
Sisteme de control intern în statele Uniunii Europene

Carmen PIRVAN,
Academia de Studii Economice, București,
E-mail: carmen.pirvan@gmail.com

Ileana NIȘULESCU,
Academia de Studii Economice, București,
E-mail: nisulescu_ileana@yahoo.com

Rezumat

Cele mai multe state membre ale Uniunii Europene au inițiat reforme pentru îmbunătățirea managementului în sectorul public, prin introducerea și promovarea sistemului de control public intern axat pe implementarea unor principii de bază, pe un model de control intern recunoscut la nivel internațional. În cele mai multe țări din UE sistemele de control intern la nivel național au la bază modelele COSO și INTOSAI.

Lucrarea a urmărit să efectueze o radiografie a bunelor practici în ceea ce privește implementarea sistemelor de control intern la nivelul țărilor din Uniunea Europeană, pentru implementarea unui management financiar sănătos ca parte integrantă a bunei guvernante, atât din perspectiva evoluției istorice, precum și a situației actuale.

Cuvinte-cheie: Control intern, Uniunea Europeană, guvernanță, transparență, COSO, INTOSAI

Clasificare JEL: C40, D12, O12

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Pirvan, C., Nisulescu, I. (2018), Internal control systems in the European Union Member States, *Audit Financiar*, vol. XVI, no. 2(150)/2018, pp. 270-277, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/150/012

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2018/150/012>

Data primirii articolului: 19.12.2017

Data revizuirii: 12.01.2018

Data acceptării: 25.01.2018

Introducere

Din punct de vedere semantic controlul este o „Verificare permanentă, periodică sau inopinată, făcută într-un domeniu oarecare cu scopul de a cunoaște realitățile și modul cum se desfășoară activitatea în domeniul respectiv spre a preîntâmpina sau a lichida eventualele lipsuri și a îmbunătăți activitatea.” (Popa M. D., Stănciulescu A. ș.a., 2009). În același timp, controlul semnifică o supraveghere continuă morală și materială, ca și stăpânirea unei activități, a unei situații (Academia Română, 2009).

În literatura de specialitate întâlnim, în principal, două accepțiuni:

- cea francofonă, conform căreia „controlul este o verificare, o inspecție atentă a corectitudinii unui act” (Larousse, 1975);
- cea anglo-saxonă, potrivit căreia „controlul este acțiunea de supraveghere a cuiva, a ceva, o examinare minuțioasă sau puterea de a conduce ca un instrument de reglementare a unui mecanism” (The New Merriam – Webster Dictionary, 1989).

Principiile guvernantei corporative au fost enunțate extrem de general, descriu metodele și sistemele folosite pentru conducerea organizațiilor de toate tipurile și mărimile, publice sau non-profit și, de asemenea, companii din sectorul privat și cele construite sub forma parteneriatelor. În acest sens, Sir Adrian Cadbury definea guvernanta corporativă ca fiind „sistemul prin care companiile sunt îndrumate și controlate” (Cadbury A., 1992). Deși în prezent principiile guvernantei corporative precizează că nu urmăresc impunerea unui model universal, fiind la latitudinea țărilor modul de aplicare, tendința pe termen lung este de elaborare a unor Standarde globale ale guvernantei corporative (Shleifer, R. Vishny, 1997)

Pe plan internațional sunt recunoscute, în principal, următoarele modele de control:

