

# EVOLUȚII ÎN LEGISLAȚIA NAȚIONALĂ ÎN DOMENIUL AUDITULUI PUBLIC INTERN ȘI ANALIZA CADRULUI NAȚIONAL DE REGLEMENTARE

Radu-Viorel MARCU – Auditor intern  
Direcția Audit Intern  
Ministerul Apărării Naționale

<b>Rezumat</b>	<b>Abstract</b>
<p>Modificările aduse de <i>Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern</i>, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013<sup>1</sup>, adaptează cadrul legal cu realitățile actuale, în concordanță cu experiența acumulată de la înființarea acestei funcții în România, și creează premisele unui salt calitativ în actul de audit.</p> <p>Principalele aspecte de noutate, analizate în cadrul prezentului articol, se referă la implementarea misiunilor de evaluare, definirea unei proceduri de desfășurare a misiunilor ad-hoc, revizuirea raportului de audit public intern și procedura de urmărire a recomandărilor.</p>	<p>Changes to the general norms regarding the exercise of the internal audit activity, approved by the Government Decision no. 1.086/2013, adapts the legal framework to the current reality, according to the accumulated experience of setting up this function in Romania, and creates the premises for a qualitative evolution in the act of audit.</p> <p>The main issues of novelty, analyzed in this article, refers to the assessment audits, to define a procedure for conducting ad-hoc audits, review the internal audit report and recommendations follow-up procedure.</p>
<b>Cuvinte cheie:</b>	<b>Keywords:</b>
<p>√ norme de audit public intern, misiuni de audit ad-hoc, misiuni de evaluare, audit de sistem, urmărirea recomandărilor</p>	<p>√ internal audit norms, ad-hoc audits, assessment audits, system audit, recommendations follow-up procedure</p>

Modificarea cadrului normativ de reglementare a auditului public intern a survenit firesc, ca urmare a experienței dobândite de această profesie relativ nouă, bazele auditului public intern în România fiind puse la începutul anilor 2000. Menționez că *Legea nr. 672/2002<sup>2</sup> privind auditul public intern* a suferit, de-a lungul timpului, un număr de 6 modificări/completări prin diferite acte normative<sup>3</sup>. Semnificativă în acest sens este *Legea nr. 191/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 672/2002 privind auditul public intern*, care la art. VI a impus și republica-

<sup>1</sup> Hotărârea Guvernului nr. 1.086/11.12.2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern (M.O. nr. 17/10.01.2014)

<sup>2</sup> Legea nr. 672/19.12.2002 privind auditul public intern (M.O. nr. 953/24.12.2002)

<sup>3</sup> Ordonanța Guvernului nr. 37/29.01.2004 pentru modificarea și completarea reglementărilor privind auditul intern (M.O. nr. 91/31.01.2004); Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 35/11.04.2009 privind reglementarea unor măsuri financiare în domeniul cheltuielilor de personal în sectorul bugetar (M.O. nr. 249/14.04.2009), cu modificările și completările ulterioare; Legea nr. 329/05.11.2009 privind reorganizarea unor autorități și instituții publice, raționalizarea cheltuielilor publice, susținerea mediului de afaceri și respectarea acordurilor-cadru cu Comisia Europeană și Fondul Monetar Internațional (M.O. nr. 761/09.11.2009), cu modificările și completările ulterioare; Legea cadru privind salarizarea unitară a personalului plătit din fonduri publice nr. 284/28.12.2010 (M.O. nr. 877/28.12.2010), cu modificările și completările ulterioare; Legea nr. 191/27.10.2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 672/2002 privind auditul public intern (M.O. nr. 780/03.11.2011); Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 26/06.06.2012 privind unele măsuri de reducere a cheltuielilor publice și întărirea disciplinei financiare și de modificare și completare a unor acte normative (M.O. nr. 392/12.06.2012), cu modificările și completările ulterioare

