

**UNIVERSITATEA „ȘTEFAN CEL MARE” SUCEAVA**  
**FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE ȘI ADMINISTRAȚIE PUBLICĂ**  
**CATEDRA: CONTABILITATE**

**Denumirea tezei:**

**AUDITUL INTERN ÎN MEDIUL GUVERNANȚEI  
CORPORATISTE**

**Raport de progres:**

**Auditul intern în sectorul public din România**

**COORDONATOR ȘTIINȚIFIC:**

**Prof. univ. dr. Elena Hlaciuc**

**DOCTORAND:**

**Cioban (Lucan) Alexandra Narcisa**

**SUCEAVA 2014**

## Cuprins:

---

|                                                                                                                                           |           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Introducere .....</b>                                                                                                                  | <b>4</b>  |
| <b>Metodologia cercetării .....</b>                                                                                                       | <b>6</b>  |
| <b>1 Auditul intern în sectorul public din România .....</b>                                                                              | <b>8</b>  |
| 1.1 <i>Auditul intern public, element cheie în administrarea banului public.....</i>                                                      | <i>8</i>  |
| 1.2 <i>Sectorul public din România și importanța acestuia .....</i>                                                                       | <i>10</i> |
| 1.3 <i>Componentele și funcțiile sectorului public .....</i>                                                                              | <i>12</i> |
| 1.3.1 <i>Componentele sectorului public.....</i>                                                                                          | <i>12</i> |
| 1.3.2 <i>Funcțiile sectorului public .....</i>                                                                                            | <i>16</i> |
| <b>2 Organizarea auditului intern în sectorul public din România .....</b>                                                                | <b>20</b> |
| 2.1 <i>Orizontul legislativ al conceptului de audit public intern.....</i>                                                                | <i>20</i> |
| 1.1.1 <i>Organizarea auditului intern în România .....</i>                                                                                | <i>21</i> |
| 1.2 <i>Cadrul normativ al auditului intern desfășurat în instituțiile publice .....</i>                                                   | <i>25</i> |
| 1.2.1 <i>Cadrul normativ pentru activitatea de asigurare .....</i>                                                                        | <i>25</i> |
| 2.1.2 <i>Cadrul normativ pentru activitatea de consiliere.....</i>                                                                        | <i>26</i> |
| 2.2 <i>Cadrul procedural al activității de audit public .....</i>                                                                         | <i>27</i> |
| <b>3 Metodologia desfășurării funcției de audit public intern.....</b>                                                                    | <b>29</b> |
| 3.1 <i>Tipurile de audit public intern .....</i>                                                                                          | <i>29</i> |
| 3.2 <i>Desfășurarea auditului intern în cadrul instituțiilor publice.....</i>                                                             | <i>30</i> |
| 3.2.1 <i>Pregătirea misiunii de audit intern .....</i>                                                                                    | <i>31</i> |
| 3.2.2 <i>Intervenția la fața locului.....</i>                                                                                             | <i>32</i> |
| 3.2.3 <i>Raportul de evaluare.....</i>                                                                                                    | <i>33</i> |
| 3.2.4 <i>Reflectarea recomandărilor .....</i>                                                                                             | <i>34</i> |
| 3.3 <i>Analiza riscurilor .....</i>                                                                                                       | <i>34</i> |
| 3.4 <i>Metodele de apreciere a epidemiologiei primărilor din sectorul public .....</i>                                                    | <i>40</i> |
| 3.5 <i>Probleme actuale evidențiate în urma activității de audit intern exercitat la nivelul primăriilor din nord-estul României.....</i> | <i>43</i> |
| <b>Concluzii și propuneri .....</b>                                                                                                       | <b>49</b> |
| <b>Referințe bibliografice .....</b>                                                                                                      | <b>51</b> |

