent/unei unități de audit intern***

Cu privire la independența auditorului intern, sistemul este construit de așa manieră încât șeful entității supuse auditului (în conformitate cu Secțiunea 28 alineatul 4 din Legea privind Controlul Financiar) trebuie să asigure faptul că nu se produce nicio interferență care ar putea avea un efect negativ asupra efectuării auditurilor interne de către auditorii interni. Auditorii interni sau unitățile de audit intern nu pot primi sarcini care depășesc aria de acoperire a auditurilor interne sau care interferează cu executarea independentă a sarcinilor de audit intern.

Auditorul intern/unitatea de audit intern:

- trebuie să aibă o poziție independentă și raportează direct șefului autorității centrale;
- este independent(ă) de activitățile supuse auditului, asigurând astfel evaluarea lor obiectivă, care este esențială pentru îndeplinirea adecvată a auditului intern și consilierea imparțială a entității supuse auditului; și
- trebuie să nu aibă vreun interes intern, extern sau personal și nici vreun interes politic.

Din aceste motive, auditorul intern nu trebuie să desfășoare activități pe care le va audita ulterior.

### ***Carta de audit intern***

În baza Legii privind Controlul Financiar, șeful unității de audit intern sau un auditor intern va pregăti și prezenta spre aprobarea șefului autorității centrale, carta de audit intern a autorității centrale, în conformitate cu Codul de Etică în Auditul Intern, care va defini obiectivele, activitățile și poziția de audit intern în cadrul autorității centrale și relațiile acesteia cu alte departamente și organizații din aria de acoperire a autorității centrale.

### ***Instruirea auditorilor interni***

Instruirea auditorilor interni este asigurată special de către MF, care organizează, stabilește și permite instruirea sistematică specializată a auditorilor interni. Instruirea specială asigurată de către alte organizații rezultă din natura sarcinilor de audit întreprinse de auditul intern în sectorul special al organizației publice. Orice unitate de audit intern pregătește un plan de instruire care să acopere toate necesitățile acestei unități sau pe ale auditorilor săi la nivel de an.

Instruirea specializată este relaționată cu îmbunătățirea abilităților în ceea ce privește activitățile pe care auditorul le îndeplinește și se realizează prin educație continuă, învățământ la distanță, auto-învățare, dispozitive de comunicare electronice, vizite de specialitate, participarea la conferințe, participarea la ateliere de lucru, participarea la cursuri și alte forumuri.

### ***Raportarea privind auditul***

Membrul echipei de audit va pregăti un raport parțial cu privire la constatările operațiunii de audit (denumit în continuare „raport de audit parțial”); raportul va deveni ulterior parte integrantă din raportul cu privire la constatările operațiunii de audit (denumit în continuare „raport de audit”) în următoarele cazuri:

- dacă există o nevoie urgentă de avertizare cu privire la un risc iminent care ar putea avea un efect negativ asupra activităților entității supuse auditului;
- dacă există constatări care dau naștere unor suspiciuni de activitate criminală; și
- dacă auditul intern este efectuat în mai multe entități supuse auditului în cadrul unei singure operațiuni de audit.

Membrul echipei de audit va prezenta un raport de audit parțial șefului entității supuse auditului și șefului autorității centrale relevante și, dacă există vreo suspiciune privind comiterea unei infracțiuni, raportul va fi transmis și organismelor de aplicare a legii; dacă există suspiciunea privind folosirea neadecvată a fondurilor UE, raportul parțial va fi trimis și persoanei juridice prin intermediul căreia sunt furnizate fondurile UE și Punctului Central de Contact din cadrul Biroului European Anti-fraudă din Slovacia.

Auditorul intern va prezenta raportul său de audit șefului entității supuse auditului și șefului autorităților centrale relevante care sunt responsabile pentru asigurarea faptului că recomandările auditorului intern sunt luate în considerare în corectarea deficiențelor identificate. Auditorul intern trebuie să verifice dacă entitatea supusă auditului a ținut cont de recomandările sale. Dacă operațiunea de audit dezvăluie fapte care trebuie abordate de autoritățile competente în baza legislației specifice, auditorul intern va prezenta raportul de audit autorităților competente. Acolo unde este cazul, șeful autorității centrale va prezenta raportul de audit și MF.

Deficiențele identificate de auditul intern sunt documentate continuu în timpul operațiunii de audit. Constatările de audit sunt folosite ca bază pentru elaborarea de rapoarte cu privire la constatările operațiunilor de audit (în continuare „proiectul de raport de audit”). Liderul echipei de audit este responsabil pentru pregătirea proiectului de raport de audit, care este

prezentat spre aprobarea managerului. Membrii echipei de audit prezintă documentele lor menționate în proiectul de raport de audit liderului echipei de audit în perioada de timp stabilită. Când proiectul de raport de audit este pregătit și aprobat de către șeful auditului intern, este recomandat să fie prezentat șefului entității supuse auditului pentru ca acesta să-și exprime opinia. După ce șeful trimite opinia sa, liderul echipei de audit ajunge la un acord cu șeful entității supuse auditului asupra unei date la care să discute despre proiectul de raport de audit și pe parcursul discuției despre raportul de audit sunt prezenți toți membrii echipei și angajații responsabili din cadrul entității supuse auditului. După ce proiectul de raport de audit este discutat, raportul este finalizat și proiectul de raport de audit este aprobat de către manager. În cadrul unor negocieri comune, liderul echipei de audit va informa șeful autorității publice despre rezultatele auditului intern (principalele constatări și recomandări).

### ***Tipuri de audit intern***

În funcție de natura auditului intern și de tipul de activitate care este evaluată, auditorul intern poate aplica în special procedurile de audit financiar, audit de conformitate, audit de performanță, audit de sistem și audit al sistemelor informatice, audit de monitorizare și o combinație a auditurilor individuale.

### ***Alocarea obligațiilor ce decurg din Legea privind Controlul Financiar în cadrul auditului intern și controlului financiar***

Conform Secțiunii 28 alineatul 5 din Legea privind Controlul Financiar, unitățile de audit intern sau auditorii interni nu pot primi sarcini care depășesc aria de acoperire a auditurilor interne sau care interferează cu executarea independentă a sarcinilor de audit intern. Rezultatul este că unitatea de audit intern nu va avea dreptul să întreprindă activități, inclusiv auditarea activității definite în special în Partea a 2-a a Legii privind Controlul Financiar, care interferează cu prevederile stipulate în Secțiunea 28 alineatul 5 din Legea privind Controlul Financiar sau cu evaluarea independentă a sistemului de control al organizației de către auditorul intern.

### **3.2.1. Relația dintre auditul intern și auditul extern**

Conform Legii Consiliului Național Nr. 39/1993 Coll. privind Oficiul Suprem de Audit (OSA), cu modificările ulterioare, OSA va adapta și aplica standardele internaționale de control la activitățile și competențele necesare de control al calității. Controlul OSA se referă la guvern, ministere și alte autorități centrale și autorități subordonate, precum și beneficiarii finali ai fondurilor publice.

OSA este autoritatea de stat independentă în activitățile sale de control, reglementate de propria sa legislație. OSA auditează managementul următoarelor:

- fondurilor bugetare aprobate conform legii de către consiliul național sau de către guvern.
- proprietății, drepturilor de proprietate, fondurilor, obligațiilor și creanțelor statului, ale instituțiilor de drept public, ale Fondului Național privind Proprietățile, municipalităților și

unităților regionale de nivel înalt, ale persoanelor juridice al căror capital include participații ale statului, persoane juridice al căror capital include participații ale instituțiilor publice, persoane juridice cu al căror capital include participații ale unităților regionale de nivel înalt și persoane juridice înființate de municipalități și unități regionale de nivel înalt.

- proprietății, drepturilor de proprietate, fondurilor și creanțelor puse la dispoziția republicii, a persoanelor juridice sau fizice în baza unor programe de dezvoltare sau din alte motive similare din surse externe.
- proprietății, drepturilor de proprietate, fondurilor, creanțelor și obligațiilor pentru care republica și-a asumat o garanție.
- proprietății, drepturilor de proprietate, fondurilor, creanțelor și obligațiilor persoanelor juridice care îndeplinesc activități de interes public.

OSA auditează și următoarele:

- metodele de aplicare și percepere a impozitelor, taxelor vamale, de plată a contribuțiilor, comisiunilor și amenzilor, care sunt venituri la bugetul de stat și bugetele municipalităților și unităților regionale de nivel înalt.
- aplicarea și exercitarea drepturilor și respectarea obligațiilor care decurg din relații financiare și economice relaționate cu managementul fondurilor. În conformitate cu Legea privind OSA, fondurile UE și de alt tip primite pentru finanțarea proiectelor conform tratatelor internaționale sunt considerate fonduri ale bugetului de stat. OSA, în calitate de autoritate publică de audit independentă, redactează o opinie cu privire la propunerea de buget de stat, care evaluează propunerea de buget pentru administrația publică și o opinie cu privire la proiectul contului de lichidare al statului. O opinie cu privire la propunerea de buget de stat este prezentată de către OSA consiliului național. În baza hotărârii consiliului național, OSA își va efectua activitățile de control conform competențelor sale și va prezenta un raport cu privire la rezultatele activităților de control pentru anul calendaristic anterior către consiliul național până la sfârșitul lunii martie. Raportul referitor la activitățile de control poate fi prezentat în orice moment, la cererea consiliului național.

### **3.2.2. Oficiul guvernului (OG)**

În baza Legii privind Controlul, OG, în calitate de autoritate centrală a statului, controlează sarcinile din cadrul administrației de stat și îndeplinirea acestora. OG controlează managementul fondurilor publice și ia măsuri în baza cererilor, a notificărilor și declarațiilor primite. OG controlează și cerințele profesionale, organizaționale și tehnice pentru activitățile guvernului și ale organismelor consultative ale guvernului.

### **3.2.3. Comitetul de audit**



MF, în vederea îndeplinirii sarcinilor unității centrale de armonizare, coordonează înființarea și activitățile comitetelor de control și audit (CA). În ceea ce privește înființarea CA, MF emite șabloanele pentru carta și procedurile acestora.

Posibilitatea de a înființa CA este prevăzută de Legea Nr. 165/2008 Coll., care a modificat Legea privind Controlul Financiar. CA este înființat în baza Secțiunii 3 din Legea privind Controlul Financiar.

În momentul de față există un singur CA organizat ca organism consultativ expert independent al MF. Alte ministere iau în calcul înființarea de CA-uri.

Carta CA definește sarcinile, competențele, structura membrilor și regulile procedurale ale acestuia. Principalele sarcini ale comitetului sunt:

- evaluarea standardului de performanță privind controlul financiar, auditul intern și auditul guvernamental și managementul riscului, în vederea dezvoltării acestora, într-o manieră independentă;
- monitorizarea eficienței și eficacității controlului financiar, auditului intern și auditului guvernamental, în vederea sporirii calității performanței acestora;
- oferirea de sfaturi și consiliere șefilor autorităților centrale și managerilor.

### **3.3. Coordonarea controlului public intern**

MF coordonează planificarea controlului financiar, a auditului intern și auditului guvernamental și a altor autorități de control ale OSA și OG pentru a evita duplicarea controalelor cât mai mult posibil și a impune cât mai puțin control și pune cât mai puțină presiune asupra organismelor controlate/supuse auditului. Scopul coordonării este de a stabili fundamentul îndeplinirii eficiente a controalelor interne, asigurând armonizarea planurilor de audit intern între supraveghetori și participanții la coordonare și a asigura îndeplinirea corespunzătoare a controalelor. Obiectivul coordonării este evitarea duplicării sau suprapunerii controalelor în cadrul aceleiași entități controlate și optimizarea utilizării resurselor umane ale supraveghetorului de coordonare și a participanților cu privire la poziția ministerelor și a altor autorități publice centrale.

Coordonarea este efectuată prin:

- ședințe de coordonare convocate de supraveghetorul coordonării;
- ședințe de lucru organizate în mod periodic, la cererea supraveghetorului coordonării;
- participanți; și
- controale comune stabilite de comun acord.

MF publică și linii directoare metodologice. În domeniul activităților de control, MF a înființat Grupul de Lucru pentru Cooperare în Coordonarea Activităților de Control (GL). GL a fost înființat la data de 8 noiembrie 2007 în cadrul ședinței Comitetului de Coordonare pentru Protecția Intereselor Financiare ale UE. GL este un organism cu inițiativă, executiv și consultativ/care oferă recomandări al Comitetului de Management înființat pentru

coordonarea controlului și auditurilor tuturor partenerilor de rețea (<sup>1</sup>). Coordonarea activităților de control ale partenerilor de rețea are legătură cu pregătirea planurilor de control și audit ale partenerilor de rețea care acoperă fonduri financiare internaționale, în baza documentului „Principii de Coordonare a Controalelor și Auditurilor Partenerilor de Rețea, versiunea 2.0”. Biroul GL este o Divizie de Audit și Control din MF.

#### 4. Inspecția financiară

În afara controlului financiar, auditului intern și auditului guvernamental, nu mai există alte servicii de inspecție guvernamentală sau financiară în Slovacia. Acest capitol include și un tip specific de inspecție de tip „audit intern” introdus de Modificarea Legii privind Controlul Financiar în anul 2008.

Controlul financiar asigură economia, eficiența și eficacitatea în utilizarea fondurilor de stat, conformitatea cu legislația relevantă în managementul fondurilor publice și informații oferite la timp și fiabile pentru biroul autorității publice cu privire la managementul fondurilor publice. Controlul financiar va fi efectuat ca un control financiar *ex ante*, control financiar intermediar și control financiar *ex post*.

Controlul financiar *ex ante* acoperă operațiunile financiare în planificare, bugetare, achiziții publice, încheierea de contracte sau alte acte de proprietate. Verifică cheltuielile proiectate sau planificate în două etape. Prima etapă se concentrează pe verificarea proiectului de decizie financiară înainte ca această să devină finală. Cea de-a doua etapă se concentrează pe îndeplinirea condițiilor privind cheltuielile.

Controlul financiar intermediar este efectuat în etapa de pregătire și efectuare a operațiunilor financiare selectate. Acest control verifică dacă documentele justificative sunt complete și concludive cu privire la tranzacțiile financiare controlate. Biroul unității organizaționale a cărei activitate este relaționată cu tranzacția financiară și care este independentă din perspectivă funcțională și organizațională de unitatea organizațională responsabilă pentru pregătirea și îndeplinirea tranzacției și pentru efectuarea controlului financiar *ex ante* va selecta tranzacția financiară în baza unei instrucțiuni scrise din partea biroului autorității publice. Controlul financiar intermediar va fi efectuat de un angajat al unității organizaționale, care este desemnat de managerul acestei unități. Unitatea organizațională responsabilă pentru pregătirea și îndeplinirea tranzacției financiare planificate selectate și pentru efectuarea controlului *ex ante* va asigura cooperarea necesară în efectuarea controlului financiar intermediar.

Controlul financiar *ex post* este efectuat de autoritatea publică în aria sa de acoperire ca furnizor de fonduri UE. Organele de control și entitățile controlate vor respecta regulile de bază privind controlul financiar *ex post* definite de Secțiunile de la 13 la 25 din Legea privind Controlul Financiar, dacă nu se prevede altfel. Prevederea de bază este aceeași precum în cazul controlului financiar intermediar – va fi efectuat de către o unitate

---

<sup>1</sup> „Partenerii de rețea” înseamnă structura organelor de cooperare al căror scop principal este cooperarea în îndeplinirea sarcinilor de protejare a intereselor financiare ale UE.

independentă din punct de vedere funcțional și organizațional de unitatea organizațională responsabilă pentru pregătirea și efectuarea tranzacției care urmează să fie controlată.

Auditurile guvernamentale efectuate în baza acestei legi conform legislației specifice vor face următoarele lucruri.

- Vor verifica și evalua:
  - conformitatea cu legislația specifică, contractele încheiate, tratatele internaționale obligatorii pentru Slovacia, în baza cărora Slovacia primește fonduri din străinătate, decizii emise în baza legislației specifice și a legilor de reglementare internă pentru managementul financiar și alte activități ale persoanelor supuse auditului;
  - rentabilitatea, eficiența și celeritatea în managementul fondurilor publice și utilizarea resurselor umane cu scopul de a îndeplini sarcinile ale persoanei supuse auditului;
  - conformitatea cu cerințele privind furnizarea de fonduri publice și cerințele privind utilizarea acestora;
  - eficacitatea și eficiența managementului financiar al persoanei supuse auditului;
  - securitatea și funcționalitatea sistemelor informaționale ale persoanei supuse auditului și adecvarea și caracterul complet al sistemelor informaționale ale persoanei supuse auditului ținând cont de natura și aria de acoperire a activităților sale;
  - implementarea de măsuri luate pentru a corecta deficiențele identificate în auditurile guvernamentale și a elimina cauzele care stau la baza acestora și implementarea recomandărilor din rapoarte parțiale ale auditurilor guvernamentale (în continuare „rapoarte parțiale”) și din rapoarte de audit guvernamental;
  - disponibilitatea, acuratețea și caracterul complet al informațiilor privind operațiunile financiare și managementul financiar al persoanelor supuse auditului;
  - alte fapte prevăzute de legislația specifică.
- Vor identifica și evalua posibile riscuri relaționate cu managementul financiar și alte activități ale persoanelor supuse auditului.
- Vor recomanda îmbunătățiri în managementul financiar al persoanelor supuse auditului și pentru reducerea riscurilor.
- Vor îndeplini alte activități, conform prevederilor legislației specifice.

Auditul guvernamental este efectuat de un institut special pentru MF și organismele cu care acesta cooperează pentru efectuarea auditului „extern” al organismelor publice. A fost

introdus pentru a acoperi în special toate competențele autorității de audit pentru perioada de programare 2007-13.

## **5. Reforme în curs și/sau viitoare**

MF plănuiește să dezvolte o nouă versiune a Legii privind Controlul Financiar cu scopul de a armoniza întregul set de proceduri pentru îndeplinirea controlului financiar *ex post*, a auditului intern, a auditului guvernamental și efectuarea controlului în baza Legii privind Controlul pentru a simplifica sistemul de control public. Pentru ca acest lucru să se întâmple, este necesar consensul politic. Dacă are succes, va exista o abordare procedurală mai uniformă pentru efectuarea oricărui tip de control și audit.

### **Atașament: Legislația importantă relaționată cu CPI**

#### **1. Legislație de bază:**

- Legea Consiliului Național din Slovacia Nr. 502/2001 Coll. privind Controlul Financiar și Auditul Intern și modificarea altor legi, cu modificările ulterioare;
- Legea Nr. 10/1996 Coll. privind Regulile Bugetare în cadrul Administrației Publice și privind modificarea altor legi, cu modificările ulterioare, Legea Nr. 10/1996 Coll. privind Controlul în Administrația de Stat și cu privire la modificarea altor legi, cu modificările ulterioare, Legea Nr. 440/2000 Coll. privind Administrațiile de Control Financiar și referitoare la modificarea altor legi, cu modificările ulterioare;
- Legea Nr. 575/2001 Coll. privind Organizarea Activităților Guvernului și ale Administrației Centrale de Stat și modificare altor legi, cu modificările ulterioare;
- Legea Nr. 498/2010 privind Bugetul de Stat;
- Legea Nr. 431/2002 Coll. privind Contabilitatea, cu modificările ulterioare;
- Legea Nr. 291/2002 Coll. privind Trezoreria de Stat și pentru modificarea altor legi, cu modificările ulterioare;
- Legea Nr. 583/2004 Coll. privind Regulile Bugetare în Auto-guvernarea Teritorială și pentru modificarea altor legi, cu modificările ulterioare;
- Legea Nr. 39/1993 Coll. privind Oficiul Suprem de Audit din Slovacia, cu modificările ulterioare;
- Decretul Ministerului Finanțelor din Slovacia Nr. 21/2009 Z. z. din 21 ianuarie 2009 pentru modificarea anumitor prevederi ale Legii Nr. 502/2001 Z. z. privind Controlul Financiar și Auditul Intern și privind modificarea altor legi, cu modificările ulterioare.

#### **2. Standardele CPI naționale:**

- Manualul de Audit Intern;
- Manualul de Audit de Conformitate;

- Manualul de Audit Intern IS;
- Manualul de Audit al Performanței;
- Manualul de Audit de Sistem;
- Carta de audit intern;
- Codul de Etică al Auditorilor Interni;
- Proceduri de Audit Guvernamental privind Fondurile Structurale, Fondul de Coeziune și Fondul European pentru Pescuit pentru perioada de programare 2007-13 aprobate prin Hotărârea Guvernului Slovaciei Nr. 511/2008;
- Orientare metodologică referitoare la Procedurile de Audit Guvernamental privind Fondurile Structurale, Fondul de Coeziune și Fondul European pentru Pescuit pentru perioada de programare 2007-13;
- Proceduri de Audit Guvernamental privind Fondurile Naționale din Slovacia.

## SLOVENIA

### Controlul Public Intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Dezvoltarea sistemului de control intern al finanțelor publice a început în anul 1993, când o unitate organizațională internă, Inspectoratul pentru Buget, a fost înființată în cadrul Ministerului Finanțelor în baza Legii privind Implementarea Bugetului, pentru a-i permite Ministerului Finanțelor să exercite controlul operațiunilor financiare importante și al celor contabile ale centrelor de cheltuieli. Ministerul informa guvernul cu privire la controalele efectuate; guvernul, la rândul său, informa adunarea națională. Controalele erau relaționate exclusiv cu resursele bugetului de stat.

Prima lege sistemică privind Finanțele Publice a fost adoptată în anul 1999. Această lege a reprezentat începutul introducerii auditului intern în centrele de cheltuieli, inclusiv prevederi relaționate cu controalele financiare sub forma unui sistem de controale și audituri interne, auditul intern fiind prezentat drept „un audit contabil și financiar *ex post* privind eficiența, rentabilitatea și performanța”. Centrele de cheltuieli care foloseau resurse ale bugetului de stat erau obligate să instituie servicii financiare însărcinate cu pregătirea și implementarea bugetului și cu îndeplinirea altor sarcini relaționate cu gestionarea acestor active ale statului pentru care erau responsabile centrele de cheltuieli și serviciile de audit intern în baza instrucțiunilor Ministrului Finanțelor pe bazele comune pentru procedurile de lucru ale serviciilor financiare și serviciilor de audit intern pentru implementarea auditurilor contabile și financiare *ex post* și a auditurilor privind eficiența, rentabilitatea și performanța.