## PUNCTE DE VEDERE

rea Legii nr. 672/2002<sup>4</sup>. Principalele modificări aduse cadrului de reglementare de Legea nr. 191/2011 se referă la:

- ✓ revizuirea modului de dimensionare a compartimentului de audit public intern;
- ✓ introducerea comitetelor de audit la instituțiile publice centrale care derulează în cursul unui exercițiu bugetar un buget mai mare de 2 mld. lei;
- ✓ implementarea certificatului de atestare a auditorului intern din sectorul public și modalitatea de obținere/pierdere a acestuia;
- ✓ introducerea posibilității cooperării pentru asigurarea activității de audit public intern în entitățile publice locale;
- ✓ introducerea planului multianual pentru activitatea de audit public intern;
- ✓ modificarea sau definirea unor termeni și expresii specifice activității de audit public intern (audit public intern, compartiment de audit, pistă de audit, obiectivul general și sfera auditului public intern, carta auditului public intern, control intern, guvernanță, entitate publică ș.a.).

Implicit, având în vedere modificările survenite, Legea nr. 191/2011 a prevăzut, odată cu modificarea Legii nr. 672/2002, și emiterea:

- Normelor generale privind exercitarea auditului public intern<sup>5</sup>, prin includerea în acestea și a normelor privind organizarea și exercitarea activității de consiliere;
- Normelor privind sistemul de cooperare pentru asigurarea funcției de audit public intern<sup>6</sup>;
- Normelor privind coordonarea și desfășurarea proceselor de atestare națională și de pregătire profesională continuă a auditorilor interni din sectorul public și a persoanelor fizice<sup>7</sup>;
- Normelor privind înființarea comitetelor de audit<sup>8</sup>.

În opinia autorului, aprobarea *Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern*, prin Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013, a condus la clarificarea unor aspecte cu caracter de noutate din Legea nr. 672/2002 sau care nu erau suficient detaliate în *Normele* aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003<sup>9</sup>, respectiv Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.702/2005<sup>10</sup>. Un aspect semnificativ este și faptul că aprobarea *Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern* prin hotărâre de Guvern creează premisele unei stabilități legislative în domeniu, având în vedere că procesul de adoptare a acestui act normativ este la un nivel superior față de cel prin care au fost aprobate vechile norme, respectiv prin ordin al ministrului finanțelor publice.

În cele ce urmează, vom prezenta unele dintre principalele modificări/clarificări aduse de noile *Norme generale*:

<sup>4</sup> Legea nr. 672/19.12.2002 privind auditul public intern, republicată (M.O. nr. 856/05.12.2011), cu modificările ulterioare

<sup>5</sup> aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern

<sup>6</sup> Hotărârea Guvernului nr. 1.183/04.12.2012 pentru aprobarea Normelor privind sistemul de cooperare pentru asigurarea funcției de audit public intern (M.O. nr. 839/13.12.2012)

<sup>7</sup> Hotărârea Guvernului nr. 1.259/12.12.2012 pentru aprobarea Normelor privind coordonarea și desfășurarea proceselor de atestare națională și de pregătire profesională continuă a auditorilor interni din sectorul public și a persoanelor fizice (M.O. nr. 2/03.01.2013)

<sup>8</sup> Hotărârea Guvernului nr. 554/02.07.2014 pentru aprobarea Normelor privind înființarea comitetelor de audit intern (M.O. nr. 511/09.07.2014)

<sup>9</sup> Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/15.01.2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern (M.O. nr. 130/27.02.2003), act normativ abrogat de Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013

<sup>10</sup> Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.702/14.11.2005 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și exercitarea activității de consiliere desfășurate de către auditorii interni din cadrul entităților publice (M.O. nr. 154/17.02.2006), act normativ abrogat de Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013

**1. Introducerea misiunilor de evaluare a activității de audit public intern** – potrivit Hotărârii Guvernului nr. 1.086/2013, *evaluarea activității de audit public intern reprezintă o apreciere, pe baze analitice, a funcției de audit intern organizate și desfășurate în cadrul entității publice, prin care se oferă asigurare cu privire la atingerea obiectivelor, în conformitate cu Standardele internaționale de audit intern.*

Cadrul normativ abrogat nu conținea prevederi referitoare la metodologia de derulare a unei misiuni de evaluare a compartimentului de audit public intern.