## Lista figurilor

---

|                                                                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Figure 1 . Influențele sectorului public .....                                                                                | 11 |
| Figure 2. Autoritățile componente ale Administrației publice.....                                                             | 13 |
| Figure 3: Numarul institutiilor administratiei publice, pe tipuri de institutii.....                                          | 13 |
| Figure 4: Evoluția organizațiilor administrativ-teritoriale perioada 1990-2013.....                                           | 14 |
| Figure 5: Organizarea administrativă a regiunii de NE a României în anul 2013 .....                                           | 14 |
| Figure 6: Instrumentele de redistribuire a veniturilor .....                                                                  | 18 |
| Figure 7: Etapele misiunii de audit public intern .....                                                                       | 31 |
| Figure 8: Pregătirea misiunii de audit intern.....                                                                            | 31 |
| Figure 9: Intervenția la fața locului.....                                                                                    | 32 |
| Figure 10: Raportul de audit public intern .....                                                                              | 33 |
| Figure 11: Urmărirea recomandărilor .....                                                                                     | 34 |
| Figure 12: Harta riscurilor .....                                                                                             | 37 |
| Figure 13: Analiza Pestle .....                                                                                               | 41 |
| Figure 14: UAT care au asigurat auditul intern prin contracte de prestari servicii.....                                       | 44 |
| Figure 15: Situația contractelor de prestări servicii care dețin ponderi semnificative, pe județe, în perioada 2011-2012..... | 44 |
| Figure 16: Auditul intern efectuat pe domenii ale administrației publice .....                                                | 45 |

## Lista tabelelor

---

|                                            |    |
|--------------------------------------------|----|
| Table 1. Funcțiile sectorului public ..... | 16 |
|--------------------------------------------|----|

## Introducere

---

***„Punând întrebări nu este o garanție absolută a succesului de audit intern, însă este aproape imposibil de a avea un audit eficient, fără să punem întrebări”***

Cercetarea intitulată **„Auditul intern în sectorul public din România”** este axată preponderent pe o cercetare documentară, profundă și analiză critică, abordând probleme teoretice importante precum: definiția auditului intern, auditului public intern și a termenului de sector public; poziționarea acestei funcții în organizațiile publice; obiectivele, funcțiile și domeniul auditului public intern; importanța auditului intern cadrul primăriilor din NE României; misiunea de audit public intern, etc.

În realizarea acestei lucrări, ne-am propus o abordare de la internațional la național, axându-ne îndeosebi asupra studiilor teoretice și practice realizate asupra diverselor problematici ale auditului, pornind de la premisa că realizarea unor sinteze a rezultatelor acestor studii este esențială pentru creșterea gradului de cunoaștere și apreciere a rolului auditului intern în sectorul public, ele putând deveni lecții reale de aplicabilitate practică a diferitelor aspecte ale auditului, având astfel posibilitatea de a contura bunele practici ale managementului performant în general, și al auditului, în special.

Lucrarea își propune să identifice aspectele esențiale care influențează actualitatea auditul public intern conturat în cadrul sectorului public, în acest context prezentul demers științific fiind axat pe o serie de obiective generale.

Acest lucru a făcut posibil să fie aduse unele contribuții personale în elaborarea de noi abordări, dezvoltarea și adaptarea altora, după cum urmează în cele prezentate mai jos.

Pe baza analizei critice a definițiilor auditului intern: definiția internațională standard și definiția auditului public intern în România, s-au conturat concepte îmbunătățite care le conferă o mai largă aplicabilitate și o mai amplă disponibilitate pentru intervenția creatoare și soluționarea ingenioasă de către factorii interesați a problemelor referitoare la dezvoltarea și eficientizarea instituțiilor publice prin prisma auditului intern.

Despre sectorul public putem afirma faptul că acesta este prezent în viața economică în diverse modalități. Nu există economie de piață în care sectorul public, mai mult sau mai puțin să nu se regăsească, direct sau indirect, între factorii care influențează și orientează entitățile, respectiv activitatea acestora.

