

PRINCIPALELE MODIFICĂRI ADUSE METODOLOGIEI DE AUDIT INTERN PRIN HOTĂRÂREA GUVERNULUI NR. 1.086/2013

Marius-Gabriel TOMOIALĂ – Auditor intern, CIA¹, CRMA²

Rezumat	Abstract
<p>Noile norme generale privind exercitarea activității de audit public intern au determinat o perfecționare a metodologiei de audit intern prin valorificarea experienței dobândite de această profesie, în cei peste 10 ani de la înființare.</p> <p>Principalele modificări aduse metodologiei de audit intern se referă, în principal, la următoarele: perfecționarea metodologiei de stabilire a numărului de auditori interni în cadrul unei entități publice, definirea iregularității, perfecționarea metodologiei de planificare a activităților de audit intern, definirea aspectelor de bază care trebuie urmărite în cadrul auditului performanței, clarificarea auditului de sistem, simplificarea analizei riscurilor care se efectuează în cadrul fiecărei misiuni de audit intern etc.</p> <p>Pe baza normelor generale, fiecare structură de audit intern trebuie să elaboreze norme metodologice specifice entității în care activează.</p> <p>Pentru valorificarea potențialului acestor norme, se impune efectuarea de analize periodice privind posibilele soluții de optimizare a arhitecturii organizatorice a structurilor de audit intern la nivelul instituțiilor publice, astfel încât acestea să aducă valoare în organizație și să reprezinte un instrument util pentru conducerea entităților publice.</p>	<p>The new general norms for carrying internal audit activity in the public sector have determined an improving of internal audit methodology by valuating the experience gain by this profession since its foundation, over 10 years ago.</p> <p>The main changes in the internal audit methodology, mainly, refer to the followings: improving the methodology to establish the number of internal auditors, defining the irregularity, improving the methodology for planning internal audit activities, defining the core aspects that must be followed during performance audit, clarifying the system audit, simplifying the risk analysis that is done in every internal audit engagement etc.</p> <p>Based on the general norms, every internal audit compartment must draft specific methodological norms for the organization in which it functions.</p> <p>For obtaining full benefits from the potential of these norms, periodical analysis should be done regarding the possible solutions for optimizing the organizational architecture of internal audit compartments at the public institutions level, in order to that to bring added value to the organization and represent an useful instrument for the management of the public entities.</p>
<p style="text-align: center;">Cuvinte cheie:</p> <p>√ norme de audit intern, iregularitate, analiza riscurilor, auditul performanței, auditul de sistem, sector public</p>	<p style="text-align: center;">Keywords:</p> <p>√ internal audit norms, irregularity, risk analysis, performance audit, system audit, public sector</p>

1. Necesitatea modificării normelor de audit intern

Auditul intern reprezintă un concept relativ nou în România, dat fiind faptul că, în sectorul public a apărut în perioada anilor 1999-2000. Faptul că activitatea de audit intern în sectorul public este reglementată, la nivel național, printr-o lege (*Legea nr. 672/2002*³) denotă importanța acordată, de legiuitor, acestei profesii pentru sectorul public din România.

¹ CIA = Auditor intern certificat (Certified Internal Auditor) – Certificare internațională emisă de Institutul Auditorilor Interni din S.U.A.

² CRMA = Certificare privind Asigurarea în Managementul Riscului (Certification in Risk Management Assurance) – Certificare internațională emisă de Institutul Auditorilor Interni din S.U.A.

³ *Legea nr. 672/19.12.2002 privind auditul public intern*, republicată (M.O. nr. 856/05.12.2011), cu modificările ulterioare

Pentru punerea în practică a prevederilor *Legii nr. 672/2002*, până la apariția *Hotărârii Guvernului nr. 1.086/2013*⁴, a existat următorul cadru de reglementare:

↳ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003*⁵ pentru aprobarea *Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern*, cu modificările și completările ulterioare. Ordinul reglementa organizarea și funcționarea structurilor de audit public intern, precum și modul de desfășurare a misiunilor de asigurare;

↳ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.702/2005*⁶ pentru aprobarea *Normelor privind organizarea și exercitarea activității de consiliere desfășurate de către auditorii interni din cadrul entităților publice*. Așa cum rezultă din denumire, ordinul reglementa modul de desfășurare a misiunilor de consiliere.

