

ADAPTAREA INSTITUȚIEI AUDITULUI PUBLIC ÎN ROMÂNIA LA SISTEMUL COMUNITAR

IOANA MARIA COSTEA

În reprezentarea finalității aderării la Comunitatea Europeană, finalitate raportată la termenul desemnat unilateral de 1 ianuarie 2007, România își asumă obligația de a accepta și aplica în întregime *acquis-ul* comunitar privind Capitolul 28 – Controlul Financiar, în vigoare de la data de 31 decembrie 2000. Acest obiectiv presupune o amplă activitate normativă în vederea armonizării legislației naționale în domeniu la cadrul comunitar, precum și dezvoltarea structurii instituționale destinate a tace aplicarea acestor norme.

În plan instituțional putem distinge următorul sistem general al controlului financiar în România, constituit pe două dimensiuni: controlul guvernamental și controlul parlamentar. La nivel executiv, sunt identificabile în actuala reglementare, mai multe forme de control financiar intern¹, aplicate prin structuri abilitate de Guvern și coordonate printr-o unitate centrală responsabilă de armonizarea și implementarea principiilor și standardelor de control și audit, și anume **control intern la nivel de entitate publică**, cu subformele control managerial operațional, control financiar preventiv propriu, auditul public intern și **controlul financiar preventiv delegat, inspecția guvernamentală**. Controlul parlamentar se efectuează în forma **auditului public extern**.

Constituirea fondului normativ în acest domeniu se face la nivelul legislației primare, precum și la nivelul legislației secundare, prin adoptarea **de acte normative interne**, acestea putând privi, fie un cadrul general în care urmează a fi normat și implementat controlul financiar – *norme interne-cadru* –, fie norme primare, care privesc în mod direct controlul financiar și care legiferează un anumit tip de control, *norme interne-institutive*². O sursă normativă distinctă în acest demers de aliniere legislativă o constituie **normele**

¹ Prin control intern se desemnează în sensul Legii 672/2002, ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace.

² Paul Fudulu (coordonator), Ene Dinga, Cristinel Chițu, Laurențiu Calaică, *Implicațiile adoptării acquis-ului comunitar asupra controlului financiar în România*, Editura Institutul European din România, București, 2004, p. 44.

comune cu UE, și anume convențiile pe care România le încheie cu Uniunea Europeană sau cu instituțiile acesteia cu privire la colaborarea sau cooperarea dintre Uniune și țara noastră pe linia absorbirii fondurilor comunitare pre-structurale, pe linia dezvoltării cooperării transfrontaliere cu alte țări membre sau candidate. Acestea stabilesc principalele repere pentru pregătirea țărilor candidate în vederea aderării și, ulterior, pentru procesele de integrare economică și monetară în Uniune.

Obiectivul strategic al asigurării unui control financiar intern coordonat privitor la administrarea fondurilor bugetare și a fondurilor comunitare, în stadiul actual al celor de **pre-aderare** și ulterior a celor **structurale** a determinat adoptarea unui pachet normativ, complet, dar dinamic, în cadrul căruia o atenție sporită se acordă activității de audit public intern. Acest domeniu de negociere face obiectul unui document de poziție important al Guvernului României (depus la Bruxelles în anul 2001, la solicitarea Comisiei Europene): **Policy Paper privind controlul financiar public intern**.

Auditul public intern este reglementat, în acest moment, în România, de: **Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern**³; anumite completări de natură conceptuală se regăsesc și în *Ordonanța Guvernului nr. 37/2004 pentru modificarea și completarea reglementărilor privind auditul intern*, care reunifică conceptele de audit public intern și de audit financiar (audit privat intern) sub semnul comun al calificării "intern", terminologic și structural instituția auditului intern fiind completată printr-un pachet normativ adiacent subordonat legii-cadru⁴.

Pentru definirea domeniului de incidență a acestui act normativ, art. 2 circumscrie auditul public intern *"activității funcțional independente și obiective, care dă asigurare și consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor și cheltuielilor publice, perfecționând activitățile entității publice; ajută entitatea publică să își îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică și metodică, care evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare"*.

Din reperele indicate de definiția legală, auditul intern se conturează ca o **activitate de sistem** având drept criterii de evaluare **finalitatea celor trei "E-**

³ Publicată în Monitorul Oficial, Partea I, nr. 953 din 24/12/2003.