Acest cadru legal a evidențiat responsabilitatea efului unui centru de cheltuieli pentru legitimitatea, scopul, eficiența și utilizarea economică a resurselor bugetare. A determinat și distribuirea competențelor între ordonatorii de credite și funcționarii contabili, a introdus un sistem de control intern, a stabilit responsabilitatea unui funcționar contabil de a reține plata dacă acest lucru ar contraveni legii și a prevăzut rolul auditului intern și raportării cu privire la măsurile de îmbunătățire către Oficiul de Supraveghere a Bugetului (OSB) nou înființat. Acest oficiu a urmat Inspectoratului pentru Buget și s-a ocupat de verificarea utilizării resurselor bugetare, implementarea auditurilor *ex post* contabile și financiare și a auditurilor privind eficiența, rentabilitatea și performanța proiectelor întreprinse în comun de diverse centre de cheltuieli și elaborarea de linii directoare pentru implementarea auditurilor interne în cadrul centrelor de cheltuieli.

În anul 2002, pentru a aduce definițiile funcției de audit intern și controale interne în linie cu dezvoltarea standardelor și bunelor practici recunoscute la nivel internațional, guvernul a adoptat un document intitulat „Politică pentru Înființarea și Dezvoltarea Sistemului de Control Intern al Finanțelor Publice în Republica Slovenia”. În conformitate cu „planul de acțiune” al politicii, guvernul a instituit un cadru legal cuprinzător pentru un sistem modern de control intern al finanțelor publice care este încă în vigoare, fără a fi necesare adăugiri majore, și constă din Legea privind Finanțele Publice (2002), Regulile care prevăd Politicile

<sup>1</sup> Contribuția Ministerului Finanțelor din 4 aprilie 2011.

pentru Funcția Coordonată a Sistemului de Control Intern al Finanțelor Publice (2002), Regulile privind Emiterea Certificatelor pentru Titlul de Auditor Intern de Stat și Auditor Intern de Stat Autorizat (2002), Liniile directoare pentru Auditul Intern de Stat (2003) și Liniile directoare pentru Controalele Interne (2004).

Cadrul legal prevede că șeful unui centru de cheltuieli va institui control intern adecvat și eficient care trebuie să includă auditul intern. OSB este entitatea responsabilă pentru coordonarea și dezvoltarea sistemului de control intern al finanțelor publice.

A fost introdusă o certificare profesională obligatorie pentru cei care efectuează audit intern: auditor intern de stat sau auditor intern de stat autorizat. Programul de instruire, implementarea acestuia și emiterea certificatelor de autorizare sunt responsabilitatea Ministerului Finanțelor. Poziția specială de auditor intern de stat este prevăzută de lege, ceea ce garantează independența funcțională. Organizarea și operarea auditului intern al centrelor de cheltuieli sunt definite precis în Liniile Directoare pentru Auditul Intern de Stat, care includ un cod de etică profesională, standarde de audit intern și practică recomandată, adaptate la mediile corespunzătoare centrelor de cheltuieli.

Pentru a accelera introducerea controlului intern al finanțelor publice, cu accentul pe „bugete orientate spre obiective”, managementul riscului și consolidarea auditului intern, guvernul a adoptat Strategia pentru Dezvoltarea Controlului Intern al Finanțelor Publice 2005-08. Cel mai important rezultat al strategiei a fost introducerea unui registru de risc ca formă de management sistematic al riscului și a unei declarații anuale din partea șefului unui centru de cheltuieli privind evaluarea controlului intern al finanțelor publice, scopul principal fiind ca șefii centrelor de cheltuieli să fie conștienți întotdeauna de importanța managementului riscului.

Toate centrele de cheltuieli au registre de risc implementate: totuși, acestea nu sunt întotdeauna actualizate.

- Toate centrele de cheltuieli au asigurat faptul că auditul intern este efectuat în conformitate cu standardele; totuși, serviciile de audit intern sunt relativ slabe în ceea ce privește numărul personalului.
- Toți auditorii interni au obținut certificarea de auditor intern de stat și programul de instruire pentru obținerea certificării a fost creat.
- OSB compilează un raport anual privind starea controlului intern în cadrul finanțelor publice pentru guvern și Curtea de Audit.
- OBS organizează și ateliere de lucru pentru auditorii interni și oferă suport prompt și continuu în domeniul controlului intern.

Dezvoltarea și implementarea CFPI este legată de introducerea și dezvoltarea „bugetului orientat spre obiective”.

OBS este și entitatea responsabilă pentru dezvoltarea controlului intern al finanțelor publice. Acesta raportează anual guvernului și Curții de Conturi cu privire la starea controlului intern, evidențiază slăbiciunile și recomandă îmbunătățiri. OBS lucrează în strânsă legătură cu Curtea de Audit, respectându-se independența ambelor instituții; lucrează, de asemenea, cu alte instituții care au un anumit impact asupra mediului de control, precum Comisia pentru Prevenirea Corupției.

La propunerea Ministrului Finanțelor, guvernul a adoptat recent o nouă strategie pentru dezvoltarea controlului intern al finanțelor publice, care a fost elaborată de către OBS pentru a acoperi perioada 2011-15. Cele mai importante obiective sunt garantarea calității auditului intern, introducerea serviciilor comune de audit intern acolo unde acest lucru este fezabil și economic, dezvoltarea suportului IT unificat privind cerințele serviciilor de audit intern, îmbunătățirea poziției auditorilor interni în cadrul sistemului de salarizare, instruirea șefilor și tuturor nivelurilor de management în domeniul controlului intern al finanțelor publice și înlocuirea unei declarații de evaluare a controlului intern al finanțelor publice cu o „declarație de asigurare”.

## 2. Mediul controlului public intern

În 2009, guvernul sloven și-a făcut public obiectivul de a schimba modul de elaborare a bugetului. În anii următori, intenționează să introducă treptat elaborarea bugetului în conformitate cu principiul „bugetului orientat spre obiective”. Bugetul pentru anul 2011 a fost elaborat ca un buget orientat spre dezvoltare al cărui conținut are legătură în mod specific cu politici și cu programe și sub-programe de dezvoltare. Bugetul de programe constă dintr-un plan pe termen mediu și un buget pe doi ani. Bugetul pe doi ani cuprinde un „coș” în care au fost planificate toate cheltuielile în conformitate cu prioritățile stabilite, au fost puse în operare în subprograme și alocate programelor și indicatorilor. Cheltuielile au fost planificate și în conformitate cu regula fiscală a „scenariului pe termen mediu”. Politicile care sunt „în afara coșului” au și ele o anumită valoare nominală în baza regulii fiscale. În baza scenariului pe termen mediu și a egalității fundamentale a resurselor pe politici, acele entități responsabile pentru anumite politici au, în cooperare cu alte autorități participante, au definit principalele sub-programe în baza programelor propuse și egalitatea pe politici. Entitatea responsabilă pentru o politică este responsabilă pentru coordonarea, raportarea anuală, evaluarea și elaborarea unor propuneri modificate. Această orientare spre obiective și evaluarea atingerii obiectivelor stabilite este legată de introducerea principiului managerial al managementului în cadrul administrației de stat (reforma sectorului public), care va avea un impact pozitiv asupra introducerii managementului riscului.

Funcția contabilă pentru toate centrele de cheltuieli ale bugetului național este centralizată la Ministerul Finanțelor. Contabilitatea încă se mai bazează în prezent cu precădere pe principiul fluxului de numerar.

Controlul extern este asigurat de Curtea de Audit și de Comitetul de Control al Finanțelor Publice al adunării naționale. Orice opinie cu privire la operațiuni prezentată de Curtea de Audit trebuie aprobată de fiecare organism de stat, organism al comunității locale sau centrul public de cheltuieli la ale cărei operațiuni se referă.

Comisia pentru Prevenirea Corupției este un organism de stat independent înființat prin lege în anul 2003. Acesta ia decizii în cadrul unor ședințe, prin adoptarea de opinii în principiu, poziții și alte tipuri de decizii. Centrele de cheltuieli sunt obligate să numească persoane responsabile pentru elaborarea de planuri de integritate și raportare în mod anual spre a le prezenta comisiei. Funcționarii, oficialii (directorii generali, secretarii generali ai ministerelor, șefii organismelor afiliate ministerelor, șefii serviciilor guvernamentale, directorii unităților administrative, directorii sau secretarii municipali, directorii și organismele de conducere ale autorităților din sectorul public) și persoanele responsabile pentru achiziții publice oferă comisiei informații cu privire la averile lor.



### 3. Conceptul de control public intern

#### 3.1. Răspunderea/responsabilitatea managerială

□eful unui centru de cheltuieli este responsabil pentru asigurarea faptului că sistemul de management financiar, control intern □i audit intern lucrează în mod adecvat □i eficient, managementul financiar cuprinzând înfiin□area □i implementarea planificării bugetare □i implementarea planurilor financiare, a contabilită□ii □i raportării pentru a garanta utilizarea legitimă, rentabilă □i eficientă a resurselor publice □i a atinge obiectivele care au fost stabilite. Controalele interne constau dintr-un sistem de proceduri □i metode pentru controlul acelor riscuri care ar putea afecta legitimitatea, rentabilitatea □i eficien□a în utilizarea resurselor publice □i atingerea obiectivelor stabilite.

□eful responsabil pentru opera□iunile unui centru de cheltuieli condusă de un ministru este ministrul însu□i; □efii altor unită□i sunt directori, adică ace□tia nu sunt numi□i pe criterii politice. Sarcinile □i responsabilită□ile persoanelor, fluxul de informa□ii □i operarea coordonată sunt definite de o lege privind organizarea □i organigrama unui centru de cheltuieli, adoptată de guvern □i de regulile interne de procedură ale centrului de cheltuieli. Managementul unită□ilor sau func□iilor organiza□ionale interne este implicat în pregătirea □i raportarea cu privire la implementarea bugetului în colaborare cu serviciul financiar, care are sarcina de a coordona pregătirea □i raportarea cu privire la implementarea bugetului □i alte sarcini rela□ionate cu managementul activelor statului.

În ciuda delegării responsabilită□ilor sale, responsabilitatea finală pentru opera□iunile centrului de cheltuieli, atingerea obiectivelor sale □i men□inerea unui sistem de control intern care să func□ioneze în mod adecvat apar□ine întotdeauna □efului centrului respectiv. □eful semnează □i declara□ia anuală cu privire la evaluarea sistemului de control financiar public intern redactată în conformitate cu metodologia stabilită. În această declara□ie, centrul de cheltuieli evaluează gradul de adecvare al sistemului de control intern existent, ceea ce include mediul de control, o evaluare a riscului, controalele interne, fluxul de informa□ii □i auditul intern □i men□ionează cele mai importante măsuri pentru îmbunătă□irea sistemului care au fost luate în ultimul an □i măsurile pe care centrul inten□ionează să le implementeze în anul următor.

Centrele de cheltuieli raportează Ministerului Finan□elor; acesta, la rândul său, raportează guvernului □i adunării na□ionale. Raportul de implementare a bugetului anual este auditat de Curtea de Audit.

#### 3.2. Auditul Intern

Un audit intern este, conform cadrului legal de control financiar public, o parte constitutivă a controlului intern al unui centru de cheltuieli. Organizarea □i opera□iunile sale sunt prevăzute de Legea privind Finan□ele Publice, legisla□ie secundară □i Liniile Directoare pentru Auditul Intern de Stat, care se bazează pe standarde de audit intern recunoscute la nivel interna□ional. Pe func□ia de audit intern a unui centru de cheltuieli poate fi angajată o persoană care a ob□inut certificatul de auditor intern de stat. OBS asigură implementarea programului de instruire pentru auditorii interni de stat, care este adoptat de Ministrul Finan□elor.

Legea privind Finanțele Publice prevede cerința de a asigura independența funcțională și imparțialitatea auditorilor interni.

Baza pentru organizarea și operarea unui audit intern în cadrul unui centru de cheltuieli este asigurată de Legea privind Organizarea Internă și Clasificarea Posturilor, care plasează auditul intern din punct de vedere organizațional în responsabilitatea șefului centrului de cheltuieli și Legea internă privind Organizarea și Operațiunile Auditului Intern, care include competențele și responsabilitățile auditului intern, în conformitate cu Liniile Directoare pentru Auditul Intern de Stat bazate pe IPPF.

Printre altele, legea internă prevede raportarea directă către șeful centrului de cheltuieli, independența în planificare și implementare (acordând atenția cuvenită propunerilor lansate de șeful unității de cheltuieli), dreptul la acces neîngrădit în locația, la persoanele și documentația relaționate cu implementarea auditului, monitorizarea implementării recomandărilor și raportarea către OBS în cazul în care acestea nu au fost respectate în mod corespunzător, posibilitatea de a angaja un auditor extern dacă este necesar pentru a oferi cunoștințe speciale sau capacitate suplimentară, restricții care se aplică alocării funcțiilor executive în afara domeniului auditului intern, obligațiile atașate certificării profesionale de auditor intern de stat și instruire suplimentară continuă. OBS efectuează audituri de conformitate a auditului intern din centrele de cheltuieli cu Liniile Directoare privind Auditul Intern de Stat și oferă recomandări pentru îmbunătățiri în rapoartele prezentate șefului centrului de cheltuieli.

În baza Liniilor Directoare privind Auditul Intern de Stat, echipa de audit intern raportează direct șefului centrului de cheltuieli. Conform cadrului legal de control intern al finanțelor publice, șeful unui centru de cheltuieli este responsabil pentru asigurarea faptului că sistemul de control intern funcționează în mod adecvat și eficient.

Un audit intern cuprinde toate tipurile de audit, în special pe cele de conformitate și eficiență, precum și funcții consultative.

În baza reglementărilor și a Liniilor Directoare privind Auditul Intern de Stat, un auditor intern trebuie să raporteze fără întârziere șefului centrului de cheltuieli și OBS în momentul în care are vreo suspiciune de fraudă sau altă infracțiune.

Auditul intern nu are legătură cu sectorul inspecției bugetare. Auditul intern este o componentă a sistemului de control intern al fiecărui centru de cheltuieli, în timp ce sectorul inspecției bugetare este o formă de control intern exercitată de Ministerul Finanțelor privind legitimitatea și scopul utilizării resurselor bugetare de către centrele de cheltuieli. Auditorii interni pot ține cont de informațiile furnizate de sectorul de inspecție bugetară cu privire la neregulile descoperite în planificarea activităților și auditurilor sale.

### **3.2.1. Cooperarea dintre auditul extern și auditul intern**

S-a stabilit o cooperare adecvată (deși la nivel informal) între Curtea de Audit, auditorii interni ai centrelor de cheltuieli și OBS. Această cooperare are mai multe forme și efecte:

- activitatea auditorilor externi este importantă pentru crearea unui mediu de audit pozitiv;

- un auditor intern este primul punct de contact profesional pentru auditorii externi și un punct de contact dintre aceștia și centrul de cheltuieli;
- când analizează riscul, auditorii interni în cont de rapoartele furnizate de auditorii externi, ceea ce le permite să se concentreze pe riscurile importante și să-și folosească propriile capacități într-un mod mai rațional;
- auditorii externi și interni fac schimb de cunoștințe din domeniile lor de expertiză în cadrul conferințelor și atelierelor de lucru;
- cooperarea dintre un auditor intern și unul extern ajută la reducerea volumului de muncă al centrului de cheltuieli.

OBS și Curtea de Audit fac schimb de informații și opinii în mod regulat (și ori de câte ori este necesar) cu privire la chestiuni relaționate cu dezvoltarea sistemului de control intern al finanțelor publice.

### **3.2.2. Comitete de audit**

Cadrul legal de control intern al finanțelor publice nu face nicio mențiune cu privire la comitete de audit. În mediul specific al centrelor de cheltuieli, rolul comitetelor de audit, în special cu privire la asigurarea independenței funcționale, este jucat de către OBS. Dacă regulamentele de audit intern au fost încălcate, un auditor intern se poate consulta cu OBS, care are dreptul de a lua măsuri acolo unde este necesar.

### **3.3. Coordonarea controlului public intern**

OBS este responsabil și competent cu privire la armonizarea și coordonarea managementului financiar, a controalelor interne și auditului intern. Aladar, OBS:

- Elaborează:
  - propuneri de modificări ale reglementărilor privind controlul intern al finanțelor publice;
  - propuneri de linii directoare pentru crearea și dezvoltarea de controale interne și audituri interne;
  - propuneri referitoare la cerințele și regulile care se aplică achiziției de certificări profesionale de auditor intern de stat și auditori intern autorizat și organizează instruire și procesează cererile pentru certificările profesionale.
- Monitorizează implementarea reglementărilor și liniilor directoare la care se face referire mai sus prin:
  - verificarea conformității organizației și operațiunilor serviciilor de audit intern cu Liniile Directoare pentru Auditul Intern de Stat;
  - analiza declarațiilor acordate de șefii unităților de cheltuieli cu privire la evaluarea controlului financiar public intern și a rapoartelor anuale ale serviciilor de audit intern;
  - oferirea de sfaturi cu privire la managementul riscului și auditul intern.
- elaborează un raport anual privind controlul intern al finanțelor publice pentru Ministrul Finanțelor, guvern și Curtea de Audit.

#### 4. Inspecția bugetară

Autoritatea competentă pentru inspecție și supraveghere este prevăzută de Legea privind Finanțele Publice. În baza legii aflate în vigoare, autoritatea responsabilă pentru inspecție inspectează și verifică implementarea Legii privind Finanțele Publice și a reglementărilor care guvernează tranzacțiile ce implică resurse ale bugetului național. O parte la procedurile de inspecție este un utilizator direct sau indirect al resurselor bugetare de stat sau a resurselor bugetare de stat folosite de municipalități. Orice alt destinatar al resurselor poate fi inspectat; la fel ca acele centre de cheltuieli menționate mai sus, aceștia sunt obligați să permită inspectorilor bugetari să efectueze inspecția și verificarea, trebuie să prezinte toate informațiile, documentele și rapoartele necesare referitoare la inspecție și să permită procesarea informațiilor pe calculator.

În chestiuni care cad în competența Sectorului de Inspecție Bugetară, inspectorii bugetari gestionează și rapoarte, apeluri, comunicări și alte notificări alocate acestora pentru a fi soluționate și îi informează pe cei care prezintă aceste documente cu privire la măsurile pe care le-au luat.

În urma inspecțiilor efectuate și în baza constatărilor și deciziilor Sectorului de Inspecție Bugetară sunt elaborate două rapoarte pe jumătate de an (în baza Articolului 106 din Legea privind Finanțele Publice). Aceste rapoarte sunt trimise Ministrului Finanțelor. Ministrul Finanțelor prezintă rapoartele guvernului și Curții de Audit: guvernul le trimite apoi adunării naționale.

#### 5. Reforme în curs și viitoare

În domeniul controlului intern al finanțelor publice, strategia elaborată de OBS și adoptată de guvern prevede obiective și activități, care includ următoarele:

Introducerea unei licențe pentru auditul intern al centrelor de cheltuieli – în lumina faptului că titularii certificării profesionale de audit intern de stat, care este una dintre condițiile pentru angajarea ca auditor intern al unui centru de cheltuieli, sunt persoane care, după obținerea certificării, nu au efectuat audit intern, OBS intenționează, prin introducerea unei licențe pe o perioadă determinată pentru efectuarea auditului intern, prelungirea acestei licențe fiind condiționată de formare suplimentară continuă, conform standardelor de audit intern, și de îndeplinirea sarcinilor de audit într-o anumită perioadă de timp, să asigure faptul că persoanele angajate pe funcții de auditor intern au experiența și cunoștințele necesare și urmează cursuri de formare continuă.

Serviciile comune de audit intern – Înființarea serviciilor comune de audit intern organizate la nivel de minister care vor îndeplini funcția de audit intern pentru ministere, precum și pentru centrele de cheltuieli indirecte interesate din domeniul de activitate al unui anumit minister vor reprezenta o evoluție și o îmbunătățire semnificativă a situației curente în domeniul controlului intern al finanțelor publice. Înființarea serviciilor comune de audit intern reprezintă o soluție organizațională pentru problema asigurării auditului intern pentru un număr mai mare de centre de cheltuieli și este, din punct de vedere al utilizării eficiente a resurselor bugetare și al numărului limitat de auditori interni disponibili, mai adecvată decât furnizarea independentă de audit intern de către fiecare centru de cost separat.

Suportul IT unificat – Serviciile de audit intern ale centrelor de cheltuieli au dreptul să se aștepte la suport IT adecvat din partea OBS acționând ca autoritate centrală responsabilă pentru armonizarea și coordonarea controlului financiar public intern; OBS însuși cere acest lucru pentru a asigura, în cadrul sistemelor descentralizate de control și audit intern, o modalitate de operare unificată.

Educarea șefilor centrelor de cheltuieli cu privire la importanța managementului riscului – ținând cont de noile recrutări, de reușitele obținute în domeniul bunelor practici și de modificările planificate ale reglementărilor, instruirea și formarea trebuie să fie impulsionate și să permită tuturor șefilor centrelor de cheltuieli și altor funcționari publici implicați mai puternic în controlul intern al finanțelor publice, să-și reîmprospăteze cunoștințele teoretice de bază și să prezinte cele mai bune practici dintr-o singură sursă, adică autoritatea responsabilă pentru armonizarea și coordonarea controlului intern al finanțelor publice – OBS.

Introducerea responsabilității manageriale – În conformitate cu cele mai bune practici și cu introducerea responsabilității șefilor pentru adecvarea și eficiența sistemului de control intern și adaptarea sa promptă și continuă la obiectivele și mediul de operare în schimbare, are sens înlocuirea declarației cu privire la evaluarea controlului intern al finanțelor publice, al cărui scop a fost în special unul educațional, cu „declarația de asigurare” recunoscută la nivel global.

Declarația de asigurare presupune că șeful sau organismul de management al unui centru de cheltuieli verifică cel puțin o dată pe an adecvarea controlului intern asupra tuturor operațiunilor, inclusiv mediul de control, managementul riscului, controlul riscului și fluxul de informații. Declarația de asigurare pune accentul pe responsabilitatea șefului sau organismului de management de a institui toate măsurile adecvate pentru a asigura faptul că obiectivele sunt atinse, operațiunile sunt eficiente și legitime, fraudă și corupția sunt prevenite și rapoartele sunt redactate la timp și prezintă încredere.