De la momentul apariției, *Legea nr. 672/2002* a suferit modificări și completări prin diferite acte normative, cum ar fi: *Ordonanța Guvernului nr. 37/2004*⁷, *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 35/2009*⁸, *Legea nr. 329/2009*⁹, *Legea nr. 191/2011*¹⁰ și *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 26/2012*¹¹.

Cele mai importante modificări, aduse *Legii nr. 672/2002*, au fost aprobate prin *Legea nr. 191/2011*, dintre care menționăm:

➤ redefinirea/definirea unor *termeni fundamentali* privind auditul public intern (guvernanță, audit intern, control intern, obiectivul general al auditului public intern, sfera auditului public intern);

➤ apariția *comitetelor de audit*;

➤ introducerea *atestării și formării profesionale continue* a auditorilor publici interni.

De asemenea, art. V din *Legea nr. 191/2011* prevedea elaborarea/actualizarea următoarelor norme:

➤ norme generale privind exercitarea auditului public intern (care să includă și activitatea de consiliere);

➤ norme privind sistemul de cooperare pentru asigurarea funcției de audit public intern;

➤ norme privind coordonarea și desfășurarea proceselor de atestare națională și de pregătire profesională continuă a auditorilor interni din sectorul public;

➤ norme privind înființarea comitetelor de audit intern.

Rezultatul, la acest moment, al modificării normelor de audit intern este reprezentat în schema următoare:

⁴ *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)

⁵ *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*

⁶ *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*

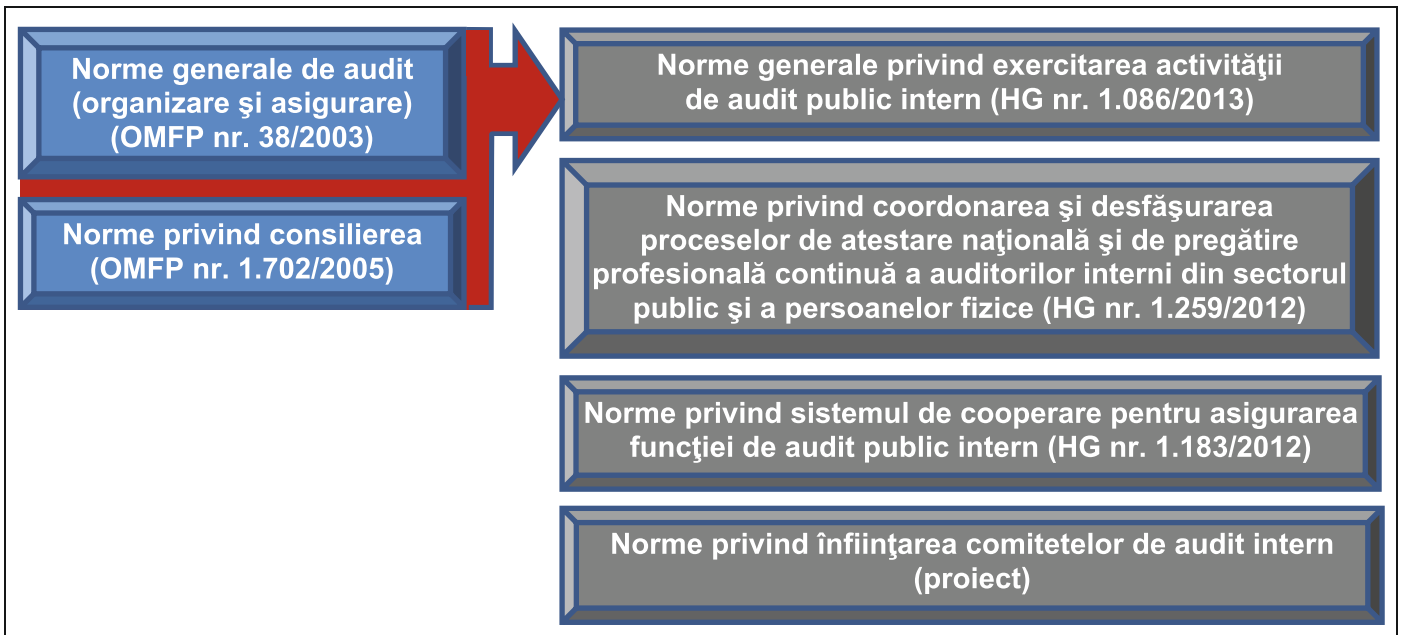
⁷ *Ordonanța Guvernului nr. 37/29.01.2004 pentru modificarea și completarea reglementărilor privind auditul intern* (M.O. nr. 91/31.01.2004)