În opinia autorului, implementarea misiunilor de evaluare a activității de audit public intern reprezintă un pas înainte în ceea ce privește asigurarea unui audit de calitate, în condițiile în care această activitate are ca scop furnizarea unei opinii independente și obiective cu privire la gradul de conformitate și de performanță atins de compartimentul de audit public intern, în vederea formulării de recomandări corective și/sau care să contribuie la creșterea eficienței și eficacității activității de audit public intern.

De asemenea, aceste misiuni se pot dovedi foarte utile pentru compartimentele de audit public intern care au în subordine/coordonare structuri de audit, având în vedere faptul că se poate realiza eficient o uniformizare a metodologiei de audit (concordanța dintre modul de organizare și funcționare a activității de audit public intern și cadrul normativ specific domeniului).

Menționez că evaluarea activității de audit public intern implică realizarea unor verificări periodice, cel puțin o dată la 5 ani, în condiții de independență, de către următoarele structuri:

UCAAPI<sup>11</sup> pentru entitățile publice la care se exercită funcția de ordonator principal de credite, inclusiv la cele care realizează auditul intern prin sistemul de cooperare;

compartimentele de audit intern organizate la nivelul entităților publice ierarhic superioare pentru entitățile publice aflate în subordinea/în coordonarea/sub autoritatea acestora.

**2. Cuprinderea în normele metodologice proprii a unei proceduri de desfășurare a misiunilor de audit ad-hoc.**

În ceea ce privește procedura de desfășurare a misiunilor de audit ad-hoc, apreciez că, la elaborarea acesteia, trebuie avute în vedere, cel puțin, următoarele aspecte:

◆ delimitarea clară a modului în care pot fi realizate solicitările pentru derularea misiunilor de audit ad-hoc:

- la solicitarea conducătorului entității publice;
- la solicitarea șefului compartimentului de audit public intern adresată conducătorului entității publice:
  - în urma receptării de auditori a unor criterii semnificative sau riscuri semnificative;
  - în urma primirii unor sesizări de la structurile abilitate ale entității publice, care impun efectuarea unor verificări urgente;

◆ stabilirea etapelor, procedurilor și documentelor minimale care trebuie întocmite. Un model în acest sens este prezentat în schema următoare:

Etape	Procedură/Cod procedură			Documente	SUPERVIZAREA Cod P-11
Pregătire misiune	Inițiere API <sup>12</sup>	Elaborare Ordin de serviciu	P-01	Ordinul de serviciu	
		Elaborare Declarație de independență	P-02	Declarația de independență	
		Elaborare Notificare privind declanșarea misiunii de API <sup>13</sup>	P-03	Notificarea privind declanșarea misiunii de API	
	Ședință de deschidere	P-04	Minuta ședinței de deschidere		

<sup>11</sup> UCAAPI – Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern

<sup>12</sup> API – audit public intern

<sup>13</sup> Termenul de 15 zile calendaristice nu este obligatoriu.

## PUNCTE DE VEDERE

Etape	Procedură/Cod procedură		Documente	
Intervenție la fața locului	Colectare și analiză probe de audit	Efectuare testări și formulare constatări	P-05	Teste, chestionare, interviuri
		Analiză probleme și formulare recomandări	P-06	FIAP <sup>14</sup>
		Analiză și raportare iregularități	P-07	FCRI <sup>15</sup>
	Ședință de închidere	P-08	Minuta ședinței de închidere	
Raportare rezultate misiune	Elaborare Raport API	Raport de API	P-09	Raportul de API
		Difuzare raport de API	P-10	-
Urmărire recomandări	Urmărire recomandări		P-12	Fișa de urmărire a implementării recomandărilor

◆ poate fi analizată și introducerea unei proceduri de conciliere, după caz, cu aprobarea șefului compartimentului de audit public intern.