Derularea evenimentelor legate de acest domeniu (trecerea de la sistemul comunist la economia de piață) a modificat implicit și activitatea de control, consultanța și asigurare a activității instituțiilor publice. Astfel, s-a procedat la efectuarea unei misiuni experimentale pentru aplicarea în domeniul auditului public intern, a unor cerințe din ce în ce mai transparente ce aduc un plus de valoare entității auditate.

Pe parcursul referatului, am surprins importanța auditului intern în cadrul sectorului public. În acest sens am abordat cele trei funcții de audit intern pentru a contura cât mai explicit complexitatea problemei. De asemenea, am evidențiat pe larg modul de organizare și funcționare a auditului intern public la nivel național, punctând organismele cele mai importante din „jocul” nostru și anume: Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI); Comitetul pentru Audit Public Intern (CAPI); Compartimentele de audit public intern din entitățile publice.

Ultima parte a referatului va scoate în relief metodologia de desfășurare a misiunii de audit public intern. În acest sens, s-au prezentat schematic toate cele patru mari etape precum și dezvoltările aferente. În cadrul ultimului capitol ne-am oprit asupra unei subetape din cadrul misiunii de audit intern și anume: analiza riscurilor, întrucât am considerat că această parte este una sensibilă și influențează în mare măsură rezultatele auditului public. Din punctul nostru de vedere, riscurile legate de resursele umane din cadrul instituțiilor publice sunt riscuri emergente, și din acest motiv trebuie tratate îndeaproape.

Am închis acest raport de progres cu prezentarea deficiențelor găsite la instituțiile publice din NE României, pentru a fundamenta cercetările viitoare. Conform celor evidențiate, în sarcina ordonatorilor de credite rămâne instalarea sistemului care să prevină și să limiteze problemele din interiorul organizației, iar în sarcina auditului intern rămâne furnizarea de asistență proprie, evaluând riscurile și strategiile de control ale instituției, sugerând propuneri, recomandări și soluții de atenuare a pericolului de fraude, precum și a îmbunătățirii strategiei de control.

Pe baza elementelor prezentate pe parcursul cercetării ne aducem aportul la cunoașterea domeniului printr-o propunere de model conceptual care să marcheze plusul de valoare adus de funcția de audit intern în sectorul public.

## **Metodologia cercetării**

---

Pentru a atinge obiectivele formulate cu privire la tematica abordată, studiul s-a bazat pe anumite metode ale cercetării științifice. Scopul fundamental al metodologiei este acela de a ne ajuta să înțelegem, în termeni cât mai largi posibili, nu atât produsele științei, cât procesul de cunoaștere însuși. Pentru a-și putea îndeplini funcția sa, metodologia cercetării științifice cuprinde, deopotrivă, definirea adecvată a domeniului studiat, o serie de principii și reguli de desfășurare a investigațiilor, stabilirea instrumentului de lucru pentru culegerea și interpretarea datelor, precum și strategii de construcție sau reconstrucție teoretică.

Având în vedere realizarea obiectivelor propuse în cadrul cercetării, demersul nostru științific se bazează pe o abordare deductivă de la general la particular ce îmbină studiile cantitative cu cele calitative la nivelul fiecărui capitol. În prima parte a fiecărui capitol pentru aprofundarea subiectelor de interes, cercetarea are un caracter preponderent calitativ.

La nivelul studiului de caz procesul de cercetare științifică a fost structurat pe mai multe etape după cum urmează: selectarea ariei de interes, metodologia de lucru pentru populația statistică studiată, formularea de ipoteze, iar în final concluziile.

Printre aspectele care au fost aprofundate prin cercetarea calitativă se numără: noțiunea de audit intern din mai multe perspective și definirea conceptului de audit public intern, rolul acestuia, ca element cheie al unei conduceri eficiente, riscurile de audit intern, poziționarea funcției de audit intern în cadrul sectorului public, misiunea de audit.