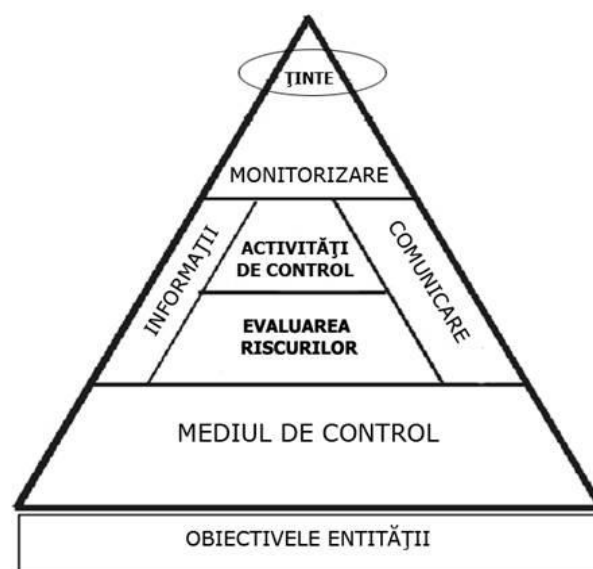
Modelul COSO – SUA

„Comitetul de sponsorizare al organizațiilor – COSO”, este o organizație independentă din sectorul privat care a reunit competențele unui număr mare de profesioniști care se dedică studierii împrejurărilor care conduc la producerea fraudelor financiare și îmbunătățirii calității raportării financiare prin: etică în afaceri, controale

interne eficiente, guvernare corporatistă. (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). În septembrie 1992, COSO definește controlul intern ca fiind un proces efectuat de Consiliul de administrație, conducere și întregul personal al entității, menit să furnizeze o asigurare rezonabilă cu privire la îndeplinirea obiectivelor organizației, având în vedere: eficacitatea și eficiența operațiilor, realitatea rapoartelor financiare, conformarea cu legile și cu regulamentele aplicabile, (Popescu, P.V., 2017).

Modelul COSO este reprezentat de o piramidă care conține cinci elemente esențiale: mediul de control, evaluarea riscurilor, activitățile de control, informații și comunicare, monitorizare, așa cum rezultă din **Figura nr. 1.**

Figura nr. 1- Modelul COSO



Sursa: <https://www.adra.com/software/internal-control-and-coso/>

Prin urmare, modelul COSO – definește controlul intern ca fiind un proces implementat de managementul entității publice, cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea obiectivelor, în condiții de eficacitate și eficiență a funcționării, cu fiabilitatea informațiilor financiare și cu respectarea legilor și regulamentelor.

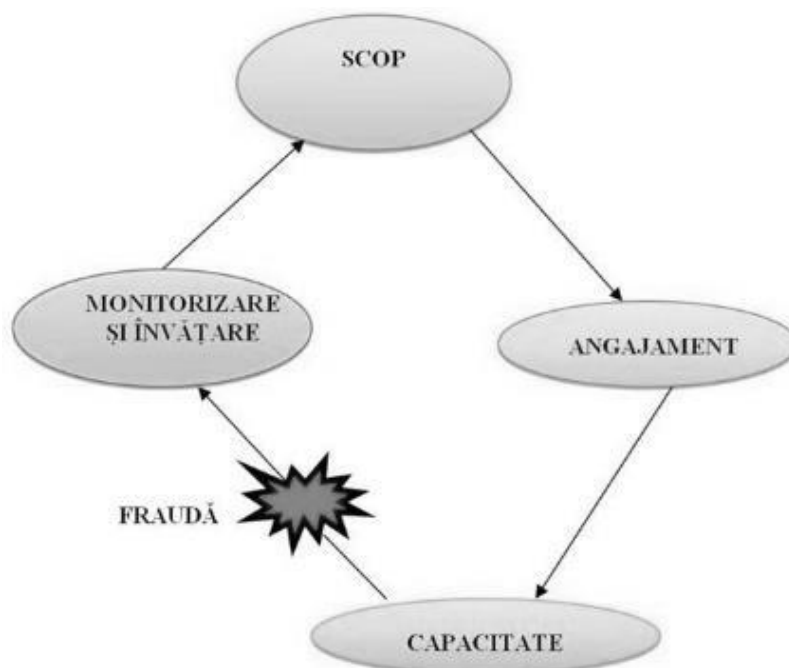
Modelul CoCo – Canada

În anul 1995, Institutul Canadian al Contabililor Autorizați, elaborează modelul CoCo, prin care, controlul intern este reprezentat de resursele organizației, procedee, instrumente, sarcini, cultură și tot ceea ce ne putem imagina, adică tot ceea ce putem întreprinde

pentru a atinge obiectivele, dar acestea nu vor fi atinse niciodată, din cauza relativității.