## SPANIA

.....

### Controlul Public Intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Sistemul de controale din Spania pornește de la o serie de principii constituționale, care includ următoarele:

- principiile privind legalitatea și specificitatea bugetară (într-un sens triplu: calitativ, cantitativ și temporal) și principiile unității și universalității bugetare;
- principiile orientative care guvernează atât aspecte privind cheltuielile publice – o alocare echitabilă a resurselor publice și planificarea și implementarea cheltuielilor publice în conformitate cu criteriile privind eficiența și economia;
- principiul eficacității administrației publice.

Dezvoltarea legislației privind controalele interne a fost influențată de obiectivul de a face controalele de legalitate compatibile cu serviciile de management și cheltuielile publice într-o manieră care să respecte criteriile privind eficiența și economia menționate mai sus.

Legea Nr. 47/2003 din 26 noiembrie 2003 privind Bugetul General (LGP) a reprezentat legislația de bază privind controalele interne pentru sectorul public din ianuarie 2005, abrogând Decretul Legislativ Regal Nr. 1091/1988 din 23 septembrie 1988, care a aprobat Legea Consolidată privind Bugetul General (TRLGP). Regulile cuprinse în LGP nu conțin modificări substanțiale ale regulilor cuprinse în TRLGP, întrucât modificările se concentrează pe armonizarea controalelor efectuate în entitățile din sistemul de asigurări sociale cu cele alocate restului sectorului public.

Pe de altă parte, guvernează în detaliu controalele ulterioare, altele decât controlul preliminar de legalitate, care sunt grupate în două forme independente: controlul financiar permanent și auditul public. Aceste controale interne, în ambele forme, sunt atribuite în conformitate cu LGP Oficiului pentru Control și Audit General – IGAE (Intervención General de la Administración de Estado), care are responsabilitatea pentru exercitarea unor funcții și puteri, unele dintre ele în acest domeniu.

Ar trebui reținut și faptul că LGP pune accentul pe principiul că organismele responsabile pentru controalele interne ar trebui să fie independente de autoritățile și entitățile al căror management economic și financiar îl controlează, drept urmare a naturii inerente a controalelor efectuate de un organism în cadrul sectorului public, căruia organismul însuși supus controalelor aparține, cu rezultatul că trebuie să se arate că legea susține acea independență, care este esențială pentru obiectivitatea și eficacitatea controalelor efective.

Noua LPG stipulează regulile cu privire la anumite aspecte generale ale controalelor interne: obiectivele controalelor, aria de acoperire a exercitării controalelor, principiile de conduită și

---

<sup>1</sup> Contribuția Oficiului General pentru Control și Audit (Ministerul Economiei și Finanțelor) din 22 martie 2011.

prerogativele, sarcinile și puterile personalului care efectuează controalele, datoria de cooperare și asistență juridică și rapoartele generale privind controlul financiar permanent și auditul public.

## 2. Mediul controlului public intern

Cadrul operațional pentru controalele interne este stabilit de principalele reglementări care guvernează activitățile economice și financiare ale sectorului public. Următoarele reglementări trebuie menționate în mod special:

- Decretul Legislativ Regal Nr. 2/2007 din 28 decembrie 2007 pentru aprobarea textului consolidat al Legii Generale privind Stabilitatea Bugetară stabilește patru principii orientative pe care trebuie să le respecte politica din sectorul bugetar pentru a ajunge la stabilitate și creștere economică în cadrul Uniunii Economice și Monetare. Aceste principii sunt principiul stabilității bugetare, principiul multianual, principiul transparenței și principiul alocării și utilizării eficiente a resurselor publice.
- Legea Organică Nr. 2/1982 din 12 mai 1982 privind Curtea de Conturi (Tribunal de Cuentas) și Legea Nr. 7/1988 din 5 aprilie 1988 privind Funcționarea Curții de Conturi, care implementează prevederile constituției, prevede că această Curte de Conturi este organismul suprem responsabil pentru auditarea conturilor și managementului financiar ale statului și pe acelea ale sectorului public și o face direct răspunzătoare în fața parlamentului (Cortes Generales). Curtea de Conturi își exercită funcțiile prin examinarea și verificarea conturilor generale ale statului. Conturile sectorului public se depun la Curtea de Conturi și urmează să fie auditate de către aceasta.
- Reglementările care guvernează relațiile financiare dintre sectorul public și comunitățile autonome și autoritățile locale, adică Legea Organică Nr. 8/1980 din 22 septembrie 1980 privind Finanțarea Comunităților Autonome (LOFCA), modificată recent prin Legea Organică Nr. 3/2009 din 18 decembrie 2009 și Decretul Legislativ Regal Nr. 2/2004 din 5 martie 2004 pentru aprobarea textului consolidat al Legii privind Guvernarea Finanțelor Autorităților Locale.
- Legea Nr. 47/2003 din 26 noiembrie 2003, LGP, care are scopul de a governa sistemul bugetar, economic, financiar, contabil, de audit și de control financiar al sectorului public. În consecință, identifică organismele care efectuează controalele privind managementul financiar și economic al sectorului public prin stabilirea unei distincții între două tipuri de controale – un control extern, efectuat de Curtea de Conturi, care este răspunzătoare față de Parlament și un control intern, efectuat de IGAE, un organism răspunzător față de consiliul de miniștri, căruia îi prezintă rapoarte generale privind acest management economic și financiar și care are responsabilitatea finală pentru luarea deciziilor cu privire la orice discrepanțe detectate pe parcursul controalelor între IGAE și organismele de management din sectorul public.

De asemenea, prevede că organismele ce fac parte din administrația sectorului public trebuie să aplice principiile contabile prevăzute în Planul General de Contabilitate Publică aprobat de Ministrul Afacerilor Economice și Finanțelor, atât pentru a înregistra toate tipurile de tranzacții, costuri și rezultate ale activităților lor cât și pentru a furniza date și informații de importanță economică. IGAE are autoritatea de a adopta reguli de implementare pentru Planul privind Contabilitatea Publică Generală și orice planuri parțiale sau speciale elaborate în baza acestuia și de a aproba directivele contabile care stabilesc regulile contabile

pe care trebuie să le respecte organismele cărora li se cere să aplica principiile contabilității publice.

Cadrul de controale interne cuprinde și aceste reguli incluse în LGP privind sistemul bugetar pentru entitățile care formează sectorul public, precum și legile bugetare anuale.

- Legea Nr. 38/2003 din 17 noiembrie 2003 privind Subvențiile Generale care, în conformitate cu principiile privind transparența și eficacitatea în alocarea și utilizarea resurselor publice, guvernează instrumentele de management pentru subvențiile și asistența publică și sistemul de monitorizare prin intermediul controalelor și evaluării atât a procedurilor cât și a destinatarilor acestor resurse publice.
- Alături de acestea, alte reglementări, precum Legea Nr. 30/2007 din 30 octombrie 2007 privind Achizițiile din Sectorul Public, Legea Nr. 6/1997 din 14 aprilie 1997 privind Organizarea și Funcționarea Administrației Generale a Statului și Legea Nr. 33/2003 din 3 noiembrie 2003 privind Patrimoniul Administrațiilor Publice, prevăd cerințele care influențează și guvernează sistemul de controale interne din Spania.

### **3. Conceptul de control public intern**

#### **3.1. Răspunderea/responsabilitatea managerială**

Există o legătură între răspundere și controalele interne, deși aceasta nu coincide cu elementele definite de Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI), întrucât procesul de management al informațiilor și controalele interne sunt întreprinse de un organism independent, IGAE. Deciziile de nivel înalt în cadrul managementului public sunt adoptate de factori de decizie politici, adică managementul public este condus de un factor de decizie politic. Diversele politici publice sunt stabilite de guvern, care deține responsabilitatea finală și este responsabil pentru implementarea lor și, astfel, nu există nicio separare a responsabilităților în dezvoltarea și implementarea politicilor.

În cadrul administrației spaniole se face distincția între, pe de o parte, reprezentanții politici, care elaborează diversele politici publice, și manageri, care implementează acele politici. În acest al doilea caz, pozițiile sunt de obicei ocupate de funcționari publici cu niveluri înalte de abilități tehnice, care oferă suport și consiliere pentru diverse acțiuni și decizii ale managerilor seniori. Funcționarii publici trebuie să-și îndeplinească sarcinile atribuite cu diligență și să salvgardeze interesul general în conformitate cu constituția și celelalte legi și trebui să acționeze conform următoarelor principii, inter alia: obiectivitate, integritate, neutralitate, răspundere, imparțialitate, confidențialitate, dedicare pentru serviciile publice, transparență și eficacitate.

Diferitele centre de management sunt implicate în stabilirea politicilor bugetare și a obiectivelor bugetare și sunt responsabile pentru elaborarea de programe bugetare multianuale. În acest mod, ei participă la sistemul de controale de la începutul acestuia, din etapa de bugetare.

Apoi, în timpul etapei de implementare a acestor politici și într-o etapă ulterioară, aceste centre de management fac obiectul controalelor efectuate de către IGAE și organismul extern



de control, și anume Curtea de Conturi. Astfel, entitățile din sectorul public sunt responsabile cu privire la operațiunile lor, indiferent de natura acestora, față de Curtea de Conturi prin IGAE.

În afara controalelor exercitate de organismele la care se face referire, informațiile furnizate de conturile entităților din sectorul public sunt esențiale, întrucât reprezintă un sistem de informații economice, financiare și bugetare cu privire la activitățile efectuate de aceste entități. Aceste informații sunt furnizate organismelor lor de guvernare și management, organismelor care elaborează politici, organismelor de control extern și intern și agențiilor internaționale cu scopul de a stabili costurile serviciilor publice și a facilita managementul și luarea deciziilor. Pentru toate motivele de mai sus și în scopul consolidării lor ulterioare, conturile acestor entități trebuie să fie completate în conformitate cu principiile contabile aplicabile, folosind un formular standardizat. Odată ce informațiile sunt generate, șefii entităților și organismelor, cunoscând drept *cuentadantes* (ofițeri de raportare), adică autoritățile și oficialii care sunt responsabili pentru gestionarea veniturilor și efectuarea cheltuielilor și altor operațiuni ale administrației generale de stat, își prezintă conturile către IGAE pentru consolidarea ulterioară și raportarea lor către Curtea de Conturi.

În ceea ce privește chiar chestiunea răspunderii, managerii publici pot fi responsabili în trei moduri în îndeplinirea activităților lor: disciplinar, penal și financiar. LGP se referă la ultima dintre cele trei răspunderi, coroborat cu regulile prevăzute de legislația Curții de Conturi cu privire la răspunderea contabilă.

Răspunderea financiară se referă la obligația de a compensa trezoreria publică pentru daune cauzate acesteia, în timp ce răspunderea contabilă se referă la răspunderea ce rezultă din conturile care trebuie să fie completate de cei care gestionează fondurile publice (*cuentadantes*).

În consecință, regulile spaniole prevăd că autoritățile și alt personal aflat în serviciul entităților care formează sectorul public de stat și care în mod intenționat sau prin neglijență gravă adoptă decizii sau întreprind acte prin care încalcă prevederile acelei legi trebuie să compenseze trezoreria publică de stat sau, dacă este cazul, entitatea relevantă, pentru daunele ce rezultă din deciziile sau actele respective, indiferent de răspunderea penală sau disciplinară ce li se poate impune. Astfel, prevederile legislative stipulează că următoarele reprezintă infracțiuni:

- producerea unui deficit sau delapidarea de fonduri publice;
- gestionarea resurselor și a altor interese ale trezoreriei publice fără a respecta prevederile care guvernează evaluarea, colectarea sau primirea acestora în trezorerie;
- contractarea de cheltuieli, compensarea de obligații sau ordonarea de plăți fără fonduri suficiente pentru a le acoperi sau cu încălcarea prevederilor legii sau ale legii bugetului aplicabile;
- generarea de plăți recuperabile;
- nefundamentarea plății fondurilor menite a fi avansuri în numerar, plăți care trebuie fundamentate și subvenții; sau
- orice alt act sau decizie care încalcă legea.

În final, este necesară evidențierea trăsăturilor controalelor interne din sectorul public din Spania și a obiectivelor controalelor efectuate de IGAE, care sunt prevăzute de LGP. În ceea ce privește trăsăturile, următoarele aspecte trebuie evidențiate.

- sunt efectuate în mod complet independent de autoritățile și organismele care fac obiectul controlului.
- sunt efectuate prin intermediul controlului preliminar de legalitate și a controalelor financiare.
- sunt efectuate într-o manieră descentralizată, în conformitate cu autoritatea organismului care face obiectul controlului.
- iau drept cadru general de referință atât aspectul legal sau conformitatea cu legislația, cât și alte principii fundamentale relaționate cu activitățile sectorului public, precum economia, eficiența și eficacitatea.

În ceea ce privește obiectivele, trebuie evidențiate următoarele aspecte.

- verificarea conformității cu regulile aplicabile managementului, în baza controalelor. Acest aspect este relaționat cu conformitatea cu legea, în forma tradițională a controalelor, în baza faptului că toate activitățile administrației sunt supuse sistemului juridic. Acesta este un obiectiv de control stabilit prin LGP, atingerea căruia este prevăzută în cele trei formulare de control: controlul preliminar al legalității, controlul financiar permanent și auditul public.
- asigurarea înregistrării și contabilității adecvate a tranzacțiilor efectuate și înregistrarea corectă și regulată în conturi și declarații, care, în baza prevederilor aplicabile, trebuie elaborate de fiecare organism sau entitate de control. Prin aceasta se încearcă stabilirea fiabilității documentelor contabile referitoare la managementul economic și financiar care este întreprins. LGP cere entităților din sectorul public să-și înregistreze tranzacțiile în conturi și să depună conturi la Curtea de Conturi prin IGAE.
- evaluarea dacă activitățile și procedurile supuse controlului sunt efectuate în conformitate cu principiile de management financiar solid și, în mod special, cu cele prevăzute de Legea Generală privind Stabilitatea Bugetară. Acest lucru înseamnă că activitatea trebuie să facă obiectul principiilor privind eficacitatea, eficiența și economia, verificarea cărora este efectuată folosind cele două formulare de controale ulterioare, prin intermediul unui audit operațional.
- verificarea conformității cu obiectivele alocate centrelor de management al cheltuielilor în cadrul bugetului general de stat. Acest aspect are legătură cu atingerea obiectivelor alocate centrului de management în bugetul general de stat, în conformitate cu prevederile LGP.

### 3.2. Auditul Intern

Controalele financiare ulterioare sunt definite în LGP în forma lor dublă de control financiar permanent și audit public, care constituie sistemul de audit intern, împreună cu controalele financiare ale subvențiilor publice și ajutorului de stat.

Totuși, în sistemul spaniol, se acordă o importanță majoră unei forme de control *ex ante* denumite controlul preliminar de legalitate.

Controlul preliminar de legalitate acoperă controlul, anterior aprobării lor, al actelor sectorului public rezultând în recunoașterea drepturilor sau contractarea cheltuielilor și al veniturilor și plăților ce decurg din acestea și al investițiilor sau aplicării generale a fondurilor sale publice, pentru a asigura faptul că sunt gestionate în conformitate cu prevederile aplicabile în fiecare caz în parte.

Controlul preliminar de legalitate este exercitat sub formă de control formal și material. Controlul formal constă în verificarea conformității cu cerințele legale necesare pentru adoptarea unei decizii, prin analiza tuturor documentelor care, în mod obligatoriu, trebuie incluse în dosar. Controlul material implică utilizarea efectivă a fondurilor publice.

Exercitarea controlului preliminar de legalitate include:

- controlul preliminar al actelor de recunoaștere a unor drepturi economice, de aprobare a unor cheltuieli, încheiere a unor angajamente de cheltuieli sau acceptare a mișcărilor de fonduri și garanții;
- controlul recunoașterii obligațiilor și verificării investițiilor;
- controlul formal al autorizării plăților;
- controlul material al plăților.

Pe de altă parte, controlul financiar permanent include următoarele măsuri:

- verificarea conformității cu regulile și procedurile aplicabile aspectelor de management economic pe care nu le acoperă controlul preliminar de legalitate;
- monitorizarea implementării bugetului și verificarea conformității cu obiectivele alocate programelor de cheltuieli ale centrelor de management și verificarea bilanșului de rezultate și a raportului de management;
- raportarea cu privire la distribuția propusă a veniturilor la care face referire LGP;
- verificarea planificării numerarului și managementul poziției de numerar;
- măsurile prevăzute în titlurile rămase ale acelei legi și în altele reguli bugetare și reguli care guvernează managementul economic al sectorului public, atribuite controalelor delegate.

Analiza operațiunilor și procedurilor pentru a oferi o evaluare a justificării lor financiare și economice și respectarea principiilor de management corespunzător, cu scopul de a identifica posibile lipsuri și a propune recomandări pentru a le corecta.

Măsurile permanente de control financiar care trebuie să fie implementate în fiecare an financiar și aria de acoperire specifică stabilită pentru ele se stipulează în planul anual de control financiar permanent pregătit de IGAE, care poate fi modificat dacă situația cere acest lucru.

Măsurile menționate mai sus și documentate în rapoarte care sunt prezentate organismului care gestionează în mod direct activitatea supusă controlului.

Un raport cuprinzător cu privire la rezultatele măsurilor de control financiar permanent luate pe parcursul anului se redactează anual și este trimis de Controlorul General șefilor fiecărui departament ministerial, Ministrului Economiei și Finanșelor și Secretarului de Stat pentru Finanșe și Bugete.

Auditul public constă în auditarea, ulterioară și sistematică, a activităților economice și financiare ale sectorului public, prin aplicarea unor proceduri selective de revizuire cuprinse în regulile și directivele de audit emise de IGAE. Regulile de audit în domeniul sectorului public sunt guvernate de LGP, circulare, directive și Regulile de Audit pentru Sectorul Public.

IGAE pregătește un Plan Anual de Audit care include măsuri ce trebuie să fie implementate în anul financiar respectiv. În mod similar, Planul Anual de Audit include măsuri relaționate cu ajutorul de stat și subvențiile de stat.

Auditul public este efectuat, în baza prevederilor din Planul Anual de Audit, pentru toate organismele și entitățile care fac parte din sectorul public de stat și fondurile la care se face referire în LGP, fără a aduce atingere măsurilor relaționate cu exercitarea controlului preliminar de legalitate și a controlului financiar permanent și măsurilor care fac obiectul auditului privat în baza Legii Nr. 19/1988 din 12 iulie 1988 privind Auditarea Conturilor, care sunt aplicabile societăților comerciale deținute de stat în baza legislației comerciale.

IGAE poate decide să efectueze audituri care combină obiectivele de audit referitoare la regularitatea contabilă, conformitate și operațiuni.

Pentru a efectua controalele ce rezultă din acest plan, IGAE poate solicita cooperarea firmelor private de audit care trebuie să respecte regulile și directivele stabilite de IGAE.

Rezultatele fiecărei măsuri de audit public sunt înregistrate în rapoarte scrise și pregătite în conformitate cu regulile aprobate de IGAE, care trebuie să stabilească destinatarii, conținutul și procedura pentru pregătirea acestor rapoarte. Raportul de audit public este trimis șefului direct al managementului organismului relevant.

IGAE prezintă consiliului de miniștri, prin intermediul Ministrului Economiei și Finanțelor, un raport general care conține cele mai importante rezultate ale implementării planurilor de audit și control financiar permanent.

Este necesar, de asemenea, să evidențiem importanța rapoartelor de performanță. IGAE poate pregăti aceste rapoarte în baza recomandărilor și propunerilor de acțiune pentru organismele de conducere cuprinse în rapoartele anuale de control financiar permanent și rapoartele de audit public, în una dintre următoarele situații:

- dacă au fost identificate lipsuri și deficiențe managementului supus controalelor nu indică măsurile necesare pentru a le soluționa și termenul limită în acest sens;
- dacă își exprimă dezacordul față de concluziile și recomandările și acele chestiuni asupra cărora este exprimat dezacordul nu sunt acceptate de organismul de control;
- dacă, deși au acceptat să facă acest lucru, nu iau măsurile necesare pentru a remedia lipsurile identificate.

Aceste rapoarte de performanță sunt trimise șefului ministerului responsabil pentru organismul sau entitatea supusă controalelor sau căruia îi este atașat organismul sau entitatea și, în cazul dezacordului șefului ministerului, vor fi transmise consiliului de miniștri prin intermediul Ministrului Finanțelor. Deciziile în acest sens adoptate de consiliul de miniștri sunt obligatorii atât pentru organismele de management cât și pentru cele de control.

IGAE efectuează monitorizarea continuă a măsurilor corective care au fost adoptate drept urmare a lipsurilor identificate în rapoarte.

În ultimul rând, pot fi evidențiate următoarele tipuri de audituri publice speciale prevăzute de lege.

### ***Auditul conturilor anuale***

Aceasta este o metodă de auditare a regularității conturilor, a cărei menire este de a asigura faptul că acele conturi anuale depuse prezintă în toate aspectele semnificative o imagine reală a tuturor activelor, a poziției financiare și a rezultatelor entității și, acolo unde este cazul, a implementării bugetului în conformitate cu regulile și principiile contabile și bugetare aplicabile și că includ informațiile necesare pentru interpretarea și înțelegerea lor corespunzătoare.

### ***Auditul de conformitate***

IGAE efectuează un audit de conformitate al acelor organisme și entități din sectorul public care sunt incluse în Planul Anual de Audit, acest audit incluzând verificări selective privind conformitatea cu legislația privind managementul bugetului, achiziții, personal, managementul veniturilor și al subvențiilor, precum și orice alt aspect referitor la activitatea economică și financiară a entităților supuse auditului.

### ***Auditul operațional***

IGAE efectuează un audit operațional al acelor organisme și entități din sectorul public care sunt incluse în Planul Anual de Audit și care are aria de acoperire prevăzută în planul respectiv, prin intermediul procedurilor prezentate mai jos.