⁸ *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

⁹ *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

¹⁰ *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)

¹¹ *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



Deci, dintre aspectele care au determinat necesitatea modificării normelor de audit intern, menționăm:

- ✓ o cerință imperativă a legii (art. V din *Legea nr. 191/2011*);
- ✓ modificări importante aduse activității de audit intern, în special cu privire la accesul la profesie, pregătirea profesională, planificarea misiunilor de audit intern, introducerea comitetelor de audit intern etc.;
- ✓ îmbunătățirea metodologiei de derulare a misiunilor de audit intern prin valorificarea experienței/maturității actului de audit de peste 10 ani de la înființare.

2. Principalele modificări aduse metodologiei de audit intern prin Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013

A. Prima modificare se referă la metodologia de stabilire a structurii de bază în domeniul auditului public intern. Conform prevederilor art. 12 alin. (4) din *Legea nr. 672/2002*, dimensionarea compartimentului de audit intern se realizează în funcție de volumul de activitate și mărimea riscurilor asociate, astfel încât să asigure auditarea activităților cuprinse în sfera auditului intern. Pct. 3 lit. c) din Anexa la *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003* prevedea faptul că dimensionarea compartimentului de audit intern se stabilește în urma parcurgerii următoarelor 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/mediu.

În urma fondului de timp astfel determinat, se stabilea numărul de auditori interni necesari îndeplinirii planurilor de audit intern, precum și structura organizatorică. Principala dificultate a metodei o reprezenta faptul că stabilirea unei structuri organizatorice reprezintă o activitate care presupune o anumită stabilitate în timp, pe când evaluarea riscului depinde de percepția umană, care poate fi subiectivă și se modifică de la o perioadă la alta. De asemenea, în opinia autorului, dificultatea aplicării metodei era accentuată de faptul că managementul riscului în entitățile

publice reprezintă un proces aflat încă în perioada de pionierat, cu implicații asupra capacității de identificare a riscurilor, formelor de control asociate și la stabilirea riscului rezidual.

Prin urmare, există riscul unei dimensionări insuficiente a compartimentelor de audit intern pe fondul dificultății în aplicarea metodei, având drept consecință funcționarea cu deficiențe a structurii de audit intern sau chiar neîndeplinirea scopului actului de audit intern, respectiv de îmbunătățire a activităților entităților auditate.

Pct. 1.2.4.1 din Anexa la *Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013* prevede stabilirea fondului de timp necesar efectuării misiunilor de audit intern prin luarea în considerare a următorilor factori:

bugetul alocat entității și numărul angajaților care se referă la mărimea organizației în care se exercită activitatea de audit intern. Astfel, mărimea organizației influențează, direct proporțional, numărul de auditori;

numărul entităților aflate în subordine/în coordonare/sub autoritate. Exercițarea auditului intern și în entitățile aflate în subordine/în coordonare/sub autoritate determină creșterea numărului de auditori interni în mod proporțional, la fondul de timp stabilit pentru entitatea principală adăugându-se fondul de timp necesar exercitării activității de audit intern în fiecare entitate aflată în subordine/în coordonare/sub autoritate;

specificul entității publice (compartimentul de audit intern este mai mare în cazul organizațiilor la care auditul se exercită în mod centralizat sau unde sunt entități dispersate geografic);

complexitatea și importanța socială a activităților (cu cât activitatea este mai complexă, cu atât numărul auditorilor interni este mai mare);


respectarea periodicității în auditare (anumite activități, domenii sau sisteme trebuie auditate cel puțin o dată la 3 ani);

activitățile cu riscuri mari/medii.

În consecință, în funcție de factorii menționați se stabilește fondul de timp necesar exercitării actului de audit în cadrul unei organizații, în baza căruia se determină numărul de auditori interni, precum și structura organizațională specifică.