### 3. Posibilitatea de a cuprinde în proiectul raportului de audit public intern constatări, concluzii și recomandări fără a fi întocmite, în mod obligatoriu, FIAP în acest sens.

Potrivit pct. 9.2.2.3 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003 (norma abrogată), Fișa de identificare și analiză a problemei se întocmea *pentru fiecare disfuncționalitate constatată*, în timp ce actualele *Norme generale*, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013, nu mai prevăd această obligativitate.

În fapt, pct. 3.9.1.1 din *Normele generale* prevede următoarele: *constatările, concluziile și recomandările cuprinse în proiectul raportului de audit public intern au la bază fișele de identificare și analiză a problemelor și formularele de constatare și raportare a iregularităților elaborate sau alte probe de audit intern obținute.*

Apreciez că această posibilitate vine în sprijinul auditorilor și, implicit, conduce la creșterea calității actului de audit, existând, în fapt, unele situații în care auditorii pot formula recomandări fără a fi necesară elaborarea unui FIAP. Spre exemplu, în timpul elaborării proiectului raportului de audit intern, din analiza coroborată a tuturor problemelor identificate (pentru care s-au întocmit FIAP) se constată că există o disfuncție în exercitarea controlului intern/managerial, respectiv pe un segment de activitate se impune implementarea unei proceduri de sistem, în condițiile *Standardul 9 – Proceduri din Codul controlului intern/managerial al entităților publice*, aprobat prin Ordinul Secretariatului General al Guvernului nr. 400/2015<sup>16</sup>. În această situație, potrivit normelor anterioare, auditorii s-ar fi aflat în imposibilitatea formulării unei recomandări în acest sens. Un alt exemplu ar fi situația în care s-a finalizat intervenția la fața locului, iar auditorii nu au “reușit” să finalizeze întocmirea unor FIAP-uri. Totuși, considerăm că această practică trebuie procedurată corespunzător pentru a se evita unele eventuale situații în care auditorii, pentru a nu “negocia” cu entitatea auditată, nu mai întocmesc FIAP, consemnând ulterior disfuncția constatată în proiectul Raportului de audit public intern. În această situație, considerăm că structura de audit se poate expune “gratuit unor riscuri” (de imagine, credibilitate etc.), în condițiile în care reprezentanții entității auditate ar fi putut pune la dispoziție documente justificative și/sau aduce argumente pentru clarificarea speței respective. Implicit, în această situație există riscul utilizării resurselor la dispoziție, prin organizarea unei ședințe de conciliere, care ar fi putut fi “evitată” prin întocmirea FIAP.

De asemenea, în ceea ce privește elaborarea FCRI, prezentele *Norme generale* nu mai prevăd obligativitatea întocmirii unui FIAP.

<sup>14</sup> FIAP – Fișa de identificare și analiză a problemei

<sup>15</sup> FCRI – Formular de constatare și raportare a iregularităților

<sup>16</sup> *Ordinul Secretariatului General al Guvernului nr. 400/12.06.2015 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial al entităților publice* (M.O. nr. 444/22.06.2015)

**4. Modificări aduse procedurii de urmărire a recomandărilor** – primul aspect semnificativ se referă la posibilitatea ca șeful compartimentului de audit public intern să stabilească misiuni de verificare a implementării recomandărilor. Deși astfel de misiuni au fost derulate și în trecut, dovedindu-și utilitatea, cadrul normativ nu prevedea, distinct, această posibilitate. În acest fel pot fi eliminate și situațiile în care, voit sau nu, entitatea auditată “cosmetizează” datele cuprinse în informările cu privire la stadiul implementării recomandărilor. În fapt, prin neimplementarea unei recomandări “la timp”, entitatea auditată se poate înregistra cu eventuale iregularități (prin amplificarea fenomenului) și/sau poate crea sentimentul că “se poate și așa”, putând genera alte situații de încălcare a prevederilor legale.