- Auditul programelor bugetare: acesta constă din analiza adecvării obiectivelor și a sistemelor de monitorizare și auto-evaluare implementate de organismele de management, verificarea fiabilității bilanșurilor contabile și a rapoartelor de management și evaluarea rezultatelor obținute, a alternativelor luate în calcul și a efectelor produse în raport cu resursele folosite în managementul programelor și planurilor de acțiune bugetară.
- Auditul sistemelor și procedurilor: acesta constă din analiza în detaliu a procedurii administrative de management financiar pentru a identifica posibilele neajunsuri ale acesteia sau, acolo unde este cazul, caracterul său învechit și a propune măsurile corective adecvate sau înlocuirea procedurii în conformitate cu principiile generale de bună gestiune.
- Auditul economiei, eficacității și eficienței: acesta constă în evaluarea independentă și obiectivă a nivelului de eficacitate, eficiență și economie atins în utilizarea resurselor publice.
- Auditul contractelor pentru programe: în situații în care, în baza contractelor pentru programe sau altor contracte încheiate între stat și entități prevăzute în LGP, suma contribuțiilor ce urmează să fie asigurate de stat depinde de atingerea anumitor obiective, de numărul de sau modificarea anumitor indicatori financiari sau de anumite ipoteze macroeconomice care trebuie îndeplinite, IGAE trebuie să efectueze un audit care are scopul de a verifica dacă propunerea de compensare lansată de organismul prevăzut în contract respectă aceste condiții.
- Auditul declarațiilor fiscale ale statului: auditul declarațiilor fiscale ale statului și al resurselor altor administrații și organisme publice gestionate de Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agenția de Administrare Fiscală a Statului) trebuie să aibă loc anual, în conformitate cu procedura stabilită de IGAE în acest scop.

- Auditul privatizărilor: IGAE trebuie să auditeze fiecare operațiune pentru a dispune de garanțiile ce reprezintă capitalul societăților comerciale deținute de stat care presupune pentru sectorul public pierderea controlului politic asupra acestor societăți. Acest audit trebuie să fie efectuat asupra conturilor rezultatelor financiare și contabile și a notei explicative referitoare la aspecte ale operațiunii, care trebuie emise pentru fiecare operațiune de dispunere la care se face referire mai sus.

### 3.3. Coordonarea controlului public intern

Decentralizarea politică și administrativă către autoritățile teritoriale în Spania (comunitățile autonome și autoritățile locale) a condus la un proces de transferuri și la o redimensionare a diferitelor niveluri de putere politică și administrativă, lucru care necesită un sistem bine încheiat de controale și coordonare și cooperare în rândul tuturor entităților ce fac parte din sectorul public spaniol, înțelese în sens larg.

Acest proces de transferuri în zona controalelor a fost însoțit de o înlocuire a unei forme unice de control intern efectuat de IGAE cu un model bazat pe mai multe organisme și sisteme de control ce funcționează independent, dar se află sub autoritatea administrației din care fac parte. IGAE împarte responsabilitățile pentru controalele activităților economice și financiare cu Oficiile Generale de Control și Audit ale comunităților autonome și cu Oficiile Generale de Control și Audit ale autorităților locale, fiecare dintre acestea acționând în cadrul propriei zone delimitate de competență și arii teritoriale alocate.

Constituția însăși conține o serie de criterii pentru controalele relaționate cu organismele comunităților autonome și cu exercitarea puterilor lor financiare. În plus este important de evidențiat faptul că o serie de prevederi legislative menționate anterior care afectează exercitarea puterilor economice și financiare ale diferitelor autorități teritoriale, precum LGP și legea suplimentară Legii privind Stabilitatea Bugetară, deși respectă autonomia comunităților autonome, caută să coordoneze activitățile economice și financiare ale acestora cu restul sectorului public.

Cadrul controalelor în Spania este caracterizat așadar de faptul că în cele trei administrații teritoriale controalele externe și interne sunt efectuate de organisme separate și cu scopul de se stabili o coordonare între ele și stat, creându-se astfel, ca regulă generală, un cadru bugetar, contabil și de control similar celui al statului.

Totuși, în Spania modelele de controale par a fi determinate atât de descentralizarea politică, cât și de cea administrativă a statului, prin care fiecare administrație teritorială are propriile organisme de control și prin faptul că Spania face parte dintr-o structură supranațională, Uniunea Europeană, care, la rândul ei, deține controale interne și externe. Toate cele de mai sus necesită introducerea unor mecanisme de coordonare în efectuarea activităților de control, care să evite suprapunerile și duplicarea.

Conceptul de audit unic include tehnicile și procedurile care pot permite acțiuni de coeziune ale organismelor de control dintr-un stat, în baza unei metodologii comune complete sau parțiale și a recunoașterii reciproce a rezultatelor măsurilor de control.

Nu susținem nici abolire nici reducerea numărului de organisme de control, a căror existență și legitimitate ar trebui să nu fie pusă la îndoială, ci mai degrabă eliminarea

duplicării inutile în acele cazuri în care organismele separate de control își îndeplinesc activitățile cu același subiect și obiect și referitor la același organism public. Pe scurt, scopul ultim al unui sistem unic de audit este de a susține într-o manieră mai eficientă activitatea organismelor de control.

În baza acestor ipoteze, conceptul de audit unic respectă următoarele trei principii:

1. Stabilirea unui singur cadru conceptual pentru toate organismele de control, precum și a unor reguli metodologice comune pentru efectuarea controalelor. În acest sens, este esențial să existe reguli tehnice pentru controale și audit care să permită aplicarea unor standarde comune pentru efectuarea activității și emiterea de rapoarte.
2. Planificarea coordonată a activităților de control, astfel încât planurile de control ale instituțiilor ce desfășoară controlul să ia în calcul planificarea controlului fiecărei instituții, cu scopul de a evita posibile suprapuneri. Coordonarea în acea etapă preliminară presupune existența unei comunicări și interacțiuni continue între organismele de control și acordul unui sistem pentru determinarea precedentului în cazuri în care se prevede efectuarea de controale asupra acelorași organisme administrative.
3. Fiecare organism de control trebuie să accepte rezultatele activității efectuate de alte organisme de control, cu condiția ca activitatea să fi fost efectuată în conformitate cu metodele și procedurile comune aprobate, precum și cu supravegherea de către auditorul principal a activității altor auditori implicați în asigurarea faptului că activitatea organismelor participante a fost efectuată în conformitate cu standardele stabilite.

Principalul efect implicit al acestui model este reducerea și eliminarea costurilor atât pentru organismele de control cât și pentru organismele supuse activităților de audit. Eliminarea elementelor inutile în implementarea măsurilor de control permite stabilirea de obiective și strategii de control în zone în care acestea controale nu au fost efectuate de nici un organism administrativ, un fapt care necesită un sistem adecvat pentru recunoașterea și planificarea măsurilor.

Printre instrumentele incluse în cadrul unic de audit, care sunt deja implementate în domeniul controalelor fondurilor UE, este important de evidențiat pregătirea documentelor pentru coordonarea dintre IGAE și organismele de control și audit ale comunităților autonome, precum:

- un ghid pentru auditarea sistemelor și operațiunilor;
- documente contractuale standard pentru desemnarea auditorilor privați;
- cerințe minime care trebuie să fie impuse atunci când sunt desemnați auditorii privați;
- un ghid de control al calității; și
- o procedură de eșantionare aleatorie.

În mod similar, au fost stabilite relații cooperative din momentul în care organismele de audit ale comunităților autonome au primit instrucțiuni elaborate de IGAE pentru „Declarații la

încheierea auditurilor pentru perioada de programare 2000-06”, pe care le pot adopta sau aplica, acolo unde este cazul.

#### 4. Inspecția financiară

În cadrul administrației publice spaniole nu există nici un organism de inspecție internă care să revizuiască activitatea întreprinsă de IGAE, care efectuează controale independente și orizontale ale tuturor organismelor ce fac parte din sectorul public de stat.

Constituția spaniolă definește Curtea de Conturi drept organismul suprem de audit pentru conturile și managementul economic al statului și sectorului public, fără a aduce atingere propriei sale jurisdicții li lăsând la o parte funcțiile de audit ale organismelor de control externe ale comunităților autonome. Este, așadar, preocupată de controalele externe.

Curtea de Conturi se află în subordinea directă a Parlamentului (Cortes Generales) și exercită funcții delegate de aceasta din urmă atunci când revizuieste și verifică conturile generale ale statului și auditează conturile statului și pe ale sectorului public ce i-au fost prezentate anterior. Apoi trimite către Parlament un raport anual în care, după caz, menționează orice încălcări comise sau obligații contractate.

Cele două funcții îndeplinite de Curtea de Conturi atunci când efectuează controale externe ale activităților economice și financiare ale sectorului public sunt auditul și analiza judiciară. Aria de acoperire a Curții de Conturi și jurisdicția acesteia sunt definite în totalitate în legea organică și legea care-i guvernează operarea.

Funcția de audit, care este externă, continuă și completă, asigură faptul că activitatea economică și financiară a sectorului public respectă principiile legalității, eficienței și economiei cu privire la implementarea bugetelor de venituri și cheltuieli, că respectă anumite proceduri și că rezultatele sale sunt prezentate în rapoarte, moșionii sau memorandumuri care sunt adresate Parlamentului sau, în baza competențelor sale, adunărilor legislative ale comunităților autonome.

Pe de altă parte, funcția judiciară constă din demararea de acțiuni în legătură cu răspunderea contabilă a acelor care sunt responsabili pentru gestionarea proprietății, a fondurilor sau bunurilor publice. Acea răspundere este clarificată și atrasă prin intermediul a trei tipuri de proceduri judiciare:

- *juicio de cuentas* (proceduri referitoare la conturi);
- *procedimiento de reintegro por alcances* (proceduri pentru recuperarea unui deficit); și
- *expediente de cancelación de fianzas* (proceduri pentru anularea garanțiilor).

Conflictele care apar între organismele curții de audit și administrație sau alte instanțe sunt soluționate în conformitate cu prevederile Legii Organice privind Conflictele de Jurisdicție.

#### 5. Reforme în curs și/sau viitoare

Controalele activității economice și financiare a sectorului public nu pot fi separate de situația în schimbare în care se produc. Astfel, modificările situației economice și



financiare și trecerea la atingerea anumitor obiective va trebui să fie susținute de o adaptare adecvată a controalelor care trebuie efectuate.

În ultimii ani, în Spania s-au produs mai multe schimbări care au afectat administrația noastră la mai multe niveluri și care au avut un impact și asupra situației controalelor interne. Domeniile în care aceste modificări au avut loc pot fi definite după cum urmează:

- descentralizarea politică și administrativă, care a determinat un proces de transferuri și o redimensionare a diverselor niveluri de putere politică și administrativă;
- integrarea Spaniei în Uniunea Europeană, care a generat un proces de supra-naționalizare în care controalele interne ale activității economice și financiare din Spania nu au scăpat de acele influențe, într-un context care este și el foarte complex;
- transferul organic către entitățile de implementare, care a favorizat proliferarea multor forme de organizare administrativă, precum agențiile de stat, fundațiile din sectorul public și asociațiile inter-teritoriale;
- o situație economică ce este caracterizată de intensitatea crizei economice care-și are originea în criza financiară internațională și are efecte asupra creșterii și încadrării în muncă și care a condus la adoptarea unei serii de măsuri de austeritate cu privire la cheltuielile publice.

Cu scopul de a lua măsuri cu privire la criză și a respecta cerințele Uniunii Europene de reducere a deficitului public cu 3% din PIB până în anul 2013 și a asigura faptul că datoria este păstrată la niveluri rezonabile, guvernului spaniol i s-a cerut să introducă o serie de măsuri, precum strategia de consolidare fiscală, un plan de austeritate pentru administrația generală a statului pentru perioada 2011-13 și un plan de revizuire a cheltuielilor pentru perioada 2011-13. Acesta din urmă, în plus față de stabilirea de linii directoare generale, prezintă măsuri specifice de reducere a cheltuielilor și stabilește o serie de măsuri pentru consolidarea controalelor.

În mod specific și în ceea ce privește consolidarea măsurilor de control, scopul său este de a evidenția anumite aspecte ale managementului care, deși respectă legea, poate fi îmbunătățit cu scopul de a aduce o contribuție mai mare la oprirea și limitarea cheltuielilor publice. Măsurile indicate mai jos trebuie menționate.

- Dacă entitățile din sectorul public deviază în mod semnificativ de la planul de revizuire a cheltuielilor, IGAE va implementa mecanismele prevăzute de LGP. În consecință, consiliul de miniștri poate stabili, în mod provizoriu, un sistem mai riguros de controale și poate lua toate sau o parte din măsurile acestora conform regulilor de audit prevăzute de LGP.
- În ciuda celor de mai sus, pentru toate măsurile permanente de control și auditurile efectuate de IGAE, în plus față de obiectivele de auditare a conturilor, asigurarea conformității cu legea și respectarea principiilor de bună gestiune aplicabile în fiecare caz, va revizui conformitatea cu acele criterii de austeritate. În mod special, va include măsuri specifice referitoare la procesul de achiziții publice și monitorizarea costurilor de personal.
- Controlorul General al administrației de stat a emis instrucțiuni conform cărora, atunci când sunt întreprinse controale ale legalității evidențelor de cheltuieli, aceste evidențe ar trebui să fie analizate și din perspectiva conformității cu măsurile prevăzute de planul de austeritate.

În eforturile IGAE de a adapta sistemul de controale la situație economică și financiară, este important de evidențiat și participarea acesteia la elaborarea de decrete regale care guvernează noile instrumente adoptate de guvern pentru îmbunătățirea situației economice, precum Fondo para la Adquisición de Activos Financieros (Fondul pentru Achiziția de Active Financiare) și Línea de Concesión de Avales (Linia de Garantare).

Pentru a-i asigura transparența, Fondul pentru Achiziția de Active Financiare (FAAF) este supus unui control dublu. Pe de o parte, face obiectul analizei parlamentare printr-un raport de management care trebuie trimis trimestrial Comitetului Economic al camerei inferioare a parlamentului. Pe de altă parte, face obiectul controalelor întreprinse de IGAE prin audit public, care trebuie să fie un audit mai larg, astfel încât controalele efectuate să asigure transparență maximă în operarea aceluia instrument.

Cu privire la garanțiile acordate de stat instituțiilor financiare, care fac obiectul auditului preliminar, IGAE și-a adaptat metodele de lucru la caracteristicile și obiectivele specifice ale acelor instrumente cu scopul de a asigura faptul că scopurile pentru care au fost create sunt atinse în mod efectiv.

În final, ca parte din acest proces de reformare și adaptare a controalelor la noile forme de management public, este important să se atragă atenția asupra cerințelor guvernului, exprimate prin Decretul Regal Nr. 2/2011 din 18 februarie 2011, pentru ca IGAE să ia măsuri suplimentare de consolidare a sistemului financiar. Legea prevede că IGAE trebuie să elaboreze mai întâi un raport obligatoriu privind procedurile prin care sectorul public trebuie să achiziționeze o participație la capitalul social al instituțiilor de credit, proceduri ce trebuie să respecte regulile Uniunii Europene și regulile privind protecția resurselor publice.

## SUEDIA

### Controlul Public Intern <sup>(1)</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

În Legea sa privind Bugetul din 2006, guvernul și-a exprimat opinia conform căreia un sistem de control intern care să funcționeze în mod corespunzător în cadrul administrației publice era de o importanță deosebită pentru ca operațiunile guvernamentale să satisfacă așteptările cetățenilor, ale comerțului și industriei, pe ale membrilor aleși ai adunărilor publice și pe ale altor actori ai societății civile. O condiție fundamentală pentru legitimitatea și încrederea în serviciile guvernamentale este o bună guvernare a administrației publice. Guvernul a considerat, de asemenea, că era rezonabilă introducerea unui set de reguli și reglementări care să constituie cadrul controlului intern.

Pentru ca guvernul să poată emite o declarație națională cu privire la managementul fondurilor UE în Suedia, a dorit să introducă și o cerință pentru managementul agențiilor guvernamentale de a face o evaluare în raportul anual pentru a stabili dacă este satisfăcător controlul intern. Ideea din spatele declarației naționale este de a informa parlamentul și UE că există un cadru legal al cărui scop este asigurarea unui control intern satisfăcător al fondurilor UE. În acest mod, controlul intern al acelor fonduri UE care sunt gestionate în Suedia ar fi consolidat și controlul parlamentului cu privire la managementul guvernului s-ar îmbunătăți.

Cu scopul de a consolida controlul guvernamental al agențiilor publice și a consolida cerințele referitoare la răspunderea agențiilor pentru serviciile guvernamentale, a fost înființat un comitet în cadrul Ministerului Finanțelor cu sarcina de a pregăti o propunere despre modul de reglementare statutară a controlului intern în cadrul agențiilor guvernamentale. După ce a luat în calcul comentariile cu privire la propunerea părților implicate, guvernul a decis să emită o nouă Ordonanță privind Controlul Intern și un amendament al Ordonanței privind Rapoartele Anuale și Documentarea Bugetară pentru acele agenții aflate în subordinea guvernului care trebuie să respecte Ordonanța privind Auditul Intern. Întregul set al acestor reguli și reglementări, care se aplică și Ordonanței privind Agenția Guvernamentală, a intrat în vigoare în anul 2008.

#### 2. Mediul controlului public intern

##### 2.1. Administrația publică suedeză

Administrația publică suedeză lucrează la trei niveluri diferite: central, regional și local. Organele guvernării centrale includ parlamentul suedez, guvernul ce include ministerele și agențiile centrale guvernamentale, unele dintre acestea fiind reprezentate și la nivel regional și local. Guvernul central este reprezentat la nivel regional de consiliile administrative districtuale. În paralel, consiliile districtuale alese în mod direct acoperă aceleași zone geografice. Municipaliitățile sunt guvernate de organisme alese direct. Trebuie evidențiat

<sup>1</sup> Contribuția Ministerului Finanțelor din 21 iunie 2011.

faptul că CPI în contextul acestui compendiu se referă strict la administrația central-guvernamentală.

Puterea operațională este exercitată de agenții guvernamentale executive independente. Guvernul are o arie de acoperire extinsă pentru coordonarea operațiunilor agențiilor guvernamentale. Totuși, nu are puterea de a interveni în deciziile agenției în chestiuni specifice referitoare la aplicarea legii sau exercitarea corespunzătoare a autorității sale. Luarea deciziilor guvernamentale colective și interzicerea oferirii de instrucțiuni către agenții cu privire la chestiuni individuale sunt expresii ale interzicerii dominației ministeriale, așa cum este deseori numită. Parlamentul este responsabil pentru monitorizare, cu scopul de a asigura faptul că dominația ministerială nu se produce.

Administrația publică suedeză este caracterizată de delegarea puterii decizionale de la guvern către agenții. Obiceiul de a delega puterea decizională este de asemenea folosit în mod obișnuit în cadrul agențiilor. Alte caracteristici tipice ale modelului administrativ suedez sunt accentul pus pe responsabilitatea colectivă a guvernului, accesul public la evidențe și absența ordonatorilor de credite ai bugetului de stat desemnați de Ministerul Finanțelor.

Activitățile și rezultatele agențiilor sunt urmărite și evaluate. În fiecare an, agențiile prezintă un raport guvernului care cuprinde informații despre, inter alia, cheltuieli, venituri și rezultate. În baza rapoartelor, guvernul poate urmări și evalua operațiunile agențiilor. Rapoartele anuale, împreună cu cererile bugetare prezentate de agenții formează baza activității referitoare la bugetul național al anului următor și la directivele privind subvențiile.

## **2.2. Parlamentul suedez**

Principalele funcții ale parlamentului sunt de a adopta legi noi, a decide cu privire la chestiuni relaționate cu reformele, impozitarea și finanțele publice și a comenta referitor la politica externă a guvernului. O propunere lansată de un membru al parlamentului sau un partid politic este cunoscută sub denumirea de moțiune (moțiuni ale membrilor particulari sau moțiuni ale partidelor), în timp ce o propunere din partea guvernului este denumită proiect de lege.

Membrii parlamentului aparțin diferitelor comitete permanente, fiecare dintre acestea ocupându-se de un anumit domeniu. Exemplele sunt: Comitetul Permanent pentru Finanțe și Comitetul Permanent pentru Piața Muncii. Comitetele pregătesc chestiuni care sunt apoi preluate spre dezbateră de către parlament.

Parlamentul suedez are o serie de instrumente pe care le poate utiliza pentru a verifica activitățile guvernului. Oficiul Național Suedez de Audit (ONA) este unul dintre acestea, fiind una dintre puținele agenții subordonate direct parlamentului. Aceste instrumente formează controlul parlamentar. Sistemul de control parlamentar este proiectat pentru a asigura faptul că guvernul și agențiile publice respectă legea suedeză, lucrează eficient și cetățenii simt că pot avea încredere în modul în care agențiile publice își exercită puterile. Unul dintre principalele elemente pe care se concentrează ONA este de a analiza pentru ce sunt folosite fondurile guvernamentale și cât de eficient sunt acestea folosite (audit al performanței) și a audita declarațiile financiare ale agențiilor (audit financiar).

## **2.3. ONA suedez**

ONA este unul dintre organismele însărcinate cu exercitarea puterilor de verificare acordate parlamentului. Sarcina sa este de a verifica administrația de stat pentru a contribui la utilizarea economică a resurselor și la administrarea eficientă și eficace.

Un rol important al ONA este acela de a asigura transparența democratică, adică de a oferi cetățenilor ocazia de a vedea cum sunt luate și implementate deciziile democratice, cum sunt folosiți banii lor din impozite și dacă administrația publică respectă directivele, regulile și reglementările și atinge obiectivele care-i sunt stabilite.

Parlamentul și guvernul sunt destinatarii cei mai importanți ai constatărilor oferite de auditurile ONA. Auditurile sunt folosite pentru a susține deciziile în scopuri contabile și pentru discuții publice informate.

Întrucât ONA este unul dintre organismele care exercită autoritatea de verificare acordată parlamentului, independența operațiunilor sale de audit este prevăzută în constituție și mandatul său de audit este puternic. Acest lucru permite ONA să implementeze un program coerent și cuprinzător de audituri care să includă administrația publică per total.