Pentru modelul CoCo sunt determinante criteriile de control și gruparea acestor criterii pe cele patru elemente ale modelului: scop, angajament, capacitate, monitorizare și învățare, așa cum rezultă din **Figura nr. 2**.

Figura nr. 2 – Modelul CoCo



Sursa: Popescu P.V., 2017

Prin urmare, modelul CoCo completează conceptul dat de modelul COSO și definește controlul intern ca fiind ansamblul elementelor unei organizații (inclusiv resursele, sistemele, procesele, cultura, structura și sarcinile) care, în mod colectiv, îi ajută pe oameni să realizeze obiectivele, grupate în trei categorii: eficacitatea și eficiența funcționării; fiabilitatea informației interne și externe; respectarea legilor, regulamentelor și politicilor interne.

Comparând cele două modele ale controlului intern, putem concluziona:

- conform modelului COSO, controlul intern:
 - este un proces implementat de toți angajații unei entități;
 - are un caracter relativ, oferind o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor.

- conform modelului CoCo, controlul intern:
 - pune un accent mai mare pe mijloacele implementate decât pe angajați.

INTOSAI

INTOSAI (Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit) definește controlul intern ca fiind un instrument managerial utilizat pentru a furniza o asigurare rezonabilă că obiectivele managementului sunt îndeplinite.

Emise inițial în anul 1992, „Linii directoare INTOSAI pentru standardele de control intern în sectorul public” au fost actualizate în urma deciziilor de la Congresul Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (INCOSAI) din 2001.

Conceptul de control intern nu este înțeles în toate țările în același mod. Astfel, există țări cu instituții specializate de control intern independente de cele controlate, așa cum în alte țări responsabilitatea controlului intern este dată entităților administrative în cauză. 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 din Uniunea Europeană solicită acestor manageri să aplice sisteme de gestionare și diminuare a riscului de neîndeplinire a obiectivelor stabilite.

Conform Cărții Galbene a Comisiei Europene, controlul intern modern este orientat spre transparență, responsabilități clare, metodologie și standarde armonizate la nivelul Uniunii Europene. Transparența reprezintă manifestarea principiului de guvernare care ține de responsabilitatea pe care societatea civilă a atribuit-o administrației statului pentru a crește veniturile și a efectua cheltuieli în numele și în interesul său. Transparența presupune că deciziile luate și implementarea acestora este în concordanță cu regulile și normele existente, implicând circulația liberă a informației și disponibilitatea acesteia celor care sunt vizați de deciziile în cauză și implementarea acestora. Informația este comprehensivă și furnizată în forme și prin mijloace ușor inteligibile, (Curtea de Conturi, 2011).

1. Metodologia cercetării

Cercetarea are ca scop efectuarea unei radiografii a bunelor practici la nivelul statelor din cadrul Uniunii Europene, cu privire la aplicarea sistemului de control intern managerial, pentru realizarea unui management financiar sănătos, parte integrantă a bunei guvernante dar și bază a performanței și managementului integrității și conformității în strategia de combatere a corupției în statele membre. Lucrarea abordează o cercetare calitativă, studii descriptive și experimentale, precum și elemente de analiză a datelor, statistici, analize de conținut.

Lucrarea creionează o imagine a sistemului de control intern managerial, având la bază o analiză a sistemelor de control intern în cele 28 de țări membre ale UE. În acest sens, informațiile extrase de pe site-ul Uniunii Europene și site-urile naționale ale celor 28 de state membre au fost coroborate cu Compendiile Sistemelor de Control, ediția I-2012 și ediția a II-a-2014, dar și cu alte studii realizate cu privire la sistemul de control

intern, cum ar fi „Îmbunătățirea eficacității organizaționale a MEN și a instituțiilor subordonate prin dezvoltarea sistemului de control intern managerial (SCIM)” (Ministerul Educației și Cercetării Științifice, 2015) și Report to Supreme Audit Institutions of Central and Eastern European Countries, Cyprus, Malta, Turkey and European Court of Auditors, (European Court of Auditors – Europa EU, 2004).