⁴ **Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 880/2002** pentru aprobarea Codului privind conduita etică a auditorului intern, **Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 38/2003** pentru aprobarea normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, **Normă Generală la Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 38/2003** privind exercitarea activității de audit public intern, **Regulament din 25/2004** de organizare și funcționare a **Camerei Auditorilor Financiari din România**, **Ordin nr. 423/2004** pentru modificarea și completarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003.

uri", indicate prin însuși textul legii-cadru: **economicitate** – minimizarea costurilor resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate, **eficacitate** – gradul de îndeplinire a obiectivelor programate, **eficiență** – maximizarea rezultatelor în raport cu resursele utilizate⁵. Auditorul intern va deveni un **consultant** pentru conducător, evaluând sistemele financiare de management și control și oferind soluții pentru îmbunătățirea acestor sisteme. Pronunțându-se asupra performanței manageriale acesta îndeplinește un dublu rol: de controlor financiar – asimilat oricărui tip de control public financiar, și de consilier pentru **auditul de performanță**, bazat pe analiza de risc, conform standardelor internaționale recunoscute.

Reconsiderarea funcției de audit public intern în conformitate cu definiția din Strategia dezvoltării controlului financiar public intern și **Glosarul Comisiei Europene**, presupune o nouă organizare a auditului public intern, pentru a asigura realizarea obiectivelor propuse de către Ministerul Finanțelor Publice și Camera Auditorilor Financiari din România – art. 3 din Legea 672/2002, alin 3, prin **Cadrul Comun pentru domeniile publice**.

Structural auditul intern presupune o organizare bipartită, la nivel național acționând **Comitetul pentru Audit Public Intern, și Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern**, la nivel celular compartimentele de audit public intern din cadrul entităților publice.

Unităților de lucru centrale le revine obiectivul principal de implementare a instituției auditului financiar intern, prin mijloace specifice. UCAAPI, componentă a Ministerului de finanțe este organismul prin care se elaborează și aplică o *strategie unitară* în domeniul auditului public intern, dezvoltă *cadrul normativ*, prin propuneri de legiferare la nivel institutiv, elaborează metodologii în domeniul riscului managerial, precum și *Codul de conduită etică a auditorului intern*, asigură *cooperarea cu Curtea de Conturi a României, precum și cu Comisia Europeană și Curtea Europeana de Conturi*.

Comitetului pentru Audit Public Intern îi revin atribuții de control asupra activității anuale a UCAAPI, deși acest control nu are, așa cum s-a apreciat în literatura de specialitate "rol cenzitar, ci numai consultativ în raport cu Ministrul de Finanțe"⁶ prin dezbateră și emiterea unei opinii consultative cu privire la planurile strategice de dezvoltare, raportul anual privind activitatea de audit, analiza acordurilor de cooperare dintre auditul intern și cel extern, analizează relevanța recomandărilor în cazul divergențelor de opinii între

⁵ Criterii regăsite în Regulamentul Consiliului nr. 1267/1999 din 21 iunie 1999 privind fondurile preaderare.

⁶ Ionel Bostan, Petru Radu, *Controlul financiar și auditul intern la instituțiile publice*, Iași, Editura Sedcom Libris, 2003, p. 87.

conducătorul instituției publice și auditorii interni, informând Guvernul asupra situațiilor neîndeplinirii recomandărilor formulate de auditorii interni.

Compartimentele de audit public intern, constituite în condițiile legii în cadrul funcțional al unei **entități publice**, prin acest termen desemnându-se *autoritatea publică, instituția publică, compania/societatea națională, regia autonomă, societatea comercială la care staul sau o unitate administrativ-teritorială este acționar, cu personalitate juridică, care utilizează/administrează fonduri publice*⁷ și/sau *patrimoniul public* – art. 2 lit. i din Legea 672/2002 sunt create prin decizia conducătorului instituției, sau a organului de conducere colectivă, în subordinea directă a acestora, deși conducătorul compartimentului este numit cu avizul UCAAPI.

Se distinge în acest domeniu o organizare pe **sistem descentralizat** menită să asigure **rolul consultativ** al auditorului intern, fapt subliniat de existența subordonării ierarhice și de caracterul confirmativ al avizului UCAAPI. Cu toate acestea legea instituie, în vederea asigurării conformității și aplicării unitare a sistemului de audit financiar intern, obligația compartimentului de audit de a informa UCAAPI asupra recomandărilor neînsușite de conducătorul unității, precum și de a efectua raporturi periodice, inclusiv un raport anual de activitate, conform art. 11 lit. f.