Auditurile financiare acoperă declarațiile financiare a peste 250 de agenții. ONA poate numi auditori și pentru întreprinderi și fundații deținute de stat. Aproximativ 30 de audituri ale performanței sunt efectuate în fiecare an, iar principalele observații lansate în cadrul operațiunilor globale de audit sunt raportate în raportul anual al ONA. Auditurile financiare sunt efectuate în baza riscului de erori materiale în declarațiile financiare.

### **3. Conceptul de control intern în administrația central-guvernamentală**

#### **3.1. Răspunderea/responsabilitatea managerială**

##### **3.1.1. Guvernul**

Guvernul este responsabil față de parlament pentru asigurarea faptului că activitățile statului sunt efectuate în mod corect și eficient. Activitatea administrativă de zi cu zi este gestionată de agenții executive care, pe propria răspundere, pun în executare deciziile parlamentului și pe ale guvernului. Ministerele conexe îndeplinesc rolul de legătură dintre agențiile executive aflate în subordinea ministerului respectiv și guvern. Dialogul bugetar pe probleme de politică desfășurate în procesul bugetar anual este de o importanță deosebită. Directivele către agenții sunt emise de guvern per ansamblu. Ministrul individual al cabinetului ministerial respectiv servește ca purtător de cuvânt la nivelul decizională a cabinetului. Acest lucru înseamnă că nu există nicio persoană formală de legătură între directorul-general al unei agenții și guvern. Această absență a dominației ministeriale a fost o practică inseparabilă a construcției constituționale suedeze timp de secole întregi și este considerată piatra de temelie pentru un serviciu public imparțial și independent.

##### **3.1.2. Agențiile**

Începând cu 1 ianuarie 2008, un set de reguli parțial noi și parțial modificate pentru controlul intern a intrat în vigoare la nivelul agențiilor central-guvernamentale. Cele patru ordonanțe care, în principiu, constituie regulile de control intern, sunt:

- Ordonanța privind Agenția Guvernamentală;
- Ordonanța privind Controlul Intern;
- Ordonanța privind Auditul Intern;
- Ordonanța privind Rapoartele Anuale și Documentarea Bugetară.

De asemenea, alte ordonanțe acoperă evaluarea riscului și controlul, dar nu afectează ceea ce reprezintă controlul intern.

Ordonanța privind Agenția Guvernamentală prevede cerințele referitoare la managementul unei agenții. Managementul este responsabil față de guvern pentru operațiunile agenției și va asigura faptul că operațiunile se desfășoară în mod eficient și în conformitate cu legislația curentă și cu obligațiile care decurg din calitatea Suediei de membru al Uniunii Europene, că operațiunile sunt raportate într-o manieră de încredere, corectă și cinstită și că agenția folosește fondurile guvernamentale într-un mod economic. Managementul unei agenții va asigura și faptul că procesele de control intern ale agenției funcționează într-o manieră satisfăcătoare.

Responsabilitatea pentru operațiunile agenției aparține managementului indiferent de activitățile executate de agenția înseși sau de altă persoană desemnată de agenție să le îndeplinească. Aranjamentele de tipul serviciilor partajate sau externalizării nu modifică acest principiu de bază.

Guvernul are pretenții mai mari de la anumite agenții când vine vorba de controlul intern. De exemplu, acest lucru este valabil pentru agențiile care gestionează fonduri UE, agenții care desfășoară operațiuni complexe, care gestionează fonduri foarte mari, care au costuri ridicate, active totale semnificative sau mulți angajați. Există aproape 70 de agenții de acest fel și ele acoperă 95% din cheltuielile bugetului de stat.

Guvernul a decis că aceste agenții trebuie să aibă o funcție de audit intern și trebuie să facă obiectul a cinci cerințe suplimentare.

- O analiză a riscului va fi efectuată cu scopul de a identifica circumstanțele care prezintă un risc potențial ca entitatea să nu fie capabilă să îndeplinească obiectivele prevăzute de cerințele stabilite de guvern.
- Dacă analiza riscului necesită acest lucru, se vor lua măsurile necesare pentru a îndeplini, la un nivel rezonabil de certitudine, obiectivele din cadrul cerințelor stabilite de guvern.
- Procesele de control intern trebuie să fie monitorizate și evaluate în mod sistematic și regulat. În cadrul evaluării, observațiile făcute de auditul extern și auditul intern vor fi luate în calcul.
- Analiza riscului, măsurile de control și monitorizarea și evaluarea vor fi documentate.
- În legătură cu semnarea raportului anual, managementul va prezenta o evaluare prin care va stabili dacă sistemul de control intern al agenției este satisfăcător.

### **3.2. Auditul Intern**

Construcția organizațională a auditului intern se bazează pe Ordonanța privind Auditul Intern. Pentru ca o agenție să înființeze un departament de audit intern este necesar mandatul guvernului. În anul 2011, existau departamente de audit în cadrul a 66 agenții. Aproximativ jumătate dintre agenții dețin consilii de management. Consiliul servește drept

mandant al departamentelor de audit. În absența unui consiliu, directorul-general îndeplinește funcția de mandant. În Suedia, comitetele de audit nu sunt obligatorii. Doar agențiile care dețin un consiliu pot înființa comitete de audit, însă nu toate au făcut acest lucru.

Departamentul de audit intern va fi condus de un manager care este angajat al agenției. O agenție își poate coordona auditul intern prin departamentul de audit intern al altei agenții, însă acest lucru nu reduce autoritatea propriului său management.

Managementul agenției (consiliul sau directorul-general) trebuie să decidă cu privire la:

- liniile directoare (carta) ale auditului intern;
- planul de audit;
- măsurile ce rezultă din observațiile și recomandările auditului intern.

Departamentul de audit intern susține agenție în atingerea obiectivelor sale, din perspectiva riscurilor și materialității, prin audit și lansare de propuneri pentru îmbunătățirea proceselor de control intern ale agenției. În baza unei analize a riscurilor asociate cu operațiunile agenției, departamentul de audit intern va efectua un audit intern pentru a stabili dacă procesul managementului de control intern permite autoritatea, la un nivel rezonabil de siguranță, de a îndeplini responsabilitățile indicate la alineatul 3 din Ordonanța privind Agenția Guvernamentală, așa cum sunt prezentate în Secțiunea 3.1 din prezentul document.

Departamentul de audit intern efectuează misiuni de asigurare (audit financiar, audit de conformitate, audit al performanței). Auditul intern oferă și orientare și susținere managementului agenției, adică directorului-general și consiliului agenției. Orientarea și susținerea pot fi acordate și altor persoane, nu doar consiliului și directorului-general, dacă acest lucru este prevăzut în liniile directoare (carta) ale auditului intern. Orientarea și susținerea pe care le acordă auditul intern nu reduc responsabilitatea și autoritatea managementului agenției.

Auditul intern va efectua și un audit organizațional și, în legătură cu activitatea care este supusă auditului, un audit și o activitate de consiliere independentă și obiectivă. Pentru a asigura faptul că cerințele privind obiectivitatea, independența și integritatea sunt respectate, unitatea de audit intern va fi independentă de activitatea operațională și va raporta din perspectivă administrativă direct către directorul-general al agenției.

În cadrul analizei riscului, trebuie luat în calcul riscul de fraudă și nereguli. Atunci când auditul intern identifică indicii de fraudă/nereguli, acesta trebuie să ofere informații destinatarilor corecți (managementului agenției). Responsabilitatea de gestionare a întrebărilor referitoare la fraudă/nereguli aparține consiliului și managementului.

Rezultatul auditului va fi raportat de auditul intern sub formă de observații și recomandări pentru managementul agenției (consiliu sau directorul-general). Managementul agenției va decide asupra unor măsuri ce rezultă din observațiile și recomandările auditului intern. Cel puțin o dată pe an, auditul intern va prezenta un raport de audit managementului agenției cu privire la observațiile și recomandările din anul supus auditului. Acest raport va include o revizuire a modului în care măsurile relaționate cu observațiile și recomandările auditului

intern din anii anteriori au fost îndeplinite. Managementul decide cum vor fi îndeplinite procedurile de urmărire pentru manageri relaționate cu rapoartele de audit intern.

Auditul intern va fi efectuat în conformitate cu standardele general acceptate de audit intern și regulile de etică profesională pentru auditorii interni. Aceste standarde sunt stabilite prin legi, ordonanțe, alte decizii guvernamentale și reglementări și linii directoare generale emise de Autoritatea Națională Suedeză de Management Financiar (ESV), care este unitatea centrală de armonizare și punctul de contact pentru auditul intern în sectorul central-guvernamental (a se vedea Secțiunea 3.3).

Departamentul de audit intern va avea un program de asigurare a calității și îmbunătățire a calității. Programul de asigurare a calității va include atât evaluări interne cât și externe de calitate. Auditul intern va fi efectuat cu competență și abilități profesionale corespunzătoare. Managerul de audit intern va deține competența necesară pentru a îndeplini sarcinile de audit intern, așa cum se menționează în Ordonanța de Audit Intern. Auditorii interni își vor îmbunătăți cunoștințele și abilitățile prin dezvoltare profesională continuă.

ESV oferă linii directoare cu privire la întrebări legate de competența și instruirea auditorilor interni. ESV deține un program de instruire ce se desfășoară patru zile pe an timp de trei ani. Intenția este ca instruirea să nu o dubleze pe cea deja existentă și oferită de organizatorii de cursuri, de exemplu de Institutul de Auditori Interni (IIA) din Suedia. În fiecare an, ESV stabilește și diverse medii de rețea și seminarii.

În Suedia, nu există proceduri de certificare publică pentru auditorii interni în sectorul central-guvernamental. ESV încurajează auditorii interni guvernamentali să-și procure certificatul de Audit Intern de la IIA, certificarea CIA.

Se înțelege că trebuie să existe cooperare între departamentul de audit intern și SAI pentru a beneficia de schimb fructuos de cunoștințe și experiență. Suedia nu a reglementat în detaliu modul în care ar trebui să funcționeze această cooperare. Este general acceptat că auditul extern și cel intern trebuie să se țină la curent unul pe celălalt pentru a evita duplicarea activității.

### **Auditul programelor UE**

ESV este autoritatea de audit în perioada de programare 2007-13. Autoritatea de audit este responsabilă pentru efectuarea auditului fondurilor UE într-o manieră eficientă și adecvată și conform reglementărilor și liniilor directoare ale Comisiei și în baza unor standarde de audit acceptate la nivel internațional.

ESV efectuează audituri pentru a putea evalua dacă sistemele de management și control funcționează în mod eficient și cheltuielile declarate sunt corecte. ESV raportează constatările sale de audit prin rapoarte de audit și raportul anual de control și emite o opinie în acest sens. În raportul anual de control, ESV prezintă o evaluare referitoare la dacă sistemele de management și control funcționează eficient. În luna februarie a fiecărui an, ESV prezintă un raport anual guvernului, împreună cu alte raportări cerute prin scrisoarea de subvenționare.



Autoritatea de audit este independentă din perspectivă funcțională și organizațională de autoritățile de management care desfășoară programele UE. Autoritatea de audit nu ia parte la decizii și la managementul fondurilor pentru programele respective.

### **3.3. Coordonarea controlului intern al administrației centrale**

ESV este unitatea centrală de armonizare și punctul de contact pentru auditul intern (AI) și pentru managementul și controlul financiar (MCF) în sectorul central-guvernamental. ESV dezvoltă și administrează reguli și reglementări și metode pentru a susține agențiile și oficiile guvernamentale să realizeze un control intern satisfăcător în cadrul administrației de stat. Susținerea din partea ESV implică și analize, instruire și consiliere. ESV dezvoltă și coordonează și auditul intern în cadrul administrației centrale. ESV dezvoltă și menține un sistem planificat și ordonat de dezvoltare de metode. De asemenea, efectuează o evaluare a acestuia într-un raport anual către guvern. Sarcina ESV include menținerea de regulamente și consiliere generală cu privire la Ordonanța de Audit Intern, oferind susținere și consiliere și păstrând un program de instruire pe funcție pentru auditorii interni ai statului. Pentru a susține directorul-general al ESV în chestiuni relaționate cu auditul intern, ESV a înființat un consiliu special.

## **4. Inspecția financiară**

Nu există o instituție în Suedia corespunzătoare inspecției financiare a execuției bugetului de stat. Există inspecții în mai multe domenii ale administrației centrale, însă acestea se concentrează în special pe conformitatea cu legea existentă și doar ocazional pe inspecția controlului intern.

### **Protecția intereselor financiare ale UE**

Guvernul a înființat Consiliul Suedez pentru protecția intereselor financiare ale Uniunii Europene (Consiliul SEFI), prezidat de Autoritatea pentru Infracțiuni Economice a Suediei. Consiliul SEFI este proiectat pentru a promova utilizarea eficientă și corectă a fondurilor UE și a coordona măsurile împotriva fraudei, a abuzului și altor gestionări neadecvate ale acestor fonduri în Suedia. În afara Autorității Suedeze pentru Infracțiuni Economice, următoarele agenții guvernamentale sunt reprezentate de Consiliul SEFI: Autoritatea Națională de Management Financiar, Consiliul Suedez pentru Agricultură, Consiliul Districtual Administrativ Västerbotten, Consiliul Suedez pentru Migrație, poliția suedeză, Consiliul Suedez pentru Fondul Social European (FSE), Agenția Suedeză pentru Creștere Economică și Regională, serviciul vamal suedez.

Conform Articolului 325 din Tratatul privind Funcționarea Uniunii Europene, UE și Statele Membre vor contracara fraudă și orice alte activități ilegale care afectează interesele financiare ale UE prin intermediul unor măsuri luate în conformitate cu acest articol. Conform aceluiași articol, Statele Membre vor lua aceleași măsuri pentru a contracara fraudele care afectează interesele financiare ale UE pe care le iau pentru a contracara fraudă ce le afectează propriile interese financiare.

Consiliul SEFI a adoptat o politică de raportare pentru fraude UE suspectate. Prin intermediul aceluși document, membrii Consiliului SEFI au convenit asupra unei singure politici comune, care include raportarea actelor suspectate de fraudă împotriva UE către Autoritatea Suedeză

pentru infracțiuni economice. Consiliul recomandă agențiilor să adopte principii orientative conform acestei politici.

Infracțiunile respective sunt acoperite de Codul penal suedez și sunt privite ca fraude la adresa UE dacă fapta este relaționată cu interesele financiare UE sau cu utilizarea legitimă a subvențiilor. De asemenea, tentativele de fraudă sau fraudă gravă fac obiectul unor proceduri legale.

Politica de raportare ar trebui să servească drept suport și mijloc de asistență pentru oficialii și managementul agențiilor publice pe probleme relaționate cu activitatea infracțională suspectată relaționată cu subvenții finanțate total sau parțial din fonduri UE, prin:

- linii directoare referitoare la momentul în care să fie inițiat un raport privind infracțiuni suspectate;
- atingerea uniformității și salvagardarea tratamentului egal și corect al agențiilor cu privire la infracțiunile suspectate; și
- asigurarea faptului că un posibil raport de infracțiuni suspectate oferă baza adecvată pentru acțiuni judiciare suplimentare.

## **5. Reforme în curs și viitoare**

Un proiect ambițios pentru dezvoltarea administrației publice a fost permiterea unei flexibilități mai mari pentru agenții într-o serie de cazuri. Prin declarații de politică și diverse reforme, guvernul a urgentat reducerea treptată a managementului în detaliu, folosind mai mult cunoștințele de primă mână la agențiilor cu privire la operațiunile lor și transformând managementul și controlul într-unul mai eficient și eficace. De asemenea, guvernul a evidențiat nevoia de a dezvolta monitorizarea, evaluarea și analiza rezultatelor ca instrumente de control.

O altă ambiție este adaptarea îmbunătățită a activităților la condițiile specifice care influențează fiecare agenție. De asemenea, trebuie să existe o adaptare reciprocă a nevoilor guvernului de informare generală și feedback și a managementului intern al agențiilor. În urma unui raport oficial despre management din 2007, oficiile guvernamentale s-au concentrat pe revizuirea scrisorilor și instrucțiunilor de credit. Rezultatele agențiilor sunt acum raportate ca reușite în raport cu sarcinile indicate în instrucțiunile către agenție. Mai mult, structura activităților, uniformă pentru toate activitățile guvernamentale, prin care guvernul a definit obiective pentru agenții, a fost abolită.

În anul 2010, ESV a fost însărcinată de guvern să monitorizeze diversele modificări. ESV a reținut că gradul de schimbare varia între diverse agenții, dar multe dintre acestea au considerat controlul guvernamental mai explicit, orientat pe termen lung și mai relevant.

## MAREA BRITANIE

---

### Controlul public intern<sup>1</sup>

#### 1. Scurt istoric al sistemului de control public intern (CPI)

Sistemul actual de răspundere și audit își are originile în reformele majore privind finanțele publice și răspunderea parlamentară din anii 1860. Conceptele inițiale sunt valabile și astăzi, întrucât funcționarul public cu cea mai mare vechime din fiecare departament este responsabil direct în fața parlamentului pentru gestionarea eficientă a acestuia. De asemenea, Controlorul Financiar și Auditorul General (C & AG), prin intermediul personalului său din Biroul Național de Audit (BNA), a rămas în continuare o sursă independentă de asigurări pentru parlament.

Administrația centrală a fost întotdeauna evaluată în funcție de abilitatea de a implementa politicile în mod eficient. În deceniul 1960 – 1970 s-au evidențiat alți factori importanți, cum ar fi eficiența, performanța, raportul calitate/preț și receptivitatea la cerințele clientului. În anii 1980 s-au produs niște schimbări structurale semnificative ale guvernului, prin eliminarea componentelor de prestare de servicii din formularea politicilor și crearea agențiilor executive. Această separare între politici și execuție rămâne o parte esențială a modului în care guvernul funcționează astăzi; răspunderea este stabilită la fiecare nivel, însă Funcționarul Contabil al Departamentului trebuie să efectueze controlul efectiv al tuturor subsidiarelor.

La sfârșitul anilor 1980, în urma constatărilor cuprinse într-un raport al BNA, trezoreria a înființat o unitate centrală care să controleze calitatea și dimensiunea auditului intern în cadrul guvernului. Acest lucru s-a concretizat prin stabilirea practicilor de audit intern și a standardelor de competență. Standardele de Audit Intern ale Administrației se aplică și astăzi și au încorporate standardele de audit intern internaționale. Simultan cu evoluția guvernantei în sectorul privat, auditul intern a evoluat de la o abordare bazată pe control la o abordare bazată pe riscuri, așa cum apare încorporată în standardele din 2001.

Perioada după anul 2000 a adus schimbări importante în cadrul administrației, inițiindu-se un program de lucru performant, cu scopul de a consolida managementul riscului în cadrul acesteia. Programul s-a derulat între 2002 și 2006 și a introdus linii directoare centrale referitoare la principiile de management al riscului, precum și un cadru de evaluare a nivelului de maturitate care să stea la baza îmbunătățirilor viitoare. Un alt eveniment important a avut loc în 2002, când Funcționarului Contabil i s-a impus să semneze și să facă publică o Declarație privind Controlul Intern (DCI) în Raportul și Conturile Anuale. În paralel, au avut loc alte schimbări pe parcursul trecerii de la contabilitatea decontărilor în numerar la

---

<sup>1</sup> Informații furnizate de Trezoreria Majestății Sale la data de 30 mai 2011.

contabilitatea resurselor, având ca rezultat o mai mare deschidere în ceea ce privește raportările financiare și utilizarea activelor.

În 2005 a fost elaborat primul Cod de Guvernanță Corporativă pentru departamentele administrației centrale. Până la acel moment, existaseră consilii numai în anumite părți ale administrației, iar acest cod a impus existența consiliilor în toate departamentele administrației centrale, având sprijinul unui comitet independent de audit. Acolo unde deja existau comitete de audit, acestea erau alcătuite predominant din membrii executivi ai organizației. Codul de Guvernanță Corporativă și Manualul Comitetelor de Audit aferent menționează foarte clar cum comitetele de audit trebuie să fie alcătuite din directori neexecutivi independenți, care să realizeze o contestare independentă a executivului și să consolideze independența și focalizarea pe auditul intern și extern. Aceste schimbări au fost menite să alinieze administrația centrală la cele mai bune practici aplicate în sectorul privat.

În timp ce opiniile politice diferite au influențat dimensiunea și forma administrației centrale, principiile bunei guvernante, controlului și managementului riscului, deschiderea și transparența au rămas constante. De-a lungul anilor, rolul Funcționarului Contabil a fost esențial pentru răspunderea în administrația centrală, iar managementul curent al administrației publice a fost separat de influențele politice neoportune. Conceptele de bază s-au schimbat foarte puțin. Regularitatea, adecvarea și raportul preț/calitate au rămas obiective principale, la fel și fezabilitatea și necesitatea de a evita risipa, fraudă, controlul deficitar și alte deficiențe de management. Trezoreria deține inițiativa în domeniul guvernantei și disciplinei financiare, colaborând direct cu cabinetul în acest sens și pentru alte chestiuni politice. Trezoreria este informată despre constatările și recomandările BNA și ale Comitetului pentru Conturile Publice (un comitet parlamentar bipartit care revizuieste chestiunile privind raportul calitate/preț în cadrul guvernului), precum și despre evoluțiile privind guvernanța corporativă în sectorul privat.

## **2. Mediul controlului public intern**

Controlul public intern în Marea Britanie se efectuează conform unui cadru de guvernare și disciplină financiară elaborat special pentru mediul administrației centrale. Se aliniază la cerințele de guvernare corporativă utilizate în mediul privat, însă au fost adaptate astfel încât să reflecte structurile unice de răspundere din sectorul guvernamental. În acest sens, datoria de a supraveghea fondurile publice este fundamentală.

### **Trezoreria**

Trezoreria stabilește regulile de bază pentru administrarea banilor publici și, în acest sens, este răspunzătoare în fața parlamentului. Administrațiile locale pot avea interpretări proprii ale regulilor de bază, însă de obicei acestea sunt foarte asemănătoare. Conturile se elaborează în sistemul contabilității resurselor, raportându-se cheltuielile administrației centrale și analizându-se cheltuielile în funcție de obiective și segmente de activitate. Conturile se bazează pe Standardele Internaționale de Raportare Financiară.