Cercetarea pornește de la premisa că realizarea unor sinteze cu privire la sistemele de control intern implementate în statele membre UE sunt importante în contextul actual, considerând că, în prezent Comisia Europeană intenționează să își actualizeze cadrul de control intern, pentru a-l alinia la Cadrul COSO 2013 care se bazează pe conceptele de guvernantă și managementul riscurilor.

Considerand că scopul acestei cercetări este de a stabili în ce mod arhitectura sistemelor de control intern la nivelul entităților publice din statele Uniunii Europene este diferită de la țară la țară, am pornit de la prezentarea sintetică a modului de realizare, gestionare și aplicare a sistemului de control intern managerial în statele membre ale UE.

2. Rezultate și discuții

A avea o bună guvernantă a devenit o prioritate atât pentru entitățile din sectorul public cât și din cel privat, în contextul în care evenimentele din economie, respectiv problemele financiare înregistrate de companii publice au adus în atenție problema guvernantei corporative, astfel încât îmbunătățirea mecanismelor de control intern a devenit una dintre principalele priorități. De regulă, dificultățile înregistrate de companii presupuneau o situație în care membrii structurilor de conducere nu cunoșteau amploarea totală a unui risc sau, acesta era cunoscut doar unui număr mic de membri ai consiliului de administrație (de obicei cu funcții executive). Preocupările stârnite de aceste situații au antrenat aducerea unor modificări în legislația Uniunii Europene, care a impus tuturor entităților de interes public obligația de a respecta un cod de guvernantă și de a confirma respectarea acestuia în rapoartele anuale și situațiile financiare pe care le publică.

Pentru a identifica bunele practici în domeniu și pentru a stabili modul în care sunt impactate sistemele de control intern de liniile de demarcație nord-sud și de diferențele culturale ale țărilor post-comuniste, am stabilit practici

comune, diferențe și asemănări între modelele asimilate de statele membre.

Analiza relevă că, în Danemarca, Suedia sau Marea Britanie, sistemul de control intern reprezintă o abordare armonizată a guvernului pentru a asigura instituirea, întreținerea și monitorizarea de către managerii tuturor entităților publice a tuturor proceselor de management integrat. În aceste țări, controlul intern este inițiat cu scopul de gestionare a riscurilor. De asemenea, regăsim un sistem de control intern descentralizat bazat pe descentralizarea responsabilității manageriale complete și audit intern independent și funcțional. Managerul organizației este responsabil pentru obiectivele instituției (financiare și non-financiare), pentru înființarea sistemului de control intern, pentru abordarea riscurilor și pentru a oferi o asigurare rezonabilă că obiectivele sunt atinse prin operațiuni eficiente și eficiente, legale și regulamentare.

Mediul de control intern în Marea Britanie funcționează într-un cadru de guvernare și disciplină financiară special conceput pentru guvernul central. Este aliniat la cerințele de guvernare corporativă care operează în sectorul privat, dar a fost adaptat pentru a reflecta structurile de responsabilizare unice în guvern.

În Finlanda, la începutul anilor 2000, au fost incluse cerințe de bază pentru controlul intern, în prezent managementul fiecărei organizații fiind responsabil pentru controalele interne necesare pentru a asigura legalitatea și eficiența financiară, gestionarea fondurilor și activelor, precum și o informare reală și corectă necesară pentru conducerea organizației. (Comisia Europeană, 2012).

Sectorul public olandez este descentralizat, bazat pe tradiția istorică. Guvernele regionale (provinciile) și autoritățile locale (municipalități) își conduc „gospodăriile” proprii, având inclusiv un management financiar independent. Deși supravegherea de către guvernul central este limitată și indirectă, Ministerul Finanțelor are responsabilitate în stabilirea standardelor generale.