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

Prin *Normele generale*, legiuitorul nu a stabilit un model pentru planul de acțiune pentru implementarea recomandărilor, dar, potrivit bunei practici în domeniu, consider că aceasta trebuie să conțină cel puțin următoarele elemente:

- ↪ problema/constatarea (în sinteză);
- ↪ recomandarea;
- ↪ responsabil, activități/acțiuni planificate pentru implementare, rezultate așteptate (ținte, documente, decizii) și termen.

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

În ceea ce privește modelul *Fișei de urmărire a implementării recomandărilor*, nu aduce nicio modificare, deși, așa cum am detaliat anterior, procedura s-a schimbat semnificativ. Unul din elementele care, în opinia auditorului, trebuie să fie cuprins în FUIR<sup>17</sup> este valoarea adăugată adusă de auditul intern (șeful compartimentului de audit public intern trebuie să evalueze valoarea adăugată de auditul intern prin implementarea recomandărilor și să cuprindă aceste informații în raportările periodice).

Un model de urmat în acest sens este cuprins în *Normele metodologice privind exercitarea auditului public intern în Ministerul Apărării Naționale*, aprobate prin Ordinul ministrului apărării naționale nr. M.67/2014<sup>18</sup>.

Compartimentul de audit public intern	URMĂRIREA RECOMANDĂRILOR	Data:
	Fișa de urmărire a implementării recomandărilor	
Domeniul/activitatea auditată: Denumirea misiunii: Document redactat de: Supervizat de:		
<b>FIȘA DE URMĂRIRE A RECOMANDĂRILOR</b>		
Entitatea publică	Compartimentul de audit public intern	
Entitatea/Structura auditată	Misiunea de audit public intern	Raport de audit public intern nr. ____ / _____

<sup>17</sup> FUIR – Fișa de urmărire a implementării recomandărilor

<sup>18</sup> *Ordinul ministrului apărării naționale nr. M.67/17.06.2014 pentru aprobarea Normelor metodologice privind exercitarea auditului public intern în Ministerul Apărării Naționale* (M.O. nr. 463/25.06.2014), cu modificările și completările ulterioare

## PUNCTE DE VEDERE

Nr. crt.	Problema/constatarea (în sinteză)	Recomandarea	Implementat	Parțial implementat	Neimplementat	Data planificată/ Data prelungirii termenului/Data implementării	Activități/Acțiuni realizate pentru implementare. Documente justificative privind implementarea	Rezultate obținute/Valoarea adăugată de audit public intern
Auditori interni,							Supervizor,	

Apreciez ca fiind imperios necesară introducerea celor două elemente<sup>19</sup>, având în vedere faptul că fără detalierea activităților/acțiunilor realizate de entitatea auditată pentru implementarea recomandărilor formulate nu poate fi, ulterior, analizat/verificat raționamentul avut de auditor atunci când a considerat că respectivele recomandări au fost implementate. Mai mult, consider că vor fi întâmpinate dificultăți în supervizarea acestei etape și/sau, în aceste condiții, există riscul efectuării cu superficialitate a supervizării.

De asemenea, în misiunile de verificare a modului de implementare a recomandărilor, se impune să fie desemnați aceiași auditori care au constatat disfuncțiile consemnate în raportul de audit, în vederea derulării cu eficiență a misiunii și, mai mult, pentru evitarea unor situații în care auditorii au “viziuni punctuale diferite” asupra unor aspecte (interpretarea cadrului legal), care pot afecta imaginea/credibilitatea compartimentului de audit.

### 5. Posibilitatea revizuirii raportului de audit public intern în funcție de punctele de vedere acceptate de auditori.