De aceea, în opinia autorului, aplicarea prevederilor pct. 1.2.4.1 din *Anexa la Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013* are următoarele implicații:

 **actualizarea, dacă este cazul, a documentului în baza căruia a fost dimensionată structura de audit (dacă există în cadrul entității publice un document înregistrat și aprobat corespunzător privind dimensionarea compartimentului de audit intern);**

 **elaborarea și aprobarea corespunzătoare a unui document formalizat pentru dimensionarea structurii de audit (dacă nu există în cadrul entității publice un document înregistrat și aprobat corespunzător privind dimensionarea compartimentului de audit intern).**

B. Următorul aspect privind metodologia de audit intern se referă la *definirea termenului de iregularitate*. Astfel, în accepțiunea actului normativ, iregularitatea reprezintă **“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. O abatere de la prevederile normative și procedurale aplicabile activității/acțiunii auditate are caracter de iregularitate dacă auditorii consideră că poate avea un impact major imediat asupra obiectivelor, patrimoniului sau imaginii entității, impunându-se, în funcție de circumstanțe, luarea de măsuri imediate de investigație sau corectare de către persoanele în drept, fără a se mai aștepta parcurgerea normală a etapelor unei misiuni de audit public intern.”**

În consecință, conform definiției, **pot fi iregularități (care să presupună întocmirea formularului de constatare și raportare a iregularităților - FCRI)** următoarele fapte constatate de auditori:

o fraudă sau un indiciu de fraudă (de exemplu, prin observare fizică, auditorul constată că anumite butoaie în care se depozitează combustibil au, în mod nejustificat, fund dublu, astfel

că, în realitate, cantitatea de combustibil este mai mică decât cea din evidența contabilă). În cazul unei fraude sau a unor indicii de fraudă, auditorul întocmește, în mod normal, *FCRI* pentru investigarea și/sau instrumentarea speței de către persoane/structuri specializate;

□ o încălcare a unor prevederi normative/procedurale care să determine un prejudiciu semnificativ entității auditate. De exemplu, auditorul a constatat faptul că, pe fondul aplicării eronate a prevederilor legii salarizării, au fost acordate, în perioada 2013-2014, în mod necuvenit, la 45 de persoane, drepturi bănești în sumă totală de 50.000 lei și a întocmit, în acest sens, *FCRI* pentru verificarea, de către o comisie competentă, a tuturor drepturilor bănești acordate și recuperarea sumelor acordate în mod eronat. Trebuie realizată o distincție între "**prejudiciile inerente**" (ce pot fi înregistrate în desfășurarea activităților de către angajați, care au la bază erori neintenționate și se pot recupera pe timpul misiunii de audit sau ulterior, în baza recomandării auditului și pentru care nu se elaborează *FCRI*) și **prejudiciile semnificative** (care presupun eforturi deosebite din partea entității pentru recuperare, inclusiv numirea unor comisii, eventuale contestații și procese în instanță, dificultăți de stabilire a persoanelor care au produs prejudiciul sau a cuantumului acestuia etc., pentru care se întocmește *FCRI*). Definiția iregularității prevede faptul că persoana care poate decide că o abatere este semnificativă și trebuie elaborat *FCRI* este auditorul intern, pe baza raționamentului profesional ilustrat anterior. În acest caz, trebuie stabilit ce înseamnă un prejudiciu semnificativ pentru entitatea în cauză. De exemplu, pentru o primărie de comună cu un fond de salarii de 45.000 lei, un posibil prejudiciu în acest domeniu de 3.500 lei poate fi considerat semnificativ (7,7% din fondul de salarii), dar pentru o primărie a unui oraș mare, un posibil prejudiciu de 3.500 lei (reprezentând sub 0,02% din fondul de salarii) s-ar putea să nu fie considerat semnificativ;

□ o încălcare a unor prevederi normative/procedurale care ar putea să determine neîndeplinirea, totală sau parțială, a misiunii/obiectivelor entității, primirea unor sancțiuni importante sau afectarea imaginii entității. În acest caz, auditorul întocmește *FCRI* pentru ca managementul entității să dispună, de urgență, măsurile necesare de remediere, fără a se mai aștepta desfășurarea normală a misiunii de audit intern (care, de regulă, poate dura peste 60 de zile calendaristice). Prin urmare, în acest caz, raționamentul auditorului pentru a stabili faptul că o încălcare a unei prevederi normative reprezintă o *iregularitate*, va avea la bază impactul asupra entității, precum și caracterul de urgență al măsurilor de remediere. De exemplu, un auditor intern constată faptul că o entitate, având alocat un buget de 20 milioane euro pentru activitatea de achiziții, nu a aplicat prevederile Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 34/2006¹² privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii, cu modificările și completările ulterioare, în efectuarea acestora, deși acestea îi erau incidente, astfel că întocmește *FCRI*, pentru ca managementul entității să dispună imediat măsurile necesare pentru respectarea ordonanței menționate și astfel să nu fie atribuite, în perioada de la constatarea iregularității și până la implementarea recomandărilor, alte contracte de achiziție fără respectarea cadrului legal.