Printre metodele specifice științelor socio-umane, care au fost folosite în cadrul cercetării calitative întreprinse se numără: observarea neparticipativă, analiza documentelor, interogări de date statistice, crearea de figuri pe baza datelor și comparația.

Puncte de plecare care au stat la baza formulării ipotezelor se refera la: aspectele definitorii privind auditul intern la nivelul organizațiilor administrativ-teritoriale (aspecte evidențiate atât în sursele bibliografice cât și în conținutul raportului de progres), din preocupări anterioare existente (prin gradul de cunoaștere prezentat s-a încercat o trecere în revista a lucrărilor întocmite de către specialiști la nivel național cât și regional), soluții propuse, existente și dificultăți posibile.

O sursă foarte importantă de informații și idei tratate și analizate în lucrare a reprezentat-o Institutul Auditorilor Interni. Acest institut oferă pentru cei interesați cursuri de pregătire, dar și materiale de informare și atestate profesionale. O parte din aceste materiale au fost avute în vedere la redactarea lucrării, în cercetarea întreprinsă și în tratarea problemicii auditului intern. Un accent deosebit este pus pe prevederile codului de etică al profesioniștilor din domeniul auditului intern, întrucât în munca de audit și control alături de profesionalism și experiență, etica joacă un rol esențial.

O altă ipoteză de lucru evidențiază natura și importanța riscurilor în cadrul desfășurării auditului intern, considerând riscurile cu personalul instituțiilor publice cu impact în obținerea unui audit eficient.

Suportul cercetării noastre a inclus următoarele:

- studiul referințelor bibliografice;
- actele normative specifice;
- articole și cărți de specialitate;
- analize și studii în domeniul de referință, rapoarte de profil realizate de organisme profesionale cu o activitate recunoscută pe plan internațional (PWC, IIA, AICPA, ICAEW, PROTIVI) ;
- rapoartele și comunicatele de presă ale organismelor din domeniu ;
- realizarea de scheme și grafice sintetice pentru a evidenția cât mai bine rezultatele cercetării.

În cadrul tezei, informațiile sunt prezentate într-o manieră elegantă, ușor de parcurs, conceptele cheie, delimitări, definiții, dintr-o varietate mare de surse, atât la nivel național, cât și la nivel regional, fiind prelucrate și interpretate prin studii de caz arătând importanța auditului intern în cadrul organizațiilor, accentul fiind pus pe sectorul public, auditul intern fiind văzut drept un instrument eficient de administrare a riscului în cadrul procesului de guvernare corporativă a primăriilor.

## 1 Auditul intern în sectorul public din România

### 1.1 Auditul intern public, element cheie în administrarea banului public

**Auditul intern** este definit de către IIA în 1999 ca fiind: „o activitate independentă și obiectivă care dă unei organizații o asigurare în ceea ce privește gradul de control deținut asupra operațiunilor, o îndrumă pentru a-i îmbunătăți operațiunile și contribuie la adăugarea unui plus de valoare. Auditul intern ajută această organizație să își atingă obiectivele evaluând, printr-o abordare sistematică și metodică, procesele sale de management al riscurilor, de control și de conducere a întreprinderii, făcând propuneri pentru a consolida eficacitatea”.<sup>1</sup>

Conform noului Cadru Internațional de Practici Profesionale (IPPF –International Professional Practices Framework) adoptat în anul 2007 de către IIA, auditul intern este definit astfel: „o activitate independentă de asigurare obiectivă și de consiliere, destinată să adauge valoare și să antreneze îmbunătățirea activităților organizației. Ajută organizația în îndeplinirea obiectivelor sale printr-o abordare sistematică și disciplinată în cadrul evaluării și îmbunătățirii eficacității proceselor de management al riscurilor, control și guvernare”.<sup>2</sup> Auditul intern vizează o gamă largă de activități și domenii (auditul de mediu, management, joint ventures<sup>3</sup>), principalele misiuni pe care acesta le realizează fiind cea de asigurare și deopotrivă cea de consiliere.