Conform procedurii 3.9.2 *Transmiterea proiectului raportului de audit public intern* din Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013, reprezentanții entității auditate analizează proiectul raportului de audit public intern și pot transmite un punct de vedere în termen de maximum 15 zile calendaristice de la primirea acestuia. În situația în care, în urma verificărilor și analizelor efectuate de auditori, punctele de vedere sunt acceptate<sup>20</sup>, proiectul raportului de audit public intern poate fi revizuit (în situația neacceptării punctelor de vedere, este organizată reuniunea de conciliere).

Această procedură vine în sprijinul auditorilor care, în unele situații, erau puși în situația organizării unor reuniuni de conciliere deși, prin punctele de vedere formulate, entitățile aduceau elemente suplimentare, care impuneau modificarea corespunzătoare a raportului de audit public intern. Consider că această măsură:

- ◆ poate genera economii în ceea ce privește utilizarea resursei umane (nu mai este organizată reuniunea de conciliere);
- ◆ se poate constitui într-un vector de imagine, în condițiile în care:
  - entitatea auditată constată flexibilitate/înțelegere din partea auditorilor;
  - compartimentul de audit public intern nu mai este “obligat” să organizeze o reuniune de conciliere “pentru a fi de acord” cu punctul de vedere al entității auditate.

**6. Dimensionarea compartimentului de audit public intern** – conform Legii nr. 672/2002, republicată, cu modificările ulterioare, numărul de auditori din cadrul compartimentului de audit este dimensionat având la bază volumul de activitate și mărimea riscurilor asociate, astfel încât să fie asigurată activitatea de audit public intern. În acest sens, Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013 păstrează aceleași etape de stabilire a structurii funcționale de bază în domeniul auditului public intern (așa cum erau detaliate în Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 423/

<sup>19</sup> Activități/Acțiuni realizate pentru implementare; Documente justificative privind implementarea; Rezultate obținute/Valoarea adăugată de audit public intern

<sup>20</sup> În funcție de datele și informațiile cuprinse în proiectul raportului de audit public intern și de probele de audit intern care stau la baza susținerii acestora.

2004<sup>21</sup>, care completează Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003) însă implementează următorii factori pentru stabilirea fondului de timp necesar efectuării misiunilor de audit public intern:

- ❖ *bugetul alocat entității;*
- ❖ *numărul entităților aflate în subordine/în coordonare/sub autoritate;*
- ❖ *numărul angajaților;*
- ❖ *specificul entității publice;*
- ❖ *complexitatea și importanța socială a activităților;*
- ❖ *respectarea periodicității în auditare;*
- ❖ *activitățile cu riscuri mari/medii.*

În opinia autorului, stabilirea structurii de audit prin luarea în calcul al factorilor menționați anterior, creează premisele stabilirii unei structuri optime de audit public intern, în concordanță cu prevederile *Standardului nr. 4 – Structura organizatorică din Codul controlului intern/managerial al entităților publice*, aprobat prin Ordinul Secretariatului General al Guvernului nr. 400/2015. În acest fel se reduce semnificativ posibilitatea sub/supradimensionării compartimentului de audit.

**7. Explicitarea termenului de iregularitate** – una din problemele cu care s-au confruntat auditorii în trecut a reprezentat-o identificarea iregularităților sau, mai bine spus, stabilirea graniței între o problemă, pentru care se întocmește FIAP, și o iregularitate, care necesită întocmirea unui FCRI.

În parte, această dilemă a fost soluționată prin definirea termenului de iregularitate, ca *abaterea semnificativă de la regulile procedurale și metodologice, respectiv de la prevederile legale, aplicabile activității/acțiunii auditate, rezultată dintr-o acțiune sau omisiune care are sau ar putea avea efectul prejudicierii bugetului entității sau posibilele indicii de fraudă*. Totuși, și în această situație intervine raționamentul auditorului care trebuie să analizeze dacă:

- ◆ *abaterea poate avea un impact major imediat asupra obiectivelor, patrimoniului sau imaginii entității;*
- ◆ *se impune adoptarea de îndată a unor măsuri de investigare/corectare de către persoanele în drept.*

**8. Detalierea, în anexă la Normele generale, a mai multor modele de documente utilizate în activitatea de audit public intern.** Astfel, deși rolul **supervizării** este unul foarte important, respectiv de a da asigurări că obiectivele misiunii de audit intern au fost atinse în condiții de calitate, până la apariția prezentelor *Norme generale* nu exista un model consacrat.