De asemenea, trebuie menționat faptul că norma anterioară (*Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003*) prevedea, în mod obligatoriu, elaborarea unei fișe de identificare și analiză a problemei (FIAP) care să stea la baza întocmirii *FCRI*. Având în vedere termenele strânse prevăzute de legislație pentru transmiterea *FCRI*, precum și caracterul de urgență al unui asemenea document, *Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013* nu mai prevede obligația întocmirii prealabile a FIAP-ului pentru întocmirea *FCRI*.

C. Un alt element de noutate adus de normele generale se referă la *perfectiunea metodologiei de planificare a activităților de audit intern* prin introducerea planificării multianuale, precum și prin stabilirea unei metodologii de elaborare a planului multianual și a planului anual.

¹² *Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34/19.04.2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii* (M.O. nr. 418/15.05.2006), cu modificările și completările ulterioare

Trebuie precizat faptul că planificarea în auditul intern trebuie bazată pe riscuri. Pentru aceasta, buna practică în audit intern prevede două tipuri de analize de risc:

□ **o analiză a riscurilor de tip macro**, în scopul stabilirii temelor misiunilor de audit, respectiv pentru a răspunde la întrebarea *Ce structuri (sau activități/programe/sisteme, după caz) auditez?* În baza acestei analize se întocmesc planurile multianuale și planurile anuale de audit intern;

□ **o analiză a riscurilor de tip micro**, în scopul orientării, în cadrul fiecărei misiuni de audit, a resurselor limitate de audit (auditori, timp, bani) către zonele cele mai riscante și totodată relevante din cadrul domeniului auditat. În cadrul acestei analize se răspunde la întrebarea *Ce auditez în cadrul misiunii stabilite cu resursele alocate?* În baza acestei analize se întocmește programul misiunii de audit (planul misiunii de audit).

Norma anterioară (*Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003*) prevedea elementele de fundamentare pentru elaborarea planului anual de audit, nefiind menționate etapele pentru întocmirea lui sau aspectele privind întocmirea planului multianual (strategic).

Potrivit prevederilor pct. 2.4.1.5 din Anexa la *Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013*, elaborarea planurilor multianuale și planurilor anuale de audit public intern se realizează prin parcurgerea următoarelor etape:

➤ *identificarea proceselor/activităților/structurilor/programelor desfășurate în cadrul entității publice și cuprinse în sfera auditului public intern.* În cadrul acestei etape este identificat **universul de audit**, respectiv tot ce poate face obiectul auditului intern din cadrul entității. În acest sens, șeful structurii de audit intern trebuie să stabilească elementele omogene¹³ ce compun universul de audit, care pot fi, după caz, structuri ale entității, sisteme, activități, programe etc.;

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

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

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

➤ *întocmirea proiectelor planului de audit public intern multianual și planului anual.* Se recomandă respectarea standardelor de control intern/managerial din cadrul *Codului controlului intern/managerial*¹⁴ prin includerea în cadrul planurilor a următoarelor elemente ce țin de funcția planificare:

- ✓ obiective strategice SMART¹⁵ (în planul multianual), obiective specifice SMART (în planul anual, care trebuie să derive din cele strategice), conform *standardului 7 – Obiective*;

¹³ Prin omogenitatea elementelor se înțelege, în principal, posibilitatea ca acestea să fie comparabile din punct de vedere al riscului pe baza unor factori de risc.

¹⁴ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/04.07.2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial*, republicat (M.O. nr. 469/05.07.2011), cu modificările ulterioare

¹⁵ SMART se referă la faptul că obiectivul în cauză este specific, măsurabil, adecvat, realist și cu termen de realizare.

- ✓ ipoteze care stau la baza obiectivelor definite, conform *standardului 15 – Ipoteze, reevaluări*;
- ✓ indicatori de monitorizare ai performanțelor, conform *standardului 10 – Monitorizarea performanțelor*.

Prin urmare, în cadrul normelor de audit, prin perfecționarea metodologiei de planificare a activităților de audit intern se asigură conformitatea cu prevederile *standardului de control intern/managerial 8 – Planificarea*.

D. O altă noutate se referă la obligația ca fiecare structură de audit intern să își definească, prin normele proprii, o procedură de desfășurare a misiunilor ad-hoc (pct. 2.4.4.7¹⁶ din Anexa la *Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013*).