Puterile exercitate pentru alocarea resurselor publice au ca fundament dreptul cutumiar, legislația primară și secundară, procedura parlamentară, atribuțiile miniștrilor și alte practici sau precedente statornicite. Relația între guvern, care acționează în numele Coroanei, și parlament, care reprezintă interesul public, este esențială în gestionarea resurselor publice. Miniștrii încearcă să implementeze politicile guvernului și să presteze servicii publice prin intermediul funcționarilor publici, însă pot face acest lucru numai atunci când parlamentul acordă dreptul de a colecta, angaja și cheltui resurse. În acest proces, sarcina de a respecta și a asigura drepturile guvernului și parlamentului îi revine trezoreriei.

Funcționarii publici sunt de asemenea obligați să respecte norme etice și comportamentale, prevăzute în Codul Funcționarului Public – spre exemplu, manifestarea valorilor și standardelor de comportament așteptate de la toți funcționarii publici, cum ar fi integritatea, onestitatea, obiectivitatea și imparțialitatea. De asemenea, există un Cod de Management al Administrației Publice, care prevede reglementări și instrucțiuni către departamente și agenții privind termenii și condițiile serviciului funcționarilor publici și delegărilor acordate miniștrilor și funcționarilor șefi de departamente, precum și condițiile corespunzătoare delegărilor respective.

Standardele de comportament așteptate de la miniștri sunt stipulate în Codul Ministerial. Miniștrii dispun de puteri vaste pentru a elabora politici și a emite instrucțiuni funcționarilor lor. Cu toate acestea, este necesară o legislație specifică pentru a autoriza cheltuirea fondurilor publice în vederea îndeplinirii obiectivelor acestora. Miniștrii sunt singurii care pot înainta parlamentului o propunere de creștere a veniturilor publice prin impozitare sau să angajeze sau să cheltuiască fonduri publice pentru atingerea obiectivelor de politici. Impozitele pot fi colectate și fondurile publice pot fi trase numai cu autorizarea parlamentului în acest sens. Parlamentul aprobă legislația care împuternicește miniștrii să-și implementeze politicile și finanțează serviciile atunci când aprobă cererile de alocare a resurselor, inclusiv aprobarea resurselor nete de numerar, în fiecare an.

Trezoreria se asigură că departamentele își folosesc puterile numai așa cum le-au fost acordate și că veniturile sunt colectate și resursele sunt cheltuite numai în limitele convenite. Trezoreria controlează cheltuielile publice, așadar toată legislația care afectează cheltuielile, fie ea primară sau secundară, trebuie să aibă susținerea trezoreriei înainte de a fi introdusă.

În procesul de control central, bugetele și estimările sunt esențiale. Departamentelor le sunt alocate bugete structurate în resurse și totalul capitalurilor. La rândul său, fiecare departament al administrației centrale își alocă bugetul în funcție de propriile responsabilități, alocând servicii în cascadă entităților cărora le acordă granturi, cum ar fi organismele publice non-departamentale (OPND). La elaborarea cadrului bugetar, se utilizează diverse mecanisme care să încurajeze alocarea înțeleaptă și eficientă a cheltuielilor publice în sensul îndeplinirii obiectivelor guvernului, inclusiv limitarea autorității delegate și obligativitatea ca trezoreria să aprobe toate cheltuielile noi și disputabile. Cadrul bugetar este prevăzut în Ghidul privind Bugetul Consolidat.

Convenirea bugetelor departamentale în sine nu conferă autoritatea de a cheltui sau angaja resurse, fiind necesar acordul parlamentului pe parcursul procesului de estimare. Estimările

departamentelor care conțin una sau mai multe solicitări de resurse (SR) sunt înaintate parlamentului și acoperă, pe rând, câte un an financiar. La rândul lor, estimările departamentelor conțin prevederi referitoare la numerar și alte resurse pentru a finanța organismele independente (OI) prin granturi sau împrumuturi. Comitetele de selecție din cadrul departamentelor pot examina planurile cuprinse în estimările departamentale. Odată aprobate, estimările în cauză reprezintă limitele cheltuielilor votate de parlament și prevăzute în legile corespunzătoare. Acestea stipulează autoritatea legală pentru a efectua cheltuieli publice în domeniul respectiv (care descrie activitățile pentru care sunt permise cheltuielile).

În limita standardelor cerute de parlament și sub rezerva controlului și îndrumării din partea ministerelor, departamentele dispun de o libertate considerabilă privind modul în care își organizează, direcționează și gestionează resursele pe care le au la dispoziție. Funcționarului Contabil din fiecare departament, în limita instrucțiunilor miniștrilor, îi revine sarcina de a controla și răspunde de activitățile departamentului. Funcționarul Contabil este de obicei funcționarul public cu cea mai mare vechime în organizație și trebuie să fie capabil să asigure parlamentul și opinia publică de faptul că respectă cele mai înalte standarde de probitate în gestionarea fondurilor publice. Funcționarul Contabil semnează personal conturile de resurse, raportul anual și o DCI anuală.

Organismele publice trebuie să dea asigurări că gestionează și controlează resursele de care sunt responsabile în mod adecvat. DCI este un document de răspundere important pentru comunicarea acestor asigurări către parlament și cetățeni. DCI oferă un raport transparent și responsabil despre problemele privind controlul și riscurile cu care se confruntă organizațiile administrației centrale. DCI reprezintă mijlocul prin care Funcționarul Contabil își declară abordarea și responsabilitatea privind managementul riscului, controlul intern și guvernanta corporativă. De asemenea, este vehiculul prin care sunt evidențiate slăbiciunile existente în sistemul de control intern în cadrul organizației și face parte din Raportul și Conturile Anuale.

DCI implică obligația de publicare a informațiilor pentru toate entitățile administrației centrale care aplică Manualul de Raportare Financiară (MRF) al trezoreriei și este un document de răspundere de bază. Auditorii externi vor revizui DCI pentru a se asigura că a fost întocmită în conformitate cu liniile directoare ale guvernului și că este bazată pe cunoștințele auditorilor privind entitatea respectivă.

Toate organizațiile își vor dezvolta propriile aranjamente de management al riscului și asigurări de management pentru a sprijini raportările periodice și includerea lor în DCI. Acestea vor include detalii privind modul în care organizațiile asigură o derulare eficientă și eficace a activității lor și evită risipa și fraudele. De asemenea, o componentă esențială a aranjamentelor de guvernanta la nivelul organizațiilor va fi activitatea independentă de audit intern, prin care Funcționarului Contabil i se oferă o evaluare obiectivă a, și o opinie privind adecvarea și eficiența globală a cadrului organizației în ceea ce privește guvernanta, managementul riscului și controlul. Opiniile Șefului de Audit Intern sunt un element cheie al cadrului de asigurare pe care Funcționarul Contabil trebuie să-l comunice prin completarea DCI anuale.

## **Biroul Național de Audit**

Cu sprijinul BNA, Controlorul Financiar și Auditorul General (C & AG) ajută parlamentul să controleze cum au fost alocate în practică fondurile publice. C & AG este independent de guvern, fiind auditorul extern pentru aproape toate organismele administrației centrale (administrațiile locale au proprii Auditori Generali). C & AG are drepturi semnificative și vaste de a inspecta registrele diverselor organisme publice. Acest lucru include auditarea financiară a conturilor de resurse ale departamentelor și OPND-urilor, asigurând că acele conturi de resurse au fost întocmite adecvat și nu conțin prezentări eronate, precum și confirmarea că tranzacțiile subiacente au beneficiat de autoritatea parlamentară corespunzătoare. BNA realizează, de asemenea, revizuri ale raportului calitate/preț, evaluând economia, eficiența și eficacitatea cu care banii publici au fost alocați în domeniile vizate ale afacerilor publice. Combinarea acestor factori indică faptul că BNA joacă un rol cheie în materie de disciplină financiară, adecvare și eficiență.

Prin raportarea către parlament a rezultatelor auditurilor (situațiile financiare ale tuturor departamentelor guvernului și ale altor organisme publice), BNA trage la răspundere departamentele și organismele guvernului pentru modul în care folosesc banii publici. De asemenea, ajută managerii din sectorul public să-și îmbunătățească performanța și serviciile prestate prin elaborarea anuală a aproximativ 60 de rapoarte privind raportul calitate-preț.

BNA colaborează cu mai multe organisme guvernamentale și non-guvernamentale pentru combaterea fraudei și reducerea costurilor fraudei pentru economia Marii Britanii. Părțile interesate sunt, printre altele, Autoritatea Națională Antifraudă (ANA), Forumul pentru o Bună Guvernare CIPFA, Comisia de Audit și Serviciul de Luptă Antifraudă (Counter Fraud Champions) (a se vedea mai jos).

Drepturile de audit ale BNA sunt conferite șefului BNA, C & AG. Comitetul parlamentar, Comisia pentru Conturile Publice, supervizează activitatea BNA (are în jur de 900 membri), numește auditorii externi ai BNA și examinează rezultatele acestuia. Aceste puteri și atribuții specifice sunt prevăzute în mai multe legi ale parlamentului, prin care:

- este înființat BNA și este numit C & AG; și
- multe dintre auditurile C & AG devin statutare, este permisă efectuarea controalelor privind raportul calitate-preț și BNA este investit cu drepturi vaste de acces la informații în scopuri de audit.

Legi separate prevăd autoritatea legală a C & AG de a audita colectarea anumitor impozite, taxe și comisioane de licență și de a constata dacă organismele responsabile de colectarea veniturilor au stabilit un cadru și au implementat în mod corespunzător norme și proceduri adecvate pentru a asigura o verificare eficientă a evaluării, colectării și alocării veniturilor de care sunt responsabile.

Auditarea de către BNA a situațiilor financiare se efectuează în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit (Marea Britanie și Irlanda) emise de Consiliul pentru Practici de Audit (CPA). Rezultatele BNA se concentrează pe următoarele trei domenii generale:

- informarea guvernului, pentru încurajarea guvernului de a face eforturi pentru a-și baza deciziile pe informații fiabile, complete și comparabile;
- managementul financiar și raportarea, pentru a îmbunătăți gestionarea activităților și a încuraja funcția financiară în departamente, care să aibă o contribuție semnificativă;
- servicii eficiente din punct de vedere al costurilor, pentru a încuraja departamentele să înțeleagă mai bine elementele cheie ale ciclului prestării serviciilor și costul acestora.

DCI, un document obligatoriu de răspundere publică ce descrie eficiența controalelor interne dintr-o organizație, este revizuită de BNA în cadrul auditului situațiilor financiare. Pentru a asigura parlamentul că organismele publice gestionează și controlează resursele de care sunt responsabile în mod corespunzător, BNA revizuieste DCI-urile pentru a verifica dacă acestea sunt susținute de dovezi consistente și dacă acele controale subiacente sunt suficient de fiabile.

### **3. Conceptul de control public intern în administrație**

#### **3.1. Implementarea mediului de control**

Răspunderea managementului este clar prevăzută în ceea ce privește guvernanta și disciplina financiară. În mod normal, funcționarul cu cea mai mare vechime care conduce departamentul sau organizația este numit Funcționar Contabil. Această răspundere va fi stabilită foarte clar în momentul numirii. Funcționarul Contabil trebuie să stabilească și să dovedească prin acte alocarea clară și delegarea responsabilităților către funcționarii din departament, însă își asumă personal răspunderea și responsabilitatea în fața parlamentului în acest sens, independent de ministru.

Funcționarul Contabil este responsabil personal în fața parlamentului de regularitatea, adecvarea, raportul calitate-preț și fezabilitatea în ceea ce privește folosirea banului public. Aceasta presupune să se asigure că există o structură de guvernanta eficientă și controale interne fiabile. În cazul unui departament mare, alți funcționari seniori pot fi numiți Funcționari Contabili suplimentari, însă Funcționarului Contabil Departamental sau Principal îi va reveni responsabilitatea globală în fața parlamentului de a asigura un standard înalt de management financiar în cadrul departamentului în ansamblu.

În conformitate cu Gestionarea Banului Public, Funcționarului Contabil îi revine sarcina de a stabili un mediu adecvat de control, potrivit pentru natura, activitatea și profilul unic de risc cu care se confruntă organizația. Delegările financiare și funcționale vor fi atribuite astfel încât Funcționarul Contabil să beneficieze de sprijin pentru toate responsabilitățile pe care le deține. Trebuie să existe delegări, controale și aranjamente de raportare adecvate, astfel încât să se ofere consiliului, Funcționarului Contabil și, în ultimă instanță, miniștrilor, asigurări privind activitățile derulate, standardele și scopurile acestora. La rândul lor, aceste aranjamente trebuie să furnizeze managementului informații, astfel încât să permită ajustarea planurilor de



execuție după cum va fi necesar. Același tip de feedback ar trebui să permită miniștrilor să-și reconsidere politicile, acolo unde se dovedește necesar.

### **3.2. Managementul riscului**

Funcționarul Contabil trebuie să stabilească un sistem de control intern adecvat și solid, care să includă și un cadru robust privind managementul riscului. Orientările de la centru privind principiile unui bun management al riscului sunt stabilite la nivel central în Cartea Portocalie a trezoreriei. Departamentele și OI-urile sunt responsabile de stabilirea unor aranjamente adecvate de management al riscului, care să corespundă nevoilor lor specifice privind governanța și răspunderea. Prin urmare, modul de implementare a managementului riscului va fi diferit în funcție de natura modelelor de activitate și structurilor existente, însă va urma principiile similare, așa cum sunt prevăzute în Cartea Portocalie. Aceasta specifică foarte clar că managementul riscului trebuie condus de la vârf și trebuie integrat în rutina de lucru și activitățile normale ale organizației. Trezoreria a mai elaborat și un Cadru de Evaluare a Managementului Riscului, pe care departamentele îl pot utiliza la evaluarea nivelului de maturitate al aranjamentelor lor referitoare la managementul riscului.

### **3.3. Implementarea activităților de control**

Activitățile de control variază în funcție de departament și de tipul serviciilor prestate. Fiecare organizație va implementa aranjamente și politici specifice pentru controlul activităților lor, incluzând aici adoptarea deciziilor, monitorizarea rezultatelor, reacția la fraudă, managementul financiar, aranjamentele privind managementul riscului etc. Departamentelor li se sugerează să documenteze alocarea responsabilităților și procesele prin care acestea vor fi executate.

### **3.4. Procesele de gestionare a informațiilor și comunicării**

Departamentele trebuie să implementeze sisteme de management al informațiilor, care să asigure respectarea raportului calitate/preț și calitatea serviciilor prestate și care să permită ajustări punctuale. Acestea au nevoie de informații periodice și relevante pentru manageri privind costurile (inclusiv costurile unitare), eficiența, calitatea și rezultatele în raport cu obiectivele, pentru a permite evaluarea raportului calitate/preț.

### **3.5. Monitorizarea activităților de control și perfecționarea continuă a acestora**

După stabilirea unui sistem solid de control intern, acesta trebuie să fie supus revizuirilor și raportărilor periodice. Organismele publice trebuie să furnizeze asigurări că gestionează și controlează resursele de care sunt responsabile în mod adecvat. DCI este un document important de răspundere în ceea ce privește comunicarea acestor asigurări parlamentului și cetățenilor. Oferă un raport transparent și responsabil asupra controlului și riscurilor cu care se confruntă organizațiile administrației centrale. Deși în mod normal este completată anual, se recomandă să fie luată în considerare de mai multe ori pe parcursul anului. Comitetul de Audit, compus din directori neexecutivi independenți, sprijină Funcționarul Contabil, având

ca responsabilitate principală revizuirea caracterului cuprinzător și fiabil al asigurărilor furnizate pe parcursul anului.

Funcționarul Contabil va semna anual o DCI, declarând abordarea pe care a folosit-o și răspunderea sa privind managementul riscului, controlul intern și guvernanta corporativă. Aceasta va semnala orice slăbiciune existentă în sistemul de control intern al organizației, ce va fi făcută publică în Raportul și Conturile Anuale. Pentru respectarea acestei obligații, trebuie să existe o serie de dovezi pe baza cărora să se întocmească DCI. Acestea vor fi sub forma unor rapoarte ale conducerii elaborate de către directori și managerii seniori, în care să ateste modul în care și-au respectat obligațiile individuale ce le-au fost delegate și care să fie acompaniate de o opinie separată și independentă furnizată de Șeful de Audit Intern. Comitetul de Audit va lua în considerare asigurările care stau la baza DCI, pe care o vor revizui în numele Funcționarului Contabil înainte ca aceasta să fie finalizată. DCI este revizuită de auditori externi, în cadrul auditului situațiilor financiare, pentru a garanta că aceasta este conformă cu situațiile financiare și dovezile acumulate pe parcursul activității. În cazul în care nu este conformă sau nu a fost întocmită potrivit orientărilor relevante, auditorii externi vor raporta acest lucru.

Aranjamentele de mai sus acoperă activitățile finanțate de Ministerul de Finanțe. În cazul activităților care beneficiază de finanțare europeană, se vor aplica în mod riguros aranjamentele suplimentare privind controlul obligatoriu, auditul și verificările.

### **3.6. Auditul intern**

#### **3.6.1. Context**

Ministrul este responsabil de politica guvernului, însă nu este o parte executivă a organizației responsabilă de implementarea și execuția politicilor. De obicei, directorul executiv cu cea mai mare vechime în organizație este desemnat Funcționar Contabil și, pe lângă sprijinul acordat ministrului, este răspunzător separat și personal în fața parlamentului și opiniei publice pentru adecvarea, regularitatea și raportul calitate/preț al fondurilor pe care organizația sa le consumă și pentru fezabilitatea activității organizației. Funcționarul Contabil trebuie să mențină un sistem de control intern solid aflându-se la conducerea organizației și trebuie să semneze o declarație anuală prin care să ateste faptul că acest aspect a fost revizuit în permanență, semnalând orice slăbiciune semnificativă în DCI care este inclusă în Raportul și Conturile Anuale.

Auditul intern nu este o cerință de reglementare, dar este consacrat ca o parte obligatorie a aranjamentelor privind guvernanta și asigurarea în cadrul normelor politicilor centrale. Aceasta înseamnă că orice departament și OI al guvernului va avea un serviciu de audit intern. Scopul principal al auditului intern este să furnizeze Funcționarului Contabil o evaluare obiectivă a, și o opinie privind adecvarea și eficiența per ansamblu a cadrului organizației în ceea ce privește guvernanta, managementul riscului și controlul. Opinia Șefului de Audit Intern este un element cheie al cadrului de asigurare pe care Funcționarul Contabil trebuie să-l folosească pentru a raporta finalizarea DCI anuale. Din acest motive, standardele noastre prevăd că Șeful de Audit Intern trebuie să fie calificat din punct de vedere profesional.

### 3.6.2. Rolul auditului intern

Pentru a asigura independența în cadrul organizației, auditul intern ar trebui să raporteze direct Funcționarului Contabil, independent de toți ceilalți directori. De asemenea, ar trebui să aibă o linie de raportare către consiliu, funcție care este îndeplinită în mod normal de un Comitet de Audit neexecutiv și independent. Aceste aranjamente sunt prevăzute în Standardele de Audit Intern ale Administrației, emise de trezorerie și care înglobează standardele internaționale ale Institutului Auditorilor Interni. Cartele Auditului stabilesc scopul, autoritatea și responsabilitatea auditului intern, făcând referire la necesitatea de a fi independent, și sunt aprobate de managementul senior și de consiliu. Auditorii interni nu ar trebui să îndeplinească sarcini în afara sferei lor de acțiune profesională. În cazul în care procedează astfel, aceste sarcini trebuie divulgate în mod deschis și trebuie luate măsuri relevante pentru a evita compromiterea rolului lor obiectiv.

Programul activității de audit necesită o analiză de audit profesionistă care să stabilească gradul de acoperire necesar pentru a oferi o asigurare suficient de solidă cu privire la cadrul managementului riscului, controlului și guvernancei. Strategiile și planurile de audit trebuie să fie convenite cu Funcționarul Contabil și cu consiliul/Comitetul de Audit, pentru a asigura că obiectivele și resursele acestora sunt adecvate. La acest punct sunt incluse diverse tipuri de audit, inclusiv audit financiar, acoperire IT, activități strategice și operaționale, activități de programare și pregătire a proiectului, securitate și securitatea informațiilor, precum și revizuirea obligatorii, după cum se va considera adecvat pentru guvernancea, structura, responsabilitățile și profilul unic al riscului în organizația respectivă. Activitatea de audit se va concentra foarte mult pe eficacitate, eficiență și economie și, în același timp, va urmări cu atenție orice posibilitate de fraudă. Unii auditori interni pot realiza activități de conformitate, însă în mod normal ne-am aștepta ca acest lucru să reprezinte o parte independentă a aranjamentelor de asigurare proprii ale managementului, pe care auditul intern se poate baza dacă este satisfăcut că aceste activități s-au derulat în mod obiectiv și eficient.

Misiunile de consultanță sunt o parte recunoscută a activității de audit intern. Cu toate acestea, standardele noastre merg dincolo de standardele internaționale, stipulând că angajamentele de consultanță trebuie să aibă ca scop îmbunătățirea guvernancei, managementului riscului și controlului, că dovezile adunate ar trebui să contribuie la formarea opiniei Comitetului de Audit Intern și că auditorul intern trebuie să rămână obiectiv și să nu-și asume responsabilitatea managerului.

Rolul auditului intern nu este acela de a gestiona riscul de fraudă în numele organizației, ci de a oferi o asigurare că riscurile, inclusiv riscul de fraudă, sunt gestionate în mod eficient. Dacă, pe durata unei misiuni de audit, auditorii interni identifică slăbiciuni în sistemul de control care ar putea favoriza fraudele sau găsesc dovezi că s-a comis sau se comite o fraudă, vor consulta politica/procedurile locale de audit intern privind abordarea suspiciunilor de fraudă și vor consulta planul de reacție la fraudă al organizației. Acestea prevăd de obicei cum trebuie să se acționeze și cine trebuie alertat. Poate fi necesar ca auditorii să își extindă activitatea de audit și să conceapă teste suplimentare pentru identificarea activităților ce pot indica unele cazuri de fraudă. De asemenea, poate fi necesar să ia în

calcul drepturile oricăror presupuși făptuitori pentru a hotărî dacă există dovezi clare de fraudă pentru recomandarea unei investigații. Dimensiunea suspiciunii va trebui înregistrată, astfel încât să fie inclusă în asigurarea globală a Țefului de Audit Intern. Un aspect important este momentul la care trebuie alertat managementul (de exemplu, personalul cu atribuții antifraudă delegate sau un Ofiȃer de Raportare privind Spălarea Banilor). Aceasta va fi o hotărâre cheie a Țefului de Audit Intern, bazată pe circumstanȃele individuale și pe politicile, procedurile și responsabilităȃle stabilite la nivel local.