În Irlanda, controlul intern a fost definit ca fiind întregul sistem de controale instituit prin management, în scopul de a desfășura activitatea entității eficient și ordonat, asigurarea respectării politicilor de management și protejarea activelor, fiind responsabilitatea conducerii de a decide dacă sistemul de control intern este adecvat pentru organizație.

În Belgia, Franța, Portugalia regăsim un sistem de control intern care conține un mix de abordare descentralizată-centralizată cu caracteristici naționale, evidențiindu-se diferite stadii de dezvoltare ale sistemelor de control intern. Controlul intern în Franța este un bun exemplu de integrare a caracteristicilor sistemului de control intern descentralizat într-o anumită cultură administrativ națională. În Franța și Portugalia, unde au existat instituții puternic specializate în control, s-a început descentralizarea controlului și, prin aceasta, creșterea responsabilității și răspunderii managerilor publici, controlul Intern fiind centrat pe contabilitate și funcția financiară.

În Luxemburg și Spania, noțiunea de control intern este considerată ca fiind reprezentată de întreg sistemul de control din administrația publică și suma tuturor instituțiilor care participă la gestionarea fondurilor publice. De asemenea, aceste țări au organisme de control specifice, Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) în Spania sau Inspection Générale des Finances în Luxembourg, care sunt independente față de entitățile pe care le controlează, economic și financiar.

În Olanda sistemul de control este descentralizat, entitățile publice își gestionează independent activitatea, inclusiv gestiunea financiară, în baza standardelor generale pentru conturile financiare și controalele manageriale stabilite de Ministerul de Finanțe.

Top managementul în Germania își asumă responsabilitatea pentru stabilirea unui sistem de control intern adecvat, prin sprijinirea unei unități de control numită „Revizie Internă”. În administrația austriacă, însă, Curtea de Audit introduce controlul intern („Controlling”), ca o chestiune de principiu, pentru a aduce o orientare sporită spre principiile eficienței. În Austria, evoluțiile economice din ultimii ani (deficite bugetare mari, șomaj), au dus la nevoia urgentă de reduceri bugetare în sectorul public, iar pentru a restaura echilibrul între cheltuielile publice și venituri, instrumentele de control bugetar și de personal s-au dovedit prea inflexibile și/sau ineficiente în realizarea obiectivelor specifice.

În Grecia legislația 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, eficientă și economică. Sistemul de control

intern asigură respectarea politicilor administrației, salvgardează activele și resursele agenției prin certificarea caracterului complet și exactitatea documentelor contabile și furnizează informații de încredere în timp util cu privire la managementul financiar și de gestiune (Comisia Europeană, 2012).

În Cipru răspunderea managerială se referă la totalitatea operațiunilor unui minister/departament și nu este limitată la rolul serviciilor financiare, însă nu există reglementări sau acte normative care să prevadă unități de control intern la nivelul entităților publice.

În Malta, deși nu există o definiție legală a sistemului de control intern, cu toate acestea, Manualul de Audit elaborat de Oficiul Național de Audit definește controlul intern ca reprezentând „toate politicile și procedurile concepute și puse în aplicare de conducerea unei entități pentru a asigura:

- realizarea economică, eficientă și eficace a obiectivelor entității;
- aderența la normele externe (legi, regulamente etc.) și a politicilor de gestionare;
- protejarea activelor și a informațiilor;
- prevenirea și detectarea fraudelor și erorilor;
- calitatea înregistrărilor contabile și producerea în timp util de informații financiare și de gestionare de încredere”. (PIFC Expert Group, 2004).