Apreciez că, prin formalizarea acestui document, se diminuează riscul ca această activitate să aibă un caracter formal. Totuși, în fapt, această procedură nu este implementată în totalitate la nivelul tuturor compartimentelor de audit, supervizarea realizându-se, în unele situații, exclusiv, doar prin semnarea documentelor supuse acestei proceduri, chiar dacă există unele "divergențe de opinie". Consider că, pe viitor, pentru asigurarea calității în actul de audit, trebuie acordată o mai mare atenție acestei proceduri, inclusiv prin crearea obligației întocmirii notei de supervizare în toate situațiile (nu doar dacă supervisorul formulează observații).

De asemenea, au fost cuprinse și două modele pentru **teste**. Menționăm faptul că, acest document obligatoriu era singurul din cadrul etapei intervenția la fața locului pentru care nu exista un model în *Norme*.

<sup>21</sup> *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 423/15.03.2004 pentru modificarea și completarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003 (M.O. nr. 245/19.03.2004), act normativ abrogat de Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013*

## PUNCTE DE VEDERE

**9. Introducerea unui nou document în cadrul procedurii de colectare și prelucrare a informațiilor, respectiv studiul preliminar.** Potrivit *Normelor generale*, acest document<sup>22</sup> are scopul de a asigura obținerea de informații suficiente și adecvate despre domeniul auditabil. Deși se constituie ca finalitate a procedurii de colectare și prelucrare a informațiilor și se poate constitui într-un instrument viabil la dispoziția auditorilor, în opinia autorului, trebuie avut în vedere ca acest document să nu se constituie într-un factor consumator de timp și/sau într-o activitate formală.

În cele ce urmează detaliem și **alte modificări aduse de Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013**, pe care, limitat de spațiul la dispoziție, le vom aborda succint.

**10. Delimitarea tipurilor de misiuni** – conform *Normelor generale*, misiunile de audit public intern sunt:

- misiunile de asigurare (pot fi: misiuni de audit de regularitate/conformitate, misiuni de audit al performanței și misiuni de audit de sistem);
- misiunile de consiliere;
- misiunile de evaluare.

**11. Introducerea planului multianual pentru activitatea de audit public intern și stabilirea unei metodologii de elaborare a planurilor anuale și multianuale** – menționăm faptul că *Normele* aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003 prevedeau doar elemente de fundamentare în vederea elaborării planului anual de audit.

**12. Decalarea termenelor de elaborare și depunere a raportului anual** – comparația între termenele prevăzute înainte și după intrarea în vigoare a *Normelor generale* este prezentată în tabelul următor:

Entități publice		Conform OMFP nr. 38/2003	Conform HG nr. 1.086/2013
Entități publice centrale	- entitățile publice centrale la care se exercită funcția de ordonator principal de credite transmit raportul la UCAAPI	până la 25 ianuarie	până la 15 februarie
	- entitățile publice aflate în subordine/în coordonare/sub autoritate transmit rapoartele la acestea	până la 10 ianuarie	până la 30 ianuarie
Entități publice locale	- entitățile publice locale la care se exercită funcția de ordonator principal de credite și entitățile publice care își asigură funcția de audit public intern prin cooperare transmit raportul la UCAAPI	până la 15 ianuarie	până la 31 ianuarie
	- entitățile publice aflate în subordine/în coordonare/sub autoritate transmit rapoartele la acestea	până la 5 ianuarie	până la 15 ianuarie