În acest context normativ, cu caracter general și de largă aplicare se impune a fi făcute două precizări cu conținut tehnic și anume că pentru instituțiile publice mici, care derulează un buget anual de până la 100.000 EURO și care nu sunt în subordinea altor entități publice, auditul public intern se asigură de către structurile Ministerului Finanțelor Publice. Un regim riguros și derogatoriu se aplică în cazul fiecărui organism de implementare și plăți pentru fonduri comunitare, care va **avea propria structură de audit intern, va executa misiuni efective de audit asupra utilizării fondurilor comunitare și a cofinanțării naționale**. În cazul fondurilor de pre-aderare **PHARE și ISPA**, serviciile de audit intern ale ministerelor implicate pot să efectueze aceste misiuni de audit.

Desfășurarea activității de audit intern presupune, în cadrul legislației actuale, un domeniu de interes conex celui al controlului intern, care în

⁷ Sunt fonduri publice, în sensul actelor normative privind auditul public intern, conform **Ordin nr. 423/2004** pentru modificarea și completarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003, sumele alocate din bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetele trezoreriei statului, bugetele instituțiilor publice autonome, **fondurile provenite din creditele externe** contractate sau garantate de stat și a căror rambursare – de tipul celor acordate prin BERD SAU BEI, dobânzi și alte costuri se asigură din fonduri publice și **din fonduri externe nerambursabile**.

instituțiile publice (ca și, conform legii, în orice entități, ce gestionează fonduri publice sau utilizează patrimoniu public, inclusiv fonduri comunitare) se înfățișează sub forma controlului preventiv, încă separat de controlul managerial⁸. În sensul **Ordonanței Guvernului nr. 199/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, modificată și republicată în Monitorul Oficial nr. 799/2003** și al legii privind auditul intern, în interiorul unei entități publice putem distinge obligații la nivel managerial, care constau în verificarea periodică a modului de administrare a fondurilor publice și utilizarea patrimoniului public în mod **legal, regulat, eficient și oportun**.

Finalitățile acestui tip de control sunt pe de o parte **conformitatea** raportată la normele cadru din legislația primară și la normele comune cu Comunitatea europeană, rezultat asigurat prin caracterul legal – sub aspect instituțional, prin criteriile de competență, formă, frecvență – și regulat, iar pe de altă parte **performanța** prin caracteristicile de eficiență și oportunitate. În acest caz, evaluarea eficacității auditului intern se va face în funcție de impactul asupra deciziilor de management pe termen scurt și mediu, prin sporirea gradului de economicitate al modului de administrare și gestionare a fondurilor publice, inclusiv fonduri comunitare⁹.

Referitor la modalitățile de desfășurare a auditului public intern, legea nr. 672/2002 instituie trei tipuri principale de audit. Dintre acestea, art. 12 lit. a definește auditul de sistem, care *"reprezintă o evaluare de profunzime a sistemelor de conducere și control intern, cu scopul de a stabili dacă acestea funcționează economic, eficiente și eficiente, pentru identificarea deficiențelor și formularea de recomandări cu privire la corectarea acestora"*. Funcțional acest tip de audit prezintă un grad sporit de generalitate, fiind chemat să verifice sub aspectul îndeplinirii finalității celor trei "E-uri" la nivel de entitate publică privită sistemic. Două coordonate sunt de importanță maximă, și anume eficiența conducerii, deci verificarea mecanismul de luare în evidență a nevoilor și a scopurilor însușite urmate de consolidarea unor soluții și identificarea în vederea corectării a erorilor și deficiențelor.

În acest context a fost exprimată în literatura de specialitate, opinia că "inspecția ar trebui să reprezinte un instrument operativ la dispoziția managerului nu numai ca urmare a celor două situații menționate de legiuitor

⁸ Auditul intern la nivel de entitate, cu respectarea condiției plafonului minim de buget se definește ca un control managerial, în sensul evaluării performanței și nu numai a legalității.

⁹ Sub aspectul calendarului de lucru, controlul financiar public se poate face fie în mod regulat, la intervale de timp stabilite de lege, fiind vorba despre un audit obligatoriu, fie inopinat, pe considerente aleatorii – control prin sondaj.

(HG nr. 362/2000, art. 3, lit a și b), ci ori de câte ori acesta consideră necesar să ordone asemenea controale-spot¹⁰, în acest sens auditul intern servind drept reper în elaborarea strategiilor manageriale pe termen scurt și mediu.

O a doua formă de realizare a controlului intern este reprezentată de **auditul performanței** menit a examina *dacă criteriile stabilite pentru implementarea obiectivelor și sarcinilor entității publice sunt corecte pentru evaluarea rezultatelor și apreciază dacă rezultatele sunt conforme cu conținutul.*

Tipologic, în acest caz putem identifica un control evaluativ-calitativ, care ia în considerare o relație tripolară: rezultate obținute-criterii de evaluare-obiective inițiale.