Conform hotărârii menționate, auditul ad-hoc reprezintă un tip de misiune care are un caracter excepțional și care se execută numai cu aprobarea conducătorului entității. Un audit este ad-hoc dacă nu este inclus în planul de audit și anumite circumstanțe sau criterii semnal determină necesitatea executării urgente a unei astfel de misiuni de audit. Urgența unei astfel de misiuni de audit poate rezulta în urma unor evenimente/acțiuni/decizii, dintre care exemplificăm:

criteriul semnal privind posibilitatea unei erori semnificative care trebuie stopate sau corectate de urgență;

indiciile privind posibile prejudicii, fraude sau iregularități, semnalate conducerii entității care trebuie verificate (aceste indicii sunt în legătură cu *standardul de control intern/managerial 16 – Semnalarea neregularităților*);

necesitatea luării, de urgență, a unei decizii fundamentate de către management care trebuie să se bazeze pe anumite analize, verificări, evaluări efectuate de structura de audit intern. De exemplu, managerul entității trebuie să ia o decizie urgentă privind mai multe proiecte sau soluții privind implementarea unui obiectiv și solicită, în acest sens, o misiune ad-hoc de audit al performanței, structurii de audit pentru a-l sprijini în analiza avantajelor și dezavantajelor fiecărui proiect sau soluții.

Reiterăm faptul că o caracteristică de bază a misiunii de audit ad-hoc o reprezintă urgența, în pregătirea, desfășurarea și comunicarea rezultatelor acesteia. De aceea, art. 16 din *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern*, republicată, cu modificările și completările ulterioare, prevede posibilitatea executării de misiuni de audit ad-hoc doar având la bază ordin de serviciu.

Deși art. 16 prevede faptul că singurul document obligatoriu în cazul unei misiuni de audit ad-hoc îl reprezintă ordinul de serviciu, cu toate acestea există astfel de misiuni în care pot fi elaborate și alte etape/documente, cum ar fi: notificarea, declarații de independență, raport de audit intern, conciliere (dacă este cazul) etc. În acest sens, legiuitorul a prevăzut necesitatea elaborării unei proceduri de desfășurare a misiunilor ad-hoc, care reprezintă o simplificare a metodologiei de desfășurare a misiunilor de asigurare sau consiliere pentru a se respecta condiția de urgență. În cadrul procedurii se menționează procedurile minime obligatorii de audit care vor fi aplicate într-o misiune de audit ad-hoc, din cadrul celor prevăzute în metodologia generală.

E. Referitor la auditul performanței, o noutate introdusă în cadrul normelor generale aprobate prin *Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013* o reprezintă *definirea aspectelor de bază care trebuie urmărite în cadrul auditului performanței*, respectiv cei 3 E (economicitate, eficiență și eficacitate).

Reamintim faptul că potrivit art. 14 lit. b) din *Legea nr. 672/2002*, auditul performanței "... examinează dacă criteriile stabilite pentru implementarea obiectivelor și sarcinilor entității publice sunt corecte pentru evaluarea rezultatelor și apreciază dacă rezultatele sunt conforme cu obiectivele". Cu alte cuvinte, conform acestei definiții, în cadrul misiunii de audit al performanței se examinează relevanța indicatorilor de monitorizare ai performanțelor (dacă criteriile stabilite

¹⁶ "Misiunile ad-hoc au caracter excepțional sunt realizate în baza ordinului de serviciu și aprobate de conducătorul entității publice; aceste misiuni se desfășoară în baza procedurii stabilite prin normele metodologice specifice entității publice privind activitatea de audit public intern."

pentru implementarea obiectivelor entității sunt corecte pentru evaluarea performanțelor), precum și eficacitatea (dacă rezultatele sunt conforme cu obiectivele).

Conform pct. 3.2.3 din Anexa la *Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013*, obiectivul principal al auditului performanței îl reprezintă evaluarea *“modului în care entitatea publică utilizează fondurile publice, respectă principiile de economicitate, eficiență și eficacitate și oferă managementului un punct de vedere independent în legătură cu atingerea rezultatelor dorite, precum și recomandări privind căile și mijloacele de a-și spori performanța”*.