**13. Clarificarea auditului de sistem** – potrivit *Normelor generale*, auditul de sistem reprezintă o evaluare în profunzime a sistemelor de conducere și de control intern, cu scopul de a stabili dacă acestea funcționează economic, eficace și eficient, pentru identificarea deficiențelor și formularea de recomandări pentru corectarea acestora. De asemenea, s-a eliminat și o confuzie comună privind delimitarea auditului de sistem de celelalte tipuri de audit, consemnându-se faptul că acesta abordează atât elemente specifice regularității activităților cu cadrul normativ

<sup>22</sup> Studiul preliminar conține informații cel puțin cu privire la: caracterizarea generală a entității/structurii auditate; strategia și politicile în domeniul auditabil; analiza domeniului auditabil (proces, responsabilități, factori de influență, cadrul normativ și metodologic specific, gestionarea riscurilor etc.); obiectivele entității/structurii auditate; analiza structurii și pregătirii personalului; asigurarea calității și politica de îmbunătățire și dezvoltare a activităților domeniului auditabil; asigurarea și disponibilitatea resurselor financiare necesare realizării activităților auditabile; alte informații specifice domeniului auditabil; concluzii.



care le reglementează, cu standardele sau cu bunele practici în domeniile auditate, cât și elemente ale performanței.

**14. Definirea aspectelor ce trebuie urmărite în cadrul misiunilor de audit al performanței, respectiv cei 3E (economicitate, eficiență și eficacitate).**

**15. Mutarea ședinței de deschidere după inițierea auditului, respectiv după transmiterea notificării.**

**16. Simplificarea analizei riscurilor aferentă misiunilor de audit intern de asigurare.**

**17. Obligativitatea constituirii pentru fiecare entitate auditabilă a unui dosar permanent (actualizat anual) – constituie o sursă de informații generale cu privire la entitatea auditată, ajută la realizarea unei planificări adecvate și la înțelegerea activităților entității auditate.**



În **concluzie**, consider că *Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern*, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013, adaptează cadrul legal cu cerințele/realitățile actuale, în concordanță cu experiența acumulată de la înființarea acestei funcții în România, și creează premisele unui salt calitativ în actul de audit.

În acest sens, apreciez că la nivelul entităților publice trebuie depuse eforturi pentru adaptarea metodologiilor la cadrul actual de reglementare.

Mai mult, consider că la nivelul Unității Centrale de Armonizare pentru Auditul Public Intern trebuie menținute în actualitate preocupările referitoare la adaptarea cadrului legal, având în vedere că “orice reglementare este perfectibilă”.

#### **Bibliografie:**

1. Tomoială Marius-Gabriel – *Principalele modificări aduse metodologiei de audit intern prin Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013*, Revista Finanțe Publice și Contabilitate nr. 6/2014, p. 30-39
2. *Legea nr. 672/19.12.2002 privind auditul public intern*, republicată (M.O. nr. 856/05.12.2011), cu modificările ulterioare
3. *Hotărârea Guvernului nr. 1.086/11.12.2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern* (M.O. nr. 17/10.01.2014)
4. *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/15.01.2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern* (M.O. nr. 130/27.02.2003), act normativ abrogat de Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013
5. *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.702/14.11.2005 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și exercitarea activității de consiliere desfășurate de către auditorii interni din cadrul entităților publice* (M.O. nr. 154/17.02.2006), act normativ abrogat de Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013
6. *Ordinul ministrului apărării naționale nr. M.67/17.06.2014 pentru aprobarea Normelor metodologice privind exercitarea auditului public intern în Ministerul Apărării Naționale* (M.O. nr. 463/25.06.2014), cu modificările și completările ulterioare
7. *Ordinul Secretariatului General al Guvernului nr. 400/12.06.2015 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial al entităților publice* (M.O. nr. 444/22.06.2015)
8. \*\*\* – *Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern*, Institutul Auditorilor Interni