În mod particular prezintă interes evaluarea parțială și finală a obiectivelor, în cazul **ordonatorilor principali de credite, agențiilor de implementare a fondurilor comunitare (PHARE, ISPA și SAPARD), obiective stabilite Delegația Comisiei Europene, ca obiective generale sau obiective specifice la fiecare apel de propuneri, precum și pentru alte instituții publice cu risc ridicat.**

Controlul legalității se face prin **auditul de regularitate**, care presupune *examinarea acțiunilor asupra efectelor financiare pe seama fondurilor publice sub aspectul respectării ansamblului principiilor, regulilor procedurale și metodologice care le sunt aplicabile.* Evaluarea legalității proiectelor inițiate și desfășurate de entitățile publice se va face întotdeauna cu o apreciere de ansamblu a legislației cadru și cu considerarea legislației comunitare în domeniu.

Obiectul oricărui tip de audit intern, îl constituie ansamblul activităților desfășurate într-o entitate publică. Se vor avea în vedere proiectele interne pe departamente, precum și activitatea entităților subordonate, cu privire la folosirea fondurilor publice și comunitare, compartimentele de audit public intern au și atribuția de a verifica respectarea normelor, instrucțiunilor, precum și a Codului privind conduita etică în cadrul compartimentelor de audit intern din entitățile publice subordonate, aflate în coordonare sau sub autoritate, și poate iniția măsurile corective necesare, în cooperare cu conducătorul entității publice în cauză¹¹.

Referitor la frecvența acestor verificări interne, legea prevede doar un termen maximal de trei ani, fără a limita sfera acestor activități. În cazul folosirii fondurilor comunitare, conform art. 16 alin. 6 reprezentanților autorizați a Comisiei Europene și ai Curții Europene de Conturi li se asigură, în baza unei autorizații speciale scrise drepturi similare celor ale auditorilor interni, fapt care

¹⁰ Paul Fudulu (coordonator), Ene Dinga Ene, Cristinel Chițu, Laurențiu Calaică, *op. cit.*, p. 48.

¹¹ Prin OMF 38/2003, se renunță la activitatea de certificare trimestrială a bilanțurilor contabile ale entităților publice, de către structura de audit public intern.

permite realizarea de controale de tip audit ori de câte ori acesta este cerut de finalitatea protejării intereselor financiare ale Uniunii Europene. Legea nr. 672/2002 realizează astfel o asimilare a unor organisme europene cu reprezentanți ai puterii executive, implicit ai propriului corp de control intern.

Sunt circumscrise obiectului de verificare al auditului public intern, următoarele activități: **angajamentele bugetare și legale din care derivă direct sau indirect obligații de plată, inclusiv din fonduri europene, plățile asumate prin angajamente bugetare și legale, inclusiv din fonduri comunitare, actele de dispoziție și folosință asupra bunurilor care fac parte din domeniul public al statului și al unităților administrativ teritoriale.** Prin Ordonanța Guvernului nr. 37/2004, se aduc unele extinderi privind sfera auditului public intern, astfel în categoria entităților publice, alături de instituțiile și autoritățile publice, întră și domeniul privat al statului, cu simpla condiție ca entitățile din domeniul privat al statului să aibă personalitate juridică (se elimină condiția care cerea ele să utilizeze/administreze fonduri publice și/sau patrimoniu public, așa cum stipula Legea 672/2002, art. 2, lit. g).

Structural activitatea de audit se desfășoară prin intermediul unui **compartiment intern de audit public intern**, cu excepția cazurilor, când nefiind îndeplinite condițiile privind minimul bugetar de 100.000 euro, acesta se efectuează de către UCAAPI. Acest compartiment va beneficia de resurse proprii și va desfășura o activitate **multiplu subordonată**: față de sugestiile conducătorului entității publice, sau a celor ierarhic superioare, inclusiv ținând seama de recomandările Curții de Conturi. De subliniat este caracterul consultativ al acestor intervenții și **raportarea proiectului planului de audit public intern** numai față de evaluările prealabile ale riscului asociat diferitelor structuri, activități, programe, proiecte sau operațiuni -art. 14 alin. 1.

Acest plan de audit anual este prin efectul principiului subordonării ierarhice supus aprobării conducătorului sau organismului pluripersonal, care asigură conducerea entității publice în cadrul căreia se desfășoară activitatea de audit. Cu caracter de excepție legea permite efectuarea de **audituri ad-hoc**, supuse însă controlului ierarhic superior sub forma autorizării.

Misiunile de audit se realizează pe bază de **ordin de serviciu**¹², emis de către șeful departamentului de audit public intern¹³ cu notificarea prealabilă a

¹² Ordinul de serviciu va cuprinde următoarele elemente: scopul, obiectivele, tipul, durata precum și nominalizarea echipei de auditare.