Aria de aplicabilitate și obiectivele auditului intern variază considerabil, în funcție de dimensiunea și structura entității, precum și de cerințele conducerii acesteia. De regulă, activitățile de audit acoperă în tot sau în parte următoarele domenii<sup>4</sup>:

- *Verificarea sistemelor de contabilitate și control intern.* Organizarea unor sisteme de contabilitate și de control adecvate reprezintă o responsabilitate a conducerii și necesită în mod continuu o atenție corespunzătoare. Auditului intern îi sunt atribuite responsabilități specifice, referitoare la verificarea acestor sisteme (contabil și de control intern), monitorizarea operațiunilor din cadrul acestora și elaborarea de recomandări cu privire la îmbunătățirea lor.
- *Examinarea informațiilor financiare și operaționale.* Aceste activități pot include revizuirea mijloacelor utilizate pentru a identifica, măsura, clasifica și raporta astfel de informații, precum și investigarea unor probleme specifice, inclusiv verificarea detaliată a tranzacțiilor, soldurilor balanțelor și a tratamentelor contabile aplicate acestora.

<sup>1</sup> Standardele Internaționale pentru practica profesională a auditului intern, IIA, 2004, pg. 1.

<sup>2</sup> Idem1, 2007.

<sup>3</sup> Acord de cooperare între două sau mai multe firme care înființare o firmă terță, în scopul valorificării în activitatea de producție sau de comercializare a avantajelor deținute de firmele asociate (costul mai mic al forței de muncă, deținerea unui drept de proprietate industrială sau intelectuală, rețea de distribuție și comercializare eficientă etc.). Partenerii la j.v. își împart riscurile și dividendele proporțional cu aportul lor de capital.

<sup>4</sup> Dobroțeanu L., Dobroțeanu C. L., „Audit – concepte și practici: abordare națională și internațională”, Ed. Economică, București, 2002, pg. 199.



- *Revizuirea eficacității și eficienței activităților desfășurate de entitate, inclusiv a modului de utilizare a resurselor.*
- *Verificarea respectării legislației și a altor reglementări externe, precum și examinarea conformității cu politicile și directivele managementului.*

Auditul intern se aplică tuturor entităților, indiferent de mărimea și de natura acestora. În ceea ce privește sectorul public, putem afirma faptul că acesta a adoptat în mod progresiv auditul intern, întrucât acesta îndreaptă instituțiile publice spre eficacitate, securitate și calitate. Așadar, este necesar a defini conceptul de **audit public intern**.

Conform Normelor privind exercitarea activităților de audit public intern, **auditul intern public** este definit ca fiind: „o activitate funcțional independentă și obiectivă, care dă asigurări și consiliere conducerii pentru bună administrare a veniturilor și cheltuielilor publice, perfecționând activitățile entității publice. Ajută entitatea publică să-și 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”<sup>5</sup>.

În Legea nr. 672 /2002 privind **auditul public intern din România**, la art. 2 auditul public intern este definit astfel: “activitate funcțional independentă și obiectivă, de asigurare și consiliere, concepută să adauge valoare și să îmbunătățească activitățile entității publice; ajută entitatea publică să își îndeplinească obiectivele, printr-o abordare sistematică și metodică, evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea managementului riscului, controlului și proceselor de guvernare”. Se observă că este preluată în mare parte definiția dată auditului intern de către IIA în IPPF din 2007.

Din definițiile prezentate mai sus, putem observa faptul că domeniul de aplicare a auditului intern este unul destul de vast și a cunoscut numeroase dispute între specialiști de-a lungul timpului. În consecință au apărut noi termeni pentru trasarea drumului parcurs. S-a constatat astfel că este nevoie de timp pentru “fixarea” unei terminologii și chiar și după stabilirea acesteia se mai găsesc interpretări divergente cu privire la sensul care trebuie dat cuvintelor.