Prin urmare, în opinia autorului, în baza noilor norme, în orice misiune de audit al performanței, auditorii trebuie să analizeze dacă este implementat și funcționează în cadrul entității/pentru domeniul auditat un sistem relevant de monitorizare a performanțelor și, de asemenea, să evalueze economicitatea, eficiența și eficacitatea cu care entitatea își desfășoară activitățile.

F. Un alt element de noutate adus de normele generale se referă la clarificarea auditului de sistem.

Potrivit art. 14 lit. a) din *Legea nr. 672/2002*, auditul de sistem *“... reprezintă o evaluare de profunzime a sistemelor de conducere și control intern, cu scopul de a stabili dacă acestea funcționează economic, eficace și eficient, pentru identificarea deficiențelor și formularea de recomandări pentru corectarea acestora”*.

Practica auditului intern a relevat faptul că auditorii interni au întâmpinat dificultăți în aplicarea în practică a definiției, prin faptul că existau dificultăți în a deosebi auditul performanței de auditul de sistem. De aceea, noile norme au adus o explicitare a specificului unei misiuni de audit de sistem, actul normativ insistând asupra faptului că o misiune de audit de sistem *“trebuie să abordeze atât elemente specifice regularității activităților cu cadrul normativ care le reglementează [...], cât și elemente ale performanței”* (pct. 3.3.3 din Anexa la *Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013*).

Auditul de sistem presupune o abordare sistemică/procesuală a organizației, prin care se pot delimita principalele procese/sisteme, pentru care să se evalueze intrările, rezultatele, performanțele obținute, funcționalitatea și conformitatea cu cadrul normativ aplicabil.

Misiunile de audit de sistem sunt deosebit de importante pentru structurile de audit intern centralizate, care exercită auditul în cadrul unei organizații având mai multe entități publice, aflate în relații de subordonare, coordonare sau autoritate. Astfel, de exemplu, în cadrul unui minister în care auditul intern se exercită în mod centralizat asupra tuturor entităților publice din subordine, auditul sistemului de salarizare poate viza modul în care a fost adaptat cadrul național la specificul organizației, suficiența acestuia, problemele/dificultățile sistemului de salarizare, respectarea cadrului normativ în stabilirea drepturilor salariale, performanța sistemului de salarizare etc.

În opinia autorului, misiunile de audit de sistem se pot dovedi deosebit de valoroase pentru sectorul public dacă sunt planificate la nivel național sau la nivelul unor organizații relevante, cu asigurarea unei supervizări corespunzătoare, pentru a oferi o radiografie competentă a modului în care funcționează anumite procese/sisteme în ansamblul lor în sectorul public. De exemplu, se poate planifica o misiune de audit de sistem care să evalueze sistemul de achiziții publice la nivel național, care să vizeze, cel puțin, organizarea sistemului (legislație, structuri, resurse umane etc.), planificarea achizițiilor (bunuri/servicii/lucrări, resurse alocate, necesitate, oportunitate), respectarea cadrului normativ în efectuarea achizițiilor, urmărirea în exploatare a bunurilor/lucrărilor achiziționate, dificultăți sistemică, timpul de răspuns al sistemului, posibile soluții de creștere a economicității, eficienței sistemului etc. O astfel de misiune, având o echipă de coordonare și executată în mai multe entități, ar avea drept rezultat formularea unor recomandări sistemică, care să determine, totodată, gestionarea integrată a riscurilor sistemului de achiziții publice care exced, în mod normal, perimetrul unei entități publice.

G. Un aspect nou în cadrul normelor generale îl reprezintă mutarea ședinței de deschidere după inițierea auditului, respectiv după transmiterea notificării. Inițial, ședința de deschidere se

ținea după elaborarea programului de audit, dar pentru că există situații în care pentru etapele privind *colectarea și prelucrarea informațiilor, analiza riscurilor, elaborarea programului misiunii de audit intern*, auditorii interni trebuie să se deplaseze la sediul entității auditate pentru întocmirea documentelor, pentru a evita prezentarea de două ori, în două ședințe a echipei de auditori, a scopului misiunii, a cartei auditului etc., s-a preferat soluția de realizare a deschiderii la momentul prezentării la entitatea auditată.

Deci, dacă auditorii pot obține prin mijloace informatice anumite date despre domeniul auditat pentru a realiza *colectarea și prelucrarea informațiilor, analiza riscurilor, elaborarea programului misiunii de audit intern*, pregătesc documentele aferente, iar deschiderea ședinței se realizează la momentul la care aceștia se prezintă la entitatea auditată. Dacă însă, pentru realizarea etapelor menționate anterior, auditorii interni se prezintă la entitatea auditată, ședința de deschidere se efectuează la momentul prezentării, după care se solicită datele necesare pentru întocmirea documentelor de audit.