Recomandările auditorilor sunt percepute ca acȃiuni de management convenite, a cĂror implementare revine managementului de linie. Auditul intern trebuie să stabilească un proces de supraveghere, pentru a monitoriza și asigura faptul că acȃiunile de management au fost implementate în mod eficient sau că managementul senior a acceptat riscul de a nu lua mĂsuri. Țefului de Audit Intern îi revine conceperea de proceduri clare de escaladare pentru orice reacȃie a managementului pe care o consideră nepotrivită în raport cu riscul identificat. Comitetul de Audit joacĂ un rol cheie pentru a asigura că reacȃia managementului și rezolvarea problemelor sunt satisfĂcătoare. Responsabilităȃle Comitetului de Audit sunt prevĂzute în Manualul Comitetului de Audit publicat de trezorerie.

### **3.6.3. Relaȃia cu auditul extern**

În cadrul administraȃiei centrale, BNA, sub conducerea C & AG, este responsabil de auditul extern. BNA auditeazĂ situaȃiile financiare ale tuturor departamentelor, agenȃiilor și altor organisme publice ale administraȃiei centrale și raporteazĂ rezultatele parlamentului. De asemenea, întocmeȃte în fiecare an aproximativ 60 de studii privind raportul calitate/preȃ, în care analizeazĂ modul cum au fost implementate proiectele, programele și iniȃiativele guvernamentale. Auditorul extern este independent de guvern și activitatea sa se desfĂșoară în principal în beneficiul parlamentului și opiniei publice, având de asemenea o importanȃ deosebită pentru organizaȃie. Rezultatele analizelor auditului extern sunt publice. Există organisme de audit extern echivalente pentru fiecare domeniu al administraȃiilor locale și Comisia de Audit este responsabilă de numirea auditorilor pentru autorităȃle locale și instituȃiile de servicii medicale din Anglia, precum și de promovarea raportului calitate/preȃ în aceste sectoare.

Auditul intern și auditul extern sunt încurajate să coopereze prin împĂrtășirea de strategii, planuri și practici de lucru menite să optimizeze gradul de acoperire al auditului și să reducă obligaȃiile de audit ale organizaȃiei. Auditorii externi se pot baza pe activitatea de audit intern în conformitate cu ISA 610 dacă se consideră că aceasta a fost suficient de obiectivă, relevantă din punct de vedere tehnic și realizată cu atenȃia profesională datorată.

### **3.6.4. Rolul Comitetului de Audit**

Comitetul de Audit este un comitet independent al consiliului, format din directori neexecutivi independenȃi. Comitetul are responsabilităȃi specifice în ceea ce priveȃte activitatea de audit intern și extern, precum și aspectele de asigurare și raportare financiară. Oferă o contestare independentă a executivului și una dintre principalele sale sarcini este de a verifica

să existe o asigurare cuprinzătoare și fiabilă care să sprijine Funcționarul Contabil în îndeplinirea responsabilităților sale.

Așadar, există o sinergie majoră între misiunea Șefului de Audit Intern și rolul Comitetului de Audit. Comitetul va fi interesat în mod normal de carta/termenii de referință ai auditului intern, pentru a se asigura că acesta are un statut suficient și independent pentru a-și desfășura activitatea în mod liber și eficient. De asemenea, va manifesta un interes deosebit pentru adecvarea resurselor de audit. Comitetul va sfătui consiliul și Funcționarul Contabil cu privire la strategiile și planurile de audit intern, formându-și o părere cu privire la felul în care acestea sprijină Șeful de Audit Intern să-și îndeplinească responsabilitatea de a furniza o opinie anuală privind adecvarea per ansamblu și eficiența guvernării, managementului riscului și proceselor de control ale organizației. Comitetul va monitoriza rezultatele activității de audit intern și reacția managementului la problemele apărute în urma acestei activități.

### **3.7. Coordonarea controlului public intern**

Trezoreria și cabinetul sunt principalele departamente ale guvernului responsabile de trasarea politicilor și promovarea principiilor de bună practică. Regulile și principiile privind guvernarea, disciplina financiară și controlul sunt stabilite la nivel central. Consiliul Consultativ pentru Raportări Financiare (CCRF) consiliază trezoreria privind principii de contabilitate de natură tehnică pentru întocmirea situațiilor financiare. CCRF acționează ca element independent în procesul de stabilire a standardelor de contabilitate pentru guvern și există pentru a promova cele mai înalte standarde posibile de raportare financiară. CCRF asigură că orice interpretare sau adaptare a practicii contabile general acceptată în contextul sectorului public este justificată și adecvată.

Coordonarea bunelor practici se realizează în mare parte prin aranjamente de relaționare profesională. Spre exemplu, trezoreria are echipe centrale care preiau inițiativa în ceea ce privește sprijinirea profesiei financiare a guvernului și a auditorilor interni ai guvernului, stabilirea politicilor și bunelor practici, organizarea evenimentelor și îndrumarea pentru dezvoltarea profesiei respective. Profesioniștii sunt încurajați să împărtășească domenii de interes comun și să contribuie la promovarea îmbunătățirilor la toate nivelurile guvernului. Există, de asemenea, un Grup de Audit Interdepartamental, care împărtășește bune practici în auditarea activităților financiare din fonduri europene.

Departamentele sunt direct răspunzătoare de rezultatele lor și își gestionează propriile programe de perfecționare continuă. Fiecare departament trebuie să prezinte public cât de bine a funcționat sistemul său de control intern în rapoartele și conturile sale anuale, care sunt auditate și publicate. Funcționarul Contabil trebuie să realizeze o evaluare a dovezilor și să facă publice informațiile în mod corespunzător, pe baza rapoartelor conducerii furnizate de directori și a unei opinii independente din partea Șefului de Audit Intern. Există o serie de instrumente dezvoltate la nivel central și puse la dispoziția departamentelor, pentru ca acestea să evalueze și să-și îmbunătățească capacitățile de lucru. Spre exemplu, există instrumente de evaluare pentru achiziții, controlul programelor și proiectelor, managementul financiar, auditul intern, managementul riscului, managementul riscului

informatic, securitate, fraudă, riscul sistemelor financiare, raportul calitate/preț etc. Departamentele trebuie să-și evalueze propria capacitate prin exercitarea responsabilităților zilnice și conceperea de instrumente; rezultatele evaluării sunt adeseori validate independent prin revizuri colegiale sau audit intern.

BNA, la selectarea auditurilor privind raportul calitate/preț, adeseori furnizează o perspectivă la nivel guvernamental asupra unor subiecte specifice, cum ar fi managementul riscului sau controlul financiar. În acest fel se pot semnala situații în care anumite departamente nu au aceleași rezultate ca altele și trebuie să-și îmbunătățească activitatea. Rapoartele sunt publice, iar cele privind raportul calitate/preț furnizează dovezi pentru audierile Comitetului pentru Conturi Publice în numele parlamentului.

Cabinetul este responsabil de oferirea de suport pentru primul-ministru și cabinetul guvernului Regatului Unit. Lucrează îndeaproape cu trezoreria în materie de guvernare și ia inițiativa în ceea ce privește capacitățile și securitatea. Secretarul cabinetului, șeful administrației publice, are o echipă de revizuire a capacităților care comandă revizuri ale capacității privind performanța departamentelor folosind lideri seniori din sectorul public, sectorul privat și sectorul ONG-urilor. Aceștia evaluează dacă departamentele au capacități corespunzătoare în materie de strategie și leadership, cât de bine performează și au în vedere dacă acestea dispun de un personal cu aptitudini corespunzătoare, de instrumente și angajamente adecvate în relația cu actorii principali, partenerii și opinia publică.

Din când în când, trezoreria revizuieste situația actuală a profesiei și colaborează cu departamentele în planificarea și implementarea oricăror îmbunătățiri necesare. Ocazional, revizuirile sau propunerile sunt de o asemenea natură sau profil încât vor fi discutate de un comitet parlamentar. Spre exemplu, Comitetul de Selecție pentru Administrația Publică revizuieste schimbările propuse privind aranjamentele în domeniul guvernării la nivelul consiliului. Alte revizuri sau propuneri sunt publicate pe site-ul trezoreriei, deseori ca parte a procesului de consultare departamentală înainte de a fi finalizate și implementate.

Pentru unele programe/proiecte cu risc ridicat, vizibilitatea centrală și intervenția sunt mai consistente. Spre exemplu, există un Grup de Revizuire a Proiectelor Majore (GRPM), care examinează și aprobă cele mai mari și complexe dintre proiectele majore ale guvernului. Alte proiecte importante trec prin procesul de aprobare de către trezorerie pentru a asigura că există un plan de lucru riguros pentru activitatea respectivă și că acesta este accesibil și viabil. Pentru aceste proiecte, este necesar un proiect de asigurare cuprinzător, care va fi supus aprobării prin acordare de puncte de către trezorerie pe parcursul ciclului de viață al acestuia.

Auditorii interni revizuiesc aranjamentele în materia controlului intern din propriul departament pentru a informa Funcționarul Contabil și pentru a-i permite acestuia să-și respecte obligațiile privind răspunderea. Rapoartele de audit intern sunt numai pentru uz intern. Pot fi publicate în baza unei solicitări de informații conform Legii privind Libertatea Informațiilor, însă trebuie supuse testului interesului public înainte să fie divulgate.

Auditorii interni sunt obligați în baza Standardelor de Audit Intern ale Administrației să realizeze periodic revizuri interne ale propriei eficiențe și, cel puțin o dată la cinci ani, să

comandă o revizuire externă independentă. Trezoreria a implementat mecanisme de revizuire colegială pentru a asigura că sunt disponibili revizori calificați cu status și experiență suficiente pentru a efectua o revizuire independentă a auditorilor care trebuie evaluați. În cazul guvernului, trezoreria impune ca revizuirile să fie comandate de Funcționarul Contabil, în calitate de principal receptor al asigurărilor. În cadrul trezoreriei există un șef al Profesiei de Audit Intern al Guvernului care este responsabil de standardele de audit intern la nivelul întregului guvern și derulează un program de perfecționare. În materie de coordonare, trezoreria sprijină relaționarea și dezvoltarea profesională continuă.

#### **4. Lupta pentru combaterea fraudei**

BNA colaborează cu mai multe organisme guvernamentale și non-guvernamentale pentru combaterea fraudei și reducerea costurilor fraudei pentru economia Marii Britanii. Părțile interesate sunt, printre altele, Autoritatea Națională Antifraudă (ANA), Forumul pentru o Bună Guvernare CIPFA, Comisia de Audit și Serviciul de Luptă Antifraudă (Counter Fraud Champions). ANA este o agenție executivă a administrației centrale care reunește eforturile multor organisme antifraudă din sectorul privat, sectorul public și sectorul ONG, implicate în colectarea de informații și adoptarea de măsuri împotriva defraudatorilor. În cadrul administrației centrale a fost înființată rețeaua Serviciului de Luptă Antifraudă (Counter Fraud Champions), care reprezintă toate departamentele principale, cu scopul de a combate fraudă și erorile. Serviciul de Luptă Antifraudă va conduce activitatea de combatere a fraudei și erorilor în propriile departamente din cadrul administrației centrale și în agențiile și alte organisme publice de care departamentul este responsabil. Prioritățile acestuia vor include impregnarea unei culturi antifraudă în sânul organizației, măsurarea fraudei în departamentele lor și publicarea cifrelor relevante pentru prima dată, asigurându-se că noile politici și programe sunt securizate împotriva fraudei prin inițierea unor evaluări ale riscului de fraudă.

#### **5. Reforme în curs și/sau viitoare**

##### **Contabilitatea resurselor - Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS)**

Pentru o perioadă, conturile și bugetele guvernului britanic au fost întocmite în sistemul contabilității resurselor, ceea ce presupune aplicarea contabilității de angajamente pentru raportarea cheltuielilor administrației centrale și un cadru pentru analiza cheltuielilor în funcție de scopurile și obiectivele departamentelor, precum și corelarea acestora cu rezultatele, ori de câte ori este posibil. Acest lucru a stimulat departamentele să-și îmbunătățească managementul bunurilor și obligațiilor (activele și pasivele). Sistemul oferă informații cu privire la utilizarea resurselor pentru a îndeplini obiectivele și pentru a permite utilizatorilor conturilor să evalueze mai ușor dacă contribuabilii beneficiază de un raport bun calitate/preț. De curând s-au adoptat standardele IFRS, asigurându-se o consecvență crescută în ceea ce privește întocmirea conturilor în sectoarele public și privat.

##### **Perspective clare**

Această schimbare a simplificat raportările financiare către parlament, asigurând consistența acestora, conform normelor fiscale, în trei etape ale procesului – planurile, estimările și rezultatele cheltuielilor. Astfel s-au aliniat bugetele, estimările și conturile, permițând trezoreriei să controleze ceea ce este necesar pentru respectarea normelor fiscale, stimulând raportul calitate/preț și reducând sarcinile departamentelor guvernamentale. De asemenea, au fost combinate și/sau aliniate perioadele publicării documentelor de raportare financiară ale administrației pentru a evita duplicările și a asigura o mai mare coerență.

### **Conturile Administrației în ansamblu**

Această activitate presupune consolidarea conturilor a 300 de organisme ale administrației centrale, inclusiv administrațiile locale, 600 de organisme ale autorităților locale, 300 unități sanitare aparținând Serviciului Național de Sănătate (NHS and Foundation Trusts) și 60 de corporații publice. Obiectivul constă în îmbunătățirea răspunderii în fața parlamentului, care să permită compararea datelor la nivelul sectorului public și îmbunătățirea calității datelor, inclusiv a celor utilizate în conturile naționale.

### **Sustenabilitatea**

Guvernul încurajează atât companiile cât și organismele publice să-și facă publice rezultatele privind sustenabilitatea și mediul, prin intermediul rapoartelor și conturilor anuale ale acestora. În acest sens, unele aspecte cel mai probabil vor deveni obligatorii pentru întreaga administrație centrală în 2011-12.

### **Transparența**

Guvernul încurajează o mai mare transparență în operațiunile sale, pentru a permite opiniei publice să tragă la răspundere organismele publice și politicienii. Aceasta include angajamentele privind cheltuielile publice, menite să contribuie la reducerea deficitului și la obținerea unui raport mai bun calitate/preț. În cadrul acestui plan privind transparența, guvernul și-a asumat o serie de angajamente inițiale cu privire la cheltuielile administrației centrale, inclusiv publicarea mai intensă a informațiilor. Planurile de afaceri și progresele făcute în raport cu angajamentele cheie vor fi publicate, de asemenea, în mod sistematic.

### **Guvernanța - Principalii Membri Neexecutivi ai Consiliului**

Începând din mai 2010 s-a schimbat Codul Ministerial, astfel încât Secretarul de Stat va conduce consiliul departamental (ocazional, Principalul Membru Neexecutiv al Consiliului sau un alt membru al consiliului ministerial va putea fi delegat, dacă va fi necesar). Anterior, în mod normal Funcționarul Contabil prezida consiliul în numele departamentelor. Această modificare a fost introdusă într-un Cod revizuit de Guvernanță Corporativă pentru administrația centrală. Pentru a respecta această modificare, fiecare consiliu are acum un Membru Principal Neexecutiv al Consiliului, care se întâlnește periodic cu alți membri neexecutivi ai consiliului pentru a se asigura că opiniile lor sunt înțelese și că Secretarul de Stat este informat de orice suspiciune (se asigură inclusiv că membrii neexecutivi se întâlnesc din când în când în particular cu Secretarul de Stat). Principalii Membri Neexecutivi ai



Consiliului sprijină Secretarul de Stat în rolul acestuia de Președinte al Consiliului și asigură legătura cu Principalii Membri Neexecutivi ai Consiliului la nivelul întregului guvern.

### **Declarațiile privind guvernanta**

Începând din 2011/12, s-a propus incorporarea și înlocuirea actualei DCI cu o declarație privind guvernanta, ceea ce ar cuprinde într-un singur document datele incluse în actuala DCI, precum și o raportare mai amplă privind guvernanta. De altfel, mare parte din aceste informații sunt deja cerute potrivit principiului „comply or explain” (conformitate sau explicare) ca parte a raportărilor privind guvernanta. Această modificare ar reprezenta o bună oportunitate pentru poziționarea și consolidarea DCI într-un context al guvernantei, din care fără îndoială face parte. BNA a identificat de asemenea o serie de modalități de consolidare a raportării privind guvernanta și aceste aspecte vor fi abordate în îndrumările ajutoare. Acest lucru va asigura că declarațiile privind guvernanta încorporează publicarea informațiilor corespunzătoare și sprijină o raportare a asigurărilor mai bine documentată.

### **Auditul intern**

S-au propus unele schimbări cu privire la furnizarea serviciului de audit intern, pe baza unor structuri de servicii grupate sau partajate, pentru a asigura că acestea sunt clar corelate cu obiectivele strategice ale departamentului, cu un model mai flexibil al angajaților și al resurselor, conceput astfel încât să stimuleze inovarea și reînnoirea și să ofere oportunități de dezvoltare și de carieră. Acest model se va concretiza prin asumarea efectivă de către principalii actori a unor angajamente privind managementul riscului și asigurările, astfel încât auditul intern să aibă o contribuție pozitivă și tangibilă la succesul și respectarea standardelor de execuție ale organizației.

**ANEXE**

## ANEXA 1

### STRUCTURA CONTRIBUȚIILOR NAȚIONALE LA CHESTIONARUL TRIMIS STATELOR MEMBRE DE CĂTRE DG BUGET B.4

#### Sistemele de control public intern în Statele Membre UE

##### A. Introducere

Cele 27 de State Membre și-au prezentat contribuțiile în baza unei structuri/a unui șablon elaborat de DG Buget special pentru acest Compendiu. Acest șablon ajută cititorul să facă legătura între contribuția fiecărui Stat Membru și structura sugerată. Titlurile și subtitlurile unei contribuții corespund unor titluri similare din alte contribuții, pe cât posibil, facilitând astfel compararea articolelor.

##### A.1. Obiectivul Compendiumului

Obiectivul acestui exercițiu este de a face contribuțiile Statelor Membre comparabile pentru analize și discuții viitoare. La rândul său, o astfel de analiză va oferi o descriere a diferitelor structuri și roluri ale sistemelor de control public intern în mediul în care acestea operează. Cu alte cuvinte, acest exercițiu încearcă să descrie starea curentă a lucrurilor mai degrabă decât să caute un sistem ideal.

##### A.2. Aria de acoperire a descrierii sistemelor de control public intern

Limităm informațiile urmărite la unități de cheltuieli de prim nivel (adică ministere, agenții, etc.). Nu facem referire la organisme regionale și municipalități. În cazul structurilor federale publice, sugerăm ca descrierile sistemelor de control public intern să se limiteze la performanța lor la nivel federal. În cazul în care considerați că ar fi adecvată descrierea unui sistem specific de control public intern la nivel sub-federal, atunci puteți face această descriere.

##### A.3. Structura șablonului

Vă sugerăm să vă structurați contribuția pentru a acoperi următoarele puncte:

- un scurt istoric al sistemelor dumneavoastră curente de control public intern;
- mediul controlului public intern;
- conceptul de control public intern în cadrul administrației dumneavoastră;
- răspunderea și responsabilitatea managerială;
- auditul intern;
- coordonarea controlului intern;
- inspecția financiară;
- reforme în curs și viitoare.

Pentru fiecare dintre categoriile de mai sus, vă este oferită mai jos o scurtă descriere a ceea ce considerăm că ar putea fi adecvat și util să fie inclus. Totuși, participanții pot să introducă, bineînțeles, elemente suplimentare, dacă le consideră necesare.

Pentru a aprecia diferitele componente din conceptul de control intern (punctul trei), este necesar să aveți o viziune mai largă care vă va permite o înțelegere contextuală. Scurtul istoric al sistemului de control public intern; mediul controlului public intern și reformele în curs și viitoare (punctele unu, doi și cinci) au intenția de a servi scopul promovării unei astfel de abordări contextuale.

Întrucât un cadru legal solid și adecvat este fundamental pentru un control intern eficient, este esențial să fie oferită o listă de baze legale de control public intern (de exemplu, legi organice privind bugetul, legi cadru sau de implementare). Este, de asemenea, util să indicați la ce nivel au fost adoptate legile (adică, guvernamental, la nivelul Ministerului Finanțelor sau al ministerelor de resort individuale). Totuși, intenția nu este de a enumera articolele din diverse legi.

În final, un cadru legal nu reprezintă în sine un sistem de control intern eficient și eficace. Așadar, vă rugăm să încercați și să reflectați operarea practică și implicațiile cadrului legal în sistemul de control public intern.

## **B. Structura sugerată pentru contribuție**

Regăsiți mai jos definiția dată de INTOSAI <sup>(1)</sup> controlului public intern:

Controlul public intern este „un proces complex care este efectuat de managementul și personalul unei entități și este proiectat pentru a aborda riscurile și a oferi asigurarea rezonabilă că în îndeplinirea misiunii entității sunt atinse următoarele obiective generale: executarea unor operațiuni ordonate, etice, economice, eficiente și eficace; îndeplinirea obligațiilor contabile; respectarea legilor și reglementărilor aplicabile; și apărarea resurselor împotriva pierderilor, a utilizării nepotrivite și a daunelor.”

### **B.1. Scurt istoric al sistemelor curente de control public intern**

Vă rugăm să ne faceți o scurtă prezentare generală a originilor și istoricului sistemelor dvs. curente de CPI. Pentru a pune istoricul în context, ar putea fi bine, acolo unde este cazul, să descrieți ce tip de strategii paralele susțin sau susțineau reformele CPI. Acestea ar putea fi strategiile sau politicile relaționate cu reformele administrației publice (RAP) sau managementul cheltuielilor publice (MCP).