În Italia, sistemul de control intern a fost reformat în anul 1999 introducându-se patru piloni fundamentali:

- ✓ controlul administrativ-contabil – asigură legitimitatea, corectitudinea și regularitatea actelor administrative;
- ✓ controlul de gestiune – încredințat unei structuri interne unice, este încorporat într-un proces sistematic conceput pentru a evalua eficacitatea, eficiența și rentabilitatea acțiunii administrative;
- ✓ controlul strategic – vizează monitorizarea punerii în aplicare efectivă a deciziilor cuprinse în documentele de politici;
- ✓ evaluarea managerilor – instituie un set de metodologii, procese și instrumente pentru evaluarea performanțelor personalului cu autoritate de conducere, prin intermediul evaluării performanței, precum și comportamentele legate de dezvoltare a resurselor profesionale, organizaționale și umane (MIBAC, 2010).

În Cehia există un proiect de lege privind implementarea unui control intern managerial care se bazează pe cele mai bune practici din Europa și din țările dezvoltate fiind utilizate informațiile conținute în standardele internaționale COSO și INTOSAI. Similar, în Polonia, controlul managerial se referă la conceptul de control intern, astfel cum este definit de COSO și INTOSAI și 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, iar atingerea lor este criteriul de bază pentru evaluarea eficienței soluțiilor adoptate în cadrul entității.

În Slovenia sistemul de control intern are o natură preventivă, principalul său obiectiv fiind de a asigura faptul că sunt implementate sisteme pentru prevenirea neregulilor, a corupției și a fraudei. Controlul intern este format din sistemul de proceduri și metode de a controla riscurile, care ar putea afecta negativ legalitatea, eficacitatea și eficiența în utilizarea fondurilor publice și pune în pericol realizarea obiectivelor definite. Responsabilitatea finală pentru acțiunile și îndeplinirea obiectivelor și pentru menținerea bunei funcționări a sistemului de control intern, revine conducătorului unității.

Esența sistemului de control intern din Ungaria este evidențiată de abordarea integrată a guvernantei corporative, ce acoperă reglementări, proceduri, metode funcționale și structuri organizatorice cu scopul de a atinge obiectivele de management. Controlul intern ar trebui să împiedice, detecteze și/sau corecteze evenimente ce pun în pericol atingerea obiectivelor.

În Bulgaria controlul intern este stabilit ca un proces integrat al activităților unei organizații și este efectuat de către managerul și angajații organizației. Controlul intern este alcătuit din cinci componente inter-relaționate – mediul de control, managementul riscului, activități de control, sisteme de informare, comunicare și monitorizare în conformitate cu legea. Auditul intern este un instrument managerial pentru monitorizare. (Comisia Europeană, 2012).

În România, codul controlului intern/manAGERIAL, implementarea standardelor de control intern/manAGERIAL la nivelul entităților publice a devenit obligatorie, fiind asimilate principiile COSO de control intern managerial, precum și INTOSAI GOV 9130 cu scopul gestionării riscului entităților publice.

În Lituania responsabilitatea pentru crearea și funcționarea unui control intern eficient este alocată conducătorilor instituției. În dezvoltarea și implementarea monitorizării controlului financiar, șefii trebuie să-și aprobe propriile reguli pentru control financiar. Acestea se bazează pe cerințele minime pentru control financiar aprobate de Ministrul Finanțelor. Dezvoltarea sistemului de control public intern în Letonia este strâns legată de intrarea 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, specificând responsabilitățile șefilor organismelor pentru înființarea sistemului de control intern. În Estonia există un amplu cadru legislativ, o parte semnificativă a mediului de control este formată din diverse acte legislative, orientările și normele interne ale unei organizații. Diferitele sisteme IT, de asemenea, joacă un rol foarte important în organizarea administrației de stat și modelarea mediului de control.

În Croația, controlul intern se realizează conform cadrului metodologic de aplicare al managementului financiar și de control, după modelul COSO.

Concluzii

Un aspect care iese în evidență și care este comun majorității statelor membre ale UE, este concentrarea pentru soluții mai eficiente referitoare la controlul intern. La nivel practic, funcționarea sistemului de control intern în cadrul unui mediu care este mereu în schimbare, impune adaptarea controlului la nivelul fiecărei activități și este diferit proiectat în funcție de interesele organizației și de tradiția istorică a țării, în ceea ce privește implementarea sistemelor de control intern.