¹³ Candidații pentru funcția de șef al compartimentului de audit public intern depun la compartimentul de audit public intern de la organul ierarhic imediat superior următoarele documente: curriculum vitae; minimum două scrisori de recomandare de la persoane calificate, prin care să li se ateste calitățile profesionale, manageriale și morale; o lucrare de concepție

structurii care va fi audiată, făcându-se precizări explicite cu privire la tematica în detaliu a misiunii de audit public intern, programul comun de cooperare și a perioadelor de lucru. Pentru buna desfășurare a activității de audit, legea instituie o garanție prin obligarea structurii audiate de a oferi documentele și informațiile solicitate, precum și prin posibilitatea de a solicita documentații conexe de la persoanele fizice și juridice aflate în legătură cu structura audiată. Având în vedere complexitatea verificărilor efectuate, legea permite, conform art. 16 alin. 7 utilizarea unor servicii de expertiză/consultanță din afara entității publice.

În urma finalizării misiunii de audit, comisia va întocmi un raport de audit public intern, care va cuprinde nu numai concluziile verificărilor realizate, dar și recomandări care vor face obiectul unei reuniuni de conciliere cu structura audiată, urmând ca implementarea acestora să se facă sub coordonarea UCAAPI.

Referitor la constituirea compartimentului de audit public intern, pentru stabilirea structurii numerice și a obiectivelor de activitate se vor avea în vedere următoarele etape: identificarea tuturor activităților desfășurate atât în cadrul entității publice, cât și în structurile subordonate în care aceasta exercită în mod direct misiuni de audit intern; identificarea riscurilor asociate activităților; identificarea formelor de control intern atașate fiecărei activități; stabilirea riscurilor reziduale ca urmare a exercitării formelor de control; stabilirea fondului de timp necesar efectuării misiunilor de audit intern care să acopere activitățile la care se menține un risc rezidual mare/mediu¹⁴.

Pentru asigurarea coerenței exercițiului de control de tip audit public intern legea instituie obligația formării profesionale continue a persoanelor care exercită funcția de auditori interni, conform prevederilor din materie și Statutului Funcționarilor publici.

În reprezentarea interesului pentru maxima specializare a personalului care asigură auditul public intern se reconfirmă caracterul de control de specialitate și importanța legislației în domeniu pentru definitivarea capitolului 28 de negociere cu Comisia Europeană. Interesul comunității europene pentru asigurarea coerenței mecanismului de control financiar în general și a auditului public în particular este evidențiat printr-o structură specializată: „*DG BUDG.B.3 - Control of Traditional Own Resources and Assistance to Candidate Countries* –

privind organizarea și exercitarea auditului public intern într-o entitate publică din domeniul căreia îi aparține entitatea unde concurează; o declarație privind respectarea prevederilor art. 20 alin. (1) din Legea nr. 672/2002, referitoare la incompatibilitățile auditorilor interni; **punctul 5.2.2.1 litera a) din** Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003.

¹⁴ Conform **art. I Ordin nr. 423 din 15/03/2004** publicat în **Monitorul Oficial, Partea I nr. 245 din 19/03/2004 pentru modificarea și completarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003.**

PIFC and Enlargement", structură care realizează o monitorizare permanentă a procesului de aliniere a legislației interne la acquis-ul comunitar în materie.

L'ADAPTATION DE L'INSTITUTION DE L'AUDIT PUBLIQUE AU SYSTÈME COMMUNAUTAIRE

- Résumé -

La problématique du control financier fait l'objet d'un chapitre différent de l'acquis communautaire, négocié par la Roumanie. A cette finalité le cadre juridique dans le domaine connaît des changements notables. On a adopté un paquet législatif nouveau, qui consacre les principaux aspects normatifs et qui assure le cadre institutionnel pour faire l'application de ces mesures. L'audit public devient un outil redoutable, dédié à assurer l'efficacité de l'exercice financier public.

Le règlement dans la matière propose un finalité triple: économicité, efficacité, efficience; affecte au but d'une utilisation maximale des ressources financiers communautaires, surtout des fonds structurels.

La création des institutions spécialisées: Le Commission pour L'audit Public Interne et L'Unité Centrale pour L'audit Public Interne, assure par leur activité la coordination de l'audit interne dans les institutions publiques.

Ces mesures font parti d'un projet plus ample consacre à augmenter l'efficacité du management au niveau d'ordinateur des crédits publiques et d'accroître la capacité des institutions décentralises d'agir à la performance et à la légalité.