Reforma administrației publice se referă la eforturile globale de a îmbunătăți managementul, capacitatea administrativă și modul în care este organizat sectorul public. Managementul cheltuielilor publice se concentrează pe bugetare, contabilitate și funcțiile inspecției centrale, precum și pe controlul intern.

Din nou, acolo unde este cazul, vă rugăm să subliniați cine au fost promotorii reformei sau ce instituții au jucat un rol important în măsurile luate pentru modernizarea administrației (de ex., parlamentul, instituția supremă de audit, Ministerul Finanțelor, Ministerul de Interne, etc.) și modul în care reforma a fost gestionată.

### **B.2. Mediul controlului public intern**

---

<sup>1</sup> Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit.

Vă rugăm să descrieți principalele caracteristici ale sistemelor curente care asigură mediul CPI, precum sistemul bugetului național și cel contabil (contabilitate bazată pe numerar și de angajamente, sistemul central de contabilitate), bugetarea de intrări (input) sau programe, auditul extern și lupta împotriva fraudelor și/sau neregulilor.

### **B.3. Conceptul de control public intern în cadrul administrației dvs.**

Regăsiți atașat liniile orientative INTOSAI pentru controlul intern în sectorul public. Componentele menționate mai jos reprezintă răspunderea și responsabilitatea managerului.

Liniile directoare acoperă următoarele cinci componente inter-relaționate:

- implementarea mediului de control;
- managementul riscului;
- implementarea activităților de control;
- procese de gestiune a informațiilor și comunicării;
- monitorizarea activităților de control și îmbunătățirea lor continuă.

Vă rugăm să descrieți caracteristicile și/sau elementele pe care este construit sistemul dvs. CPI. Dorim să puneți accentul pe trei elemente pe care le considerăm relevante, dacă este cazul, pentru situația din țara dvs. (dacă nu, o declarație în sensul că ele nu sunt relevante este suficientă).

1. Răspunderea/responsabilitatea managerială
2. Auditul intern
3. Coordonarea dezvoltării controlului public intern

#### **B.3.1. Răspunderea/responsabilitatea managerială**

Răspunderea managerială se referă la un proces prin care managerii de la toate nivelurile sunt responsabili pentru și li se pot cere explicații cu privire la deciziile și acțiunile întreprinse pentru a îndeplini obiectivele organizației pe care o conduc.

Răspunderea managerială implică responsabilitate pentru managementul financiar solid la toate nivelurile, adică organizarea, procedurile și raportarea adecvate a rezultatelor organizației. Acesta este un principiu democratic relaționat cu transparența guvernantei.

Răspunderea managerială prin raportare la liniile directoare INTOSAI menționate mai sus se referă la responsabilitatea managerului pentru toate cele cinci componente specificate anterior.

Vă rugăm să descrieți modul în care este înțeles principiul răspunderii/responsabilității manageriale în cadrul administrației dvs. și dacă este sau nu inter-relaționat cu sistemul dvs. de CPI.

Dacă identificați o legătură între principiul răspunderii manageriale și sistemul dvs. de CPI, vă rugăm să descrieți acest lucru ținând cont de aspectele menționate mai jos.

- Cum își asumă managerii de top responsabilitatea pentru instituirea unui sistem de control intern adecvat? Vă rugăm să acoperiți, acolo unde este cazul, cele cinci componente inter-relaționate la care am făcut referire mai sus.
- Răspunderea managerială este exercitată de un manager desemnat politic sau de managerul administrativ de top?
- În ce măsură este folosită delegarea responsabilității și a autorității drept instrument pentru delegarea puterii decizionale?
- În ce măsură sunt împărțite responsabilitățile pentru dezvoltarea de politici și pentru implementarea acestora?

Suținerea pe care managerii de top (termenul „manageri de top” este folosit aici pentru oficiali seniori care sunt responsabili fie pentru dezvoltarea politicilor fie pentru implementarea acestora) o primesc din partea funcționarilor financiari <sup>(1)</sup> (de exemplu, pregătirea bugetului, pregătirea deciziilor financiare ale ordonatorului de credite, procesele de control *ex ante*, licitarea și contractarea, sfaturi de management, contabilitate și elaborarea procedurilor și liniilor directoare financiare).

Cum își asumă managerii de top responsabilitatea pentru stabilirea obiectivelor la toate nivelurile și planificarea corespunzătoare a bugetului?

Obiectivele sistemului de control intern (accentul pe regularitatea/legalitatea tranzacțiilor și/sau pe rentabilitate (performanță) și îndeplinirea obiectivelor de politică) și aria sa de acoperire (acoperă toate deciziile financiare, adică subvențiile/angajamentele, procedurile de licitație și contractare, veniturile, plățile, managementul activelor și pasivelor și recuperarea sumelor nedatorate?)

Cum este organizat sistemul de raportare în general și, în mod special orice avizare și raportare despre performanța globală? (Dacă este cazul, vă rugăm să includeți informații despre, de exemplu, un sistem de declarații anuale de asigurare sau alte mijloace de „avizare”).

### **B.3.2. Auditul Intern**

Definim auditul intern folosind următoarea definiție IIA <sup>(2)</sup>:

„Auditul intern este o activitate independentă, obiectivă de asigurare și consultanță proiectată pentru a adăuga valoare și a îmbunătăți operațiunile unei organizații. Ajută o organizație să-și îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică și disciplinată de evaluare și îmbunătățire a eficienței procesului de management al riscului, control și guvernare” (Institutul Auditorilor Interni).

Auditul intern este o parte integrantă din controlul public intern. Totuși, spre deosebire de alte aspecte ale controlului intern, care cad în sarcina managerului, auditul intern este independent din punct de vedere funcțional de managementul de top.

---

<sup>1</sup> Un funcționar financiar este un funcționar responsabil pentru implementarea regulilor relaționate cu managementul financiar, contabilitatea și pregătirea declarațiilor financiare în cadrul unității și raportează managementului de top al unității.

<sup>2</sup> Institutul Auditorilor Interni.

Dacă administrația dvs. a dezvoltat un audit intern de acest tip în cadrul CPI, vă rugăm să descrieți mai jos modul în care acesta este organizat din punct de vedere funcțional, cu referire la:

- baza legală pentru auditul intern;
- natura independenței funcționale a auditorului intern față de managerul de top căruia îi este atașat auditorul intern, în special în ceea ce privește:
- libertatea raportării de audit și de a face recomandări managementului de top sau nivelurilor inferioare;
- utilizarea cartelor de audit (care urmează să fie agreate între management și funcția de audit intern).
- acceptarea sarcinilor care ies din aria de acoperire a auditului intern și intră în cea a responsabilității manageriale, inclusiv a regulilor de soluționare a conflictelor de interese;
- funcția auditului intern care face obiectul instruirii profesionale continue și procedurilor de certificare publică – vă rugăm să descrieți pe scurt schema de instruire;
- cui îi raportează auditul intern;
- tipurile de audit care pot fi efectuate, adică misiuni de asigurare (audit financiar, audit de conformitate, audit al performanței) și misiuni de consultanță.

Vă rugăm să explicați procedura formală de urmărire pentru manageri relaționată cu rapoartele de audit intern. De asemenea, să explicați procedurile care trebuie urmate atunci când, pe parcursul unui audit, sunt identificate indicii de fraudă și/sau nereguli.

Vă rugăm să descrieți dacă și în ce fel sunt separate sarcinile între auditul intern și inspecția financiară.

### **B3.3. Relația auditului intern cu auditul extern**

Auditul extern este definit drept activitatea efectuată de instituția supremă de audit (ISA), care este externă și independentă de instituția supusă auditului, scopul fiind de a oferi parlamentului o opinie și a raporta cu privire la conturile și declarațiile financiare, regularitatea și legalitatea operațiunilor și/sau a managementului financiar.

Vă rugăm să descrieți procesele existente pentru coordonarea dintre auditul intern și instituția supremă de audit (din perspectiva auditului intern).

### **B3.4. Consiliile sau comitetele de audit**

Consiliile de audit sunt definite aici drept organizații care oferă guvernului consiliere pe probleme de politică privind calitatea și funcționarea auditului intern în cadrul întregului sector public. Comitetele de audit sunt definite ca organizații din cadrul ministerelor/agențiilor care apără rolul independent din perspectivă funcțională al auditului intern față de management și susțin managementul în înțelegerea și urmărirea recomandărilor auditului intern.

Vă rugăm să indicați dacă există astfel de organizații și, dacă da, să oferiți o descriere scurtă a funcționării acestor consilii sau comitete de audit. Vă rugăm să explicați și motivele pentru care consiliile sau comitetele de audit au fost create sau nu în țara dvs.

### **B3.5. Coordonarea controlului public intern**

Vă rugăm să menționați dacă există o coordonare între politica/metodele de control intern din țara dvs. în cadrul administrației, cu referire specială, acolo unde este cazul, la orice unitate/unități centrală(e) de coordonare sau armonizare, localizarea acestora și cui îi raportează.

Aceste unități evaluează în mod regulat funcționarea sistemelor de control intern sau audit intern în cadrul sectorului public și elaborează rapoarte regulate/revizuri periodice cu privire la starea acestor sisteme? Dacă da, cui sunt adresate aceste rapoarte și cum sunt ele urmărite?

### **B4. Inspecția financiară**

Inspecția financiară se referă la activitățile unui organism guvernamental (centralizat) (care acționează fie din proprie inițiativă fie în momentul primirii unor reclamații), efectuate cu scopul de a evalua legalitatea, finalitatea și oportunitatea utilizării fondurilor bugetare cu scopul stabilirii încălcărilor, a fraudelor și/sau neregulilor care au sau ar putea avea un impact negativ asupra bugetului.

Această secțiune urmărește să obțină informații despre orice rol pe care l-ar putea avea un serviciu de inspecție financiară în legătură cu sistemul de control intern, cu referire în mod special la poziționarea și rolul oricărui tip de instituție centrală din cadrul administrației publice care este responsabilă pentru combaterea fraudei și/sau a neregulilor prin intermediul inspecțiilor financiare.

Vă rugăm să descrieți cine poate iniția inspecții prin orice astfel de „organism de inspecție fiscală” (de exemplu, solicitări din partea Cabinetului de Miniștri, a Ministerului Finanțelor, a ministerelor de resort, a Avocatului Poporului, a terților, a oricărei alte părți, programe anuale de investigații, etc.); în ce măsură acest organism poate efectua inspecții de tip *ex ante*, *ex post* sau de ambele tipuri; și ce sisteme sau reguli există pentru coordonarea activităților între „organismul de inspecție financiară”, auditorii interni (așa cum sunt definiți mai sus) și orice alt personal de control intern.

### **B5. Reforme în curs și/sau viitoare**

Vă rugăm să ne oferiți informații despre reformele în curs sau planificate în cadrul administrației publice, în domeniul managementului finanțelor publice sau al controlului public intern și, dacă este cazul, raționamentul din spatele acestor reforme.



## ANEXA 2

### Lista persoanelor de contact

<p>➤ <b>Austria</b> Domnul Hannes Schuh <i>Director Executiv de Audit</i> Ministerul Finanțelor, Viena Tel. +43 151433501260 e-mail: <a href="mailto:hannes.schuh@bmf.gv.at">hannes.schuh@bmf.gv.at</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Belgia</b> Domnul Karel Hauman <i>Consilier</i> Serviciul Federal pentru Buget și Control, Bruxelles Tel. +32 22123914 e-mail: <a href="mailto:karel.hauman@budget.fed.be">karel.hauman@budget.fed.be</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Bulgaria</b> Doamna Svilena Simeonova <i>Director, Direcția de Control Intern</i> Ministerul Finanțelor, Sofia Tel. +359 298592350 E-mail: <a href="mailto:s.s.simeonova@minfin.bg">s.s.simeonova@minfin.bg</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Cipru</b> Domnul Demetris Mavrommatis <i>Contabil</i> Trezoreria Republicii, Nicosia Tel. +357 22602398 e-mail: <a href="mailto:dmavrommatis@treasury.gov.cy">dmavrommatis@treasury.gov.cy</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Republica Cehă</b> Domnul Jan Malek</p>	<p>➤ <b>Danemarca</b> Domnul Rikke Rosenkvist Lindholst <i>Director, Agenția pentru Management Guvernamental</i> Ministerul Finanțelor, Copenhaga Tel. +45 33924973 e-mail: <a href="mailto:rli@fm.dk">rli@fm.dk</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Estonia</b> Doamna Evelin Pungas <i>Șeful Unității de Coordonare a Controlului Intern</i> Ministerul Finanțelor, Tallinn Tel. +372 6113423 e-mail: <a href="mailto:evelin.pungas@fin.ee">evelin.pungas@fin.ee</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Finlanda</b> Domnul Pasi Ovaska <i>Consilier Legislativ</i> Ministerul Finanțelor, Helsinki Tel. +358 916033282 e-mail: <a href="mailto:pasi.ovaska@vm.fi">pasi.ovaska@vm.fi</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Franța</b> Domnul Stéphan Roudil <i>Inspector de Finanțe</i> Inspectoratul General de Finanțe, Paris Tel. +33 153183084 e-mail: <a href="mailto:stephan.roudil@igf.finances.gouv.fr">stephan.roudil@igf.finances.gouv.fr</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Germania</b> Domnul Thomas Knörzer <i>Șef Direcție</i></p>	<p>➤ <b>Grecia</b> Domnul Vassilios Letsios <i>Director General, Serviciile de Control Financiar</i> Ministerul Finanțelor, Atena Tel. +30 2106987702 e-mail: <a href="mailto:g.tountopoulou@glk.gr">g.tountopoulou@glk.gr</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Ungaria</b> Doamna Edit Németh <i>Șeful UCA pentru Controlul Public Intern</i> Ministerul pentru Economia Națională, Budapesta Tel. +36 17951941 e-mail: <a href="mailto:edit.nemeth@ngm.gov.hu">edit.nemeth@ngm.gov.hu</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Irlanda</b> Doamna Judith Brady <i>Contabilitate guvernamentală, Departamentul de Cheltuieli Publice și Reformă</i> Ministerul Finanțelor, Dublin Tel. +353 16045691 e-mail: <a href="mailto:judith.brady@finance.gov.ie">judith.brady@finance.gov.ie</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Italia</b> Domnul Fabrizio Mocavini <i>Șef Unitate</i></p>
--	---	---

<p><i>Director, Departamentul de Control</i> Ministerul Finanțelor, Praga Tel. +420 257044661 e-mail: <a href="mailto:jan.malek@mfcz.cz">jan.malek@mfcz.cz</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Lituania</b> Domnul Darius Matusевичius <i>Director UCA</i> Ministerul Finanțelor, Vilnius Tel. +370 52390147 e-mail: <a href="mailto:d.matusевичius@finmin.lt">d.matusевичius@finmin.lt</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Luxembourg</b> <b>Domnul Jeannot Warengo</b> <i>Inspector de Finanțe</i> Inspectoratul General de Finanțe, Luxembourg Tel. +352 24782750 e-mail: <a href="mailto:jeannot.waringo@igf.etat.lu">jeannot.waringo@igf.etat.lu</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Malta</b> Doamna Rita Schembri <i>Director General</i> Departamentul de Audit Intern și Investigații, Valletta Tel. +356 21237737 e-mail: <a href="mailto:rita.schembri@gov.mt">rita.schembri@gov.mt</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Olanda</b> Domnul Gerard van Reijssen <i>Consilier Senior pe probleme de Politică, Afaceri Bugetare</i> Ministerul Finanțelor, Haga Tel. +31 703427271 e-mail: <a href="mailto:g.a.m.reijssen@minfin.nl">g.a.m.reijssen@minfin.nl</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Polonia</b> Doamna Agnieszka Giebel</p>	<p>Ministerul Federal al Finanțelor, Berlin Tel. +49 30186824862 e-mail: <a href="mailto:thomas.knoerzer@bmf.bund.de">thomas.knoerzer@bmf.bund.de</a></p> <hr/> <p>➤ <b>România</b> Domnul Constantin Sas <i>Controlor Financiar Șef Adjunct</i> Ministerul Finanțelor Publice, București Tel. +40 213199727 e-mail: <a href="mailto:constantin.sas@mfinante.gov.ro">constantin.sas@mfinante.gov.ro</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Slovacia</b> Doamna Iveta Turčanová <i>Director General</i> Ministerul Finanțelor, Bratislava Tel. +421 259582145 e-mail: <a href="mailto:iveta.turcanova@mfsr.sk">iveta.turcanova@mfsr.sk</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Slovenia</b> Doamna Natasa Prah <i>Director, Oficiul de Supraveghere Bugetară</i> Ministerul Finanțelor, Ljubljana Tel. +386 13696904 e-mail: <a href="mailto:natasa.prah@mf-rs.si">natasa.prah@mf-rs.si</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Spania</b> Doamna Pilar Seisdedos Espinosa <i>Șef Coordonare Generală</i> Intervención General de la Administración del Estado, Madrid Tel. +34 915367046 e-mail: <a href="mailto:pseisdedos@igae.meh.es">pseisdedos@igae.meh.es</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Suedia</b> Domnul Nils Eklund <i>Șef UCA – CMF</i> Autoritatea Națională pentru</p>	<p>Ministerul Economiei și Finanțelor, Trezoreria, Roma Tel. +39 0647614698 e-mail: <a href="mailto:fabrizio.mocavini@tesoro.it">fabrizio.mocavini@tesoro.it</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Letonia</b> Doamna Vija Gurkovska <i>Șef Unitate de Planificare a Politicii de AI</i> Ministerul Finanțelor, Riga Tel. +371 67083856 e-mail: <a href="mailto:vija.gurkovska@fm.gov.lv">vija.gurkovska@fm.gov.lv</a></p> <hr/> <p>➤ <b>CE: DG Buget</b> Domnul Robert Gielisse <i>Șef Unitate, B.4.</i> Comisia Europeană, Bruxelles Tel. +32 22959649 e-mail: <a href="mailto:robert.gielisse@ec.europa.eu">robert.gielisse@ec.europa.eu</a></p> <hr/> <p>➤ <b>SIGMA</b> Doamna Bianca Brétéché <i>Consilier Senior</i> OCDE, SIGMA, Paris e-mail: <a href="mailto:bianca.breteche@oecd.org">bianca.breteche@oecd.org</a></p>
--	--	--

<p><i>Director Adjunct</i> Ministerul Finanțelor, Varșovia Tel. +48 226943093 e-mail: <a href="mailto:agnieszka.giebel@mofnet.gov.pl">agnieszka.giebel@mofnet.gov.pl</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Portugalia</b> Domnul José António Viegas Ribeiro <i>Inspector General Adjunct</i> Inspectoratul General de Finanțe, Lisabona Tel. +351 218113508 e-mail: <a href="mailto:viagasribeiro@igf.min-financas.pt">viagasribeiro@igf.min-financas.pt</a></p>	<p>Management Financiar, Stockholm Tel. +46 86904457 e-mail: <a href="mailto:nils.eklund@esv.se">nils.eklund@esv.se</a></p> <hr/> <p>➤ <b>Marea Britanie</b> Domnul Steve Barnes <i>Consilier Superior pentru Politica de Audit</i> HM Trezorerie, Londra Tel. +44 2072705788 e-mail: <a href="mailto:steve.barnes@hmtreasury.gsi.gov.uk">steve.barnes@hmtreasury.gsi.gov.uk</a></p>	
---	--	--

## Cum puteți obține publicații ale UE

### Publicații gratuite:

- prin intermediul EU Bookshop (Librăria UE) (<http://bookshop.europa.eu>);
- de la reprezentările sau delegațiile Uniunii Europene. Puteți obține datele lor de contact prin Internet (<http://ec.europa.eu>) sau trimițând un fax la numărul +352 2929-42758.

### Publicații contra cost:

- prin intermediul EU Bookshop (Librăria UE) (<http://bookshop.europa.eu>);

Abonamente contra cost (de exemplu, serii anuale ale *Jurnalului Oficial al Uniunii Europene* și rapoarte privind cazuri judecate de Curtea Europeană de Justiție):

- prin intermediul unuia dintre agenții de vânzări ai Oficiului de Publicații al Uniunii Europene ([http://publications.europa.eu/others/agents/index\\_en.htm](http://publications.europa.eu/others/agents/index_en.htm)).

Comisia Europeană

Compendiu al sistemelor de control public intern în Statele Membre UE 2012

Luxembourg: Oficiul pentru Publicații al Uniunii Europene, 2011

2011 – 290 p. – 21 x 29,7 cm

ISBN 978-92-79-19982-0

doi: 10.2761/72506

*Acest **Compendiu** oferă o prezentare generală structurată a diverselor sisteme de Control Public Intern folosite în fiecare dintre cele 27 de state membre ale UE pentru a gestiona și controla fondurile, veniturile și cheltuielile lor naționale.*

*Este prima oară când se elaborează o prezentare generală atât de cuprinzătoare pentru a descrie sistemele de Control Public Intern. Compendiumul conține o analiză detaliată a sistemelor existente; mai mult, contribuțiile Statelor Membre oferă cititorului informații unice referitoare la posibile evoluții în domeniul sistemelor naționale de control intern.*

*Scopul său este unul clar: de a servi ca unealtă pentru discuții între profesioniștii care lucrează în domeniul managementului, controlului și auditului în sectorul public; pentru împărtășirea bunelor practici; și pentru identificarea unor soluții la probleme comune întâlnite de Statele Membre. Ca atare, el reprezintă busolă care arată drumul spre o guvernare îmbunătățită în sectorul public în cadrul UE.*

Pentru mai multe informații:

Versiunea electronică a acestei publicații o puteți găsi la adresa:

[http://ec.europa.eu/budget/biblio/publications/publication\\_en.cfm#compendium](http://ec.europa.eu/budget/biblio/publications/publication_en.cfm#compendium) (disponibilă doar în limba engleză)

Direcția-generală pentru Buget a Comisiei Europene:

[http://ec.europa.eu/dgs/budget/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/dgs/budget/index_en.htm)

Pentru feedback cu privire la această publicație:

[BUDG-MAILBOX-B4@ec.europa.eu](mailto:BUDG-MAILBOX-B4@ec.europa.eu)

Referitoare la bugetul UE și programarea financiară:

[http://ec.europa.eu/budget/index\\_en.cfm](http://ec.europa.eu/budget/index_en.cfm)

(disponibile în limbile engleză, franceză și germană)

Oficiul pentru Publicații