H. Cel mai important aspect al normelor generale îl reprezintă simplificarea analizei riscurilor (analiza la nivel micro) care se efectuează în cadrul fiecărei misiuni de audit intern de asigurare. Întrucât spațiul nu ne permite, amintim doar faptul că noua soluție menține raționamentul utilizat în metoda anterioară, cu următoarele deosebiri:

se renunță la abordarea bazată pe însumarea ponderată a factorilor de risc (această abordare fiind utilizată acum la planificarea multianuală);

se adoptă două criterii (probabilitate și impact), față de care se apreciază expunerea la risc;

pentru evaluarea probabilității sau a impactului, fiecare entitate își definește factori specifici de incidență;

măsurarea riscurilor trebuie să asigure compatibilitatea cu procesul de management al riscurilor din entitate.

Într-un număr viitor vom reveni cu detalii privind aplicarea acestei metodologii și principalele deosebiri față de abordarea anterioară.

I. O îmbunătățire a metodologiei de audit intern s-a concretizat prin definirea unor modele de teste. În norma anterioară, nu exista un model de test, deși acesta reprezenta un document obligatoriu pentru colectarea dovezilor.

J. O altă noutate a metodologiei de audit intern o reprezintă obligativitatea constituirii pentru fiecare entitate auditabilă a unui dosar permanent, care se actualizează anual prin intermediul chestionarului de luare la cunoștință. Dosarul permanent reprezintă sursa de informații generale cu privire la entitate pentru o planificare adecvată a auditului și înțelegerea mai bună a activităților acesteia.

Dosarul cuprinde strategii interne, reguli, regulamente și legi aplicabile, proceduri de lucru, materiale despre entitatea/structura auditată, informații financiare, rapoarte de audit public intern anterioare și/sau externe, informații privind posturile cheie/fluxurile de operații.

K. Un element de noutate al metodologiei de audit intern îl reprezintă introducerea studiului preliminar. Documentul are drept scop asigurarea obținerii de informații suficiente și adecvate despre domeniul auditabil și cuprinde: caracterizarea generală a entității/structurii auditate; strategia și politicile în domeniul auditabil; analiza domeniului auditabil; 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; concluzii etc.



În concluzie, emiterea noilor norme generale de audit intern, aprobate prin *Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013* au determinat o perfecționare a metodologiei de audit intern prin valorificarea experienței dobândite de această profesie, în cei peste 10 ani de la înființare.

Conform prevederilor art. 13 din *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern*, fiecare structură de audit intern trebuie să elaboreze norme metodologice specifice entității în care activează, pe baza normelor generale.

În opinia autorului, pentru valorificarea potențialului acestor norme, se impune efectuarea de analize periodice privind posibilele soluții de optimizare a arhitecturii organizatorice a structurilor de audit intern la nivelul instituțiilor publice, astfel încât acestea să aducă valoare în organizație și să reprezinte un instrument util pentru conducerea entităților publice. În acest sens, consider că structurile de audit intern de tip "mono auditor" (constituite dintr-un auditor intern), pe lângă faptul că nu asigură respectarea legii, nici nu pot determina îndeplinirea în totalitate a scopului auditului intern, respectiv de îmbunătățire a activităților organizației. De aceea, apreciez că acolo unde resursa financiară sau organizațională nu permite o structură de audit intern care să poată să-și exercite competențele conferite de lege, organizațiile în cauză ar trebui să analizeze posibilitățile practice de centralizare a structurilor de audit intern, astfel încât să se asigure eficiența activității de audit intern și exercitarea acestei activități în toate entitățile publice.

Bibliografie:

1. *Legea nr. 672/19.12.2002 privind auditul public intern*, republicată (M.O. nr. 856/05.12.2011), cu modificările ulterioare
2. *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)
3. *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
4. *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
5. *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/04.07.2005 pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial*, republicat (M.O. nr. 469/05.07.2011), cu modificările ulterioare
6. *Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern* emise de Institutul Auditorilor Interni
7. *Îndrumarea practică privind Cadrul Internațional de Practici Profesionale* emisă de Institutul Auditorilor Interni
8. Renard Jacques – *Teoria și practica auditului intern*, Editura Arta Grafică, 2004