În concluzie, în Uniunea Europeană principalele modele de control, concepute pentru a organiza sistemul de control intern, corespund cerințelor COSO sau INTOSAI, 25 din cele 28 state membre adoptând aceste cerințe și standarde ca bază a sistemelor lor de control intern.

Deși toate țările membre au asigurat cadrul legislativ sau organizatoric necesar implementării sistemelor de control intern, o mare provocare pentru eficacitatea controlului intern o reprezintă practicile neoficiale bine înrădăcinate, simplificarea și eficientizarea controlului intern și consolidarea răspunderii manageriale fiind o

condiție prealabilă pentru o luptă eficientă împotriva corupției.

În interiorul Uniunii Europene se identifică utilizarea unor „modele” diferite de sisteme de control intern:

- În modelul nordic, ministerele își asumă întreaga responsabilitate pentru cheltuielile bugetare, efectuând verificări corespunzătoare prin intermediul sistemelor proprii de control, inclusiv prin verificări post-factum efectuate de către Auditul Intern. Auditorii interni sunt coordonați de Ministerul de Finanțe și efectuează în principal audituri financiare.
- În modelul sudic, Ministerul de Finanțe joacă rolul cheie în pregătirea și alocarea bugetului de stat ministerelor, dar efectuează, de asemenea, și controalele ex-ante prin personalul propriu din ministerele de resort. În cadrul Ministerului de Finanțe există Inspectoratul General care efectuează controlul financiar al tuturor veniturilor și cheltuielilor publice. În plus, în cadrul ministerelor sunt înființate și unități de audit intern.

Astfel, din cercetare a rezultat că majoritatea statelor membre (25 de țări) au la baza sistemelor lor de control intern cadrul COSO și orientări INTOSAI pentru controlul intern, iar auditul intern asimilează standarde orientate IPPF167 (International Professional Practices Framework-Cadrul internațional de Practici Profesionale). Totuși, în cadrul Uniunii Europene există diferențe în ceea ce privește organizarea controlului intern, respectiv există state care au o abordare de tip centralizat, așa cum sunt țări în care controlul intern este exercitat departamental ori prin agenții/organisme independente.

De asemenea, cercetarea a relevat faptul că există anumite particularități în implementarea și funcționarea sistemelor de control din diferite țări membre ale Uniunii Europene, respectiv:

- Sistemul german de control intern este foarte diferit față de celelalte țări. Astfel, fiecare sector guvernamental și fiecare organizație guvernamentală este responsabilă pentru dezvoltarea propriului cadru de control, iar autoritatea superioară este în măsură să instruiască autoritatea de nivel inferior pentru a introduce sisteme specifice de gestionare și control, precum și instrumente specifice pentru supravegherea și monitorizarea acestora.

- În Luxemburg, Spania, Grecia, Italia există un sistem de control intern centralizat, unde funcția de control este concentrată pe controalele ex-ante, delegarea de atribuții, controlul intern este perceput ca fiind o responsabilitate colectivă centralizată, strâns legată de controlul fondurilor publice. Există organizații desemnate în mod special, controlori financiari pentru a controla conformitatea economică și financiară, fără audit intern, ci „audit” financiar (verificare pe bază de tranzacție), aceasta fiind realizată ex-post, de către operatorii financiari, punându-se accentul pe controlul financiar.

Din perspectiva viitorului, există tendința către descentralizare în ceea ce privește exercitarea controlului intern, cu asigurarea cerințelor de transparență, stabilind practici relevante de raportare și monitorizare și clarificând măsurarea și evaluarea performanțelor la nivel organizațional și individual.

Astfel, un control mai eficient al entităților publice și un tratament egal în raport cu companiile private va determina un management mai bun al performanței financiare a celor dintâi, așa cum sunt și recomandările OECD sau ale Comisiei Europene și așa cum rezultă din experiența în managementul eticii și conformității la nivelul companiilor și instituțiilor publice la nivel internațional.

BIBLIOGRAFIE

1. Academia Română, Institutul de Lingvistică „Iorgu Iordan”, Dicționarul explicativ al limbii române (ediția a II-a revăzută și adăugită), Editura Univers Enciclopedic Gold, 2009.
2. Cadbury, A., Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, 1992.
3. Comisia Europeană, Compendiu al Sistemelor de Control Public Intern din Statele Membre ale Uniunii Europene, 2012.
4. Comisia Europeană Compendium of the public internal control systems in the EU Member States, 2014.
5. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, disponibil on line: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>.
6. COSO and Internal Control, disponibil on line: <https://www.adra.com/software/internal-control-and-coso/>.
7. COSO, disponibil on line: <https://www.coso.org/Documents/Acceptable-Use-of-COSO-Materials20150501.pdf>, https://na.theia.org/standardsguidance/topics/Documents/Executive_Summary.pdf.
8. Curtea de Conturi, „Ghid de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice”, 2011, p. 20.
9. European Court of Auditors – Europa EU – Report to Supreme Audit Institutions of Central and Eastern European Countries, Cyprus, Malta, Turkey and European Court of Auditors, 2004.
10. Ghid de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice, disponibil on-line: <http://control-intern.blogspot.ro/2012/01/definirea-sistemului-de-control-intern.html>.
11. INTOSAI GOV 9100, Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector www.intosai.org/.../intosai-gov-9100-guidelines-for-internal-control-standards.
12. Le petit Larousse – Dictionaire encyclopedique, Paris, Larousse, 1975.
13. Popa, M. D., Stănculescu, A. ș.a., Editura Enciclopedică, 2009.
14. Ministerul Educației și Cercetării Științifice, Asociația Română pentru Evaluare și Strategie, Îmbunătățirea eficacității organizaționale a MEN și a instituțiilor subordonate prin dezvoltarea sistemului de control managerial intern (SCMI), 2015.
15. Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit, disponibil on-line:
16. <http://www.intosai.org/about-us.html>
17. PIFC Expert Group, 2004, disponibil on-line: http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADDocuments/COOP_PUBLI006/COOP_PUBLI006_EN.PDF.
18. Popescu, P.V., (2017), *Revista Curții de Conturi a României*, vol. nr. 13, p. 42.
19. Shleifer, A., Vishny, R. W. (1997), A Survey of Corporate Governance, *Journal of Finance* nr. 52, p. 737.

20. The New Merriam, Webster Dictionary, Springfield, Massachusetts, Merriam-Webster Inc, Publishers, 1989.
21. MIBAC, Direzione Generale per l'organizzazione, gli affari generali, l'innovazione, il bilancio ed il personale Servizio II – Bilancio e programmazione – Introduzione al controllo di gestione, teoria e contestualizzazione alla realtà del MIBAC, 2010 disponibil on line: http://www.beniculturali.it/mibac/multimedia/MiBAC/documents/1365615773593_Presentazione_Paolo_Dangeli_MiBAC_CDG_02_03_2010_finaleWEB.pdf.
22. Site-uri naționale : www.nku.cz; www.rigsrevisionen.dk; www.riigikontroll.ee; www.vtv.fi; www.ccomptes.fr; www.bundesrechnungshof.de; www.elsyn.gr; www.asz.hu; audgen.gov.ie; www.corteconti.it; www.lrvk.gov.lv; www.vkontrolle.lt; www.cour-des-comptes.lu; www.nao.gov.mt; www.rekenkamer.nl; www.nik.gov.pl; www.rcc.ro; www.tcontas.pt; www.nku.gov.sk; www.rs-rs.si; www.tcu.es; www.riksrevisionen.se; www.nao.gov.uk; www.revizija.hr; www.revizija.hr; www.nao.gov.uk; www.riksrevisionen.se; www.tcu.es