În ceea ce privește tema luată în discuție, opinăm că principala menire a auditul public intern este aceea de a contribui la îmbunătățirea activității entităților publice, de a evalua și crește eficiența și eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestionarea riscului, a controlului intern și a eficienței actului de administrare a fondurilor publice. În acest sens, ideea conform căreia funcția de audit public a fost întotdeauna privită ca parte integrală a managementului financiar guvernamental și, din ce în ce mai mult, ca un instrument pentru îmbunătățirea performanței sectorului guvernamental este acceptată atât de către teoreticieni, cât și de practicieni. Această funcție a evoluat în multe țări, dezvoltând o perspectivă cuprinzătoare asupra implicațiilor economice și sociale ale operațiunilor guvernului – numit adesea „valoare pentru bani” sau audit de performanță. Având în vedere aceste considerente,

---

<sup>5</sup> Cf. Norme proprii privind exercitarea auditului public intern în cadrul MFP (Anexa 1 la OMFP nr. 445).

obiectivul major al acestui capitol din cadrul cercetării noastre științifice a fost acela legat de auditul public intern și rolul său în procesul de gestiune a resurselor publice.

## 1.2 Sectorul public din România și importanța acestuia

Conceptul de „public” este utilizat frecvent în limbajul curent prin asocierea cu diferite cuvinte, desemnând concepte uzuale ale vieții cotidiene, cum ar fi: proprietate publică, interes public, bun public, loc public, universitate publică, sector public, etc.

Sfera publică are un cuprins diferit, ce diferă de la un continent la altul, sau chiar de la o țară la alta (Marea Britanie față de Franța), fapt de natură să complice suplimentar stabilirea unor jaloane teoretice general valabile.

În România, explicația cuvântului „**public**” precum și a sferelor de cuprindere pornește de la definiția generală oferită de Dicționarul explicativ al limbii române<sup>6</sup>: „care aparține unei colectivități umane sau provine de la o asemenea colectivitate; care privește pe toți, la care participă toți; [...] al statului, de stat; care privește întregul popor; pus la dispoziția tuturor.”

Sectorul public este prezent în viața economică în mai multe modalități. Nu există economie de piață în care sectorul public, mai mult sau mai puțin să nu se regăsească, direct sau indirect, între factorii care influențează și orientează agenții economici, respectiv activitatea acestora.

Sectorul public reprezintă acea parte a economiei în care se manifestă proprietatea publică. Ca subiecți de proprietate publică se pot identifica toate agențiile și departamentele guvernamentale, precum și toate societățile publice care produc sau distribuie bunuri publice, private sau mixte. Astfel, ca obiect de proprietate publică se identifică nu numai bunurile publice, ci și unele bunuri private și mixte, adică cele care pierd cel puțin o trăsătură a bunurilor publice în anumite condiții de piață<sup>7</sup>.

Din punct de vedere al activităților economice desfășurate, putem spune că circuitul economic se efectuează prin acțiunile agenților economici pe diferite piețe. Așadar, aceștia se regăsesc în ipostaze diferite, de vânzători sau cumpărători, furnizori sau beneficiari, intermediari etc. Dacă se încearcă o simplificare a reprezentării activității economice, se regăsesc două categorii esențiale de agenți: producători și consumatori, între care fluxurile materiale (fizice) și cele monetare (bănești) exprimă legăturile dintre aceștia și piața factorilor de producție și piața mărfurilor și serviciilor.

Putem spune că, recunoașterea sectorului public în viața economică complică și simplifică totodată funcționarea activității economice. Implicarea sectorului public în activitatea economică ajută la derularea eficientă și echitabilă a fluxurilor economice și se reflectă schematic prin apariția altor circuite economice. În figura nr. 1 sunt evidențiate corelațiile dintre producători și sectorul public precum și relația consumatori-sector public.

<sup>6</sup> DEX, pag. 851, 868.

<sup>7</sup> Ghiță M., Spranceana M., *Auditul intern în sistemul public*, Editura Tribuna Economica, București, 2006, pg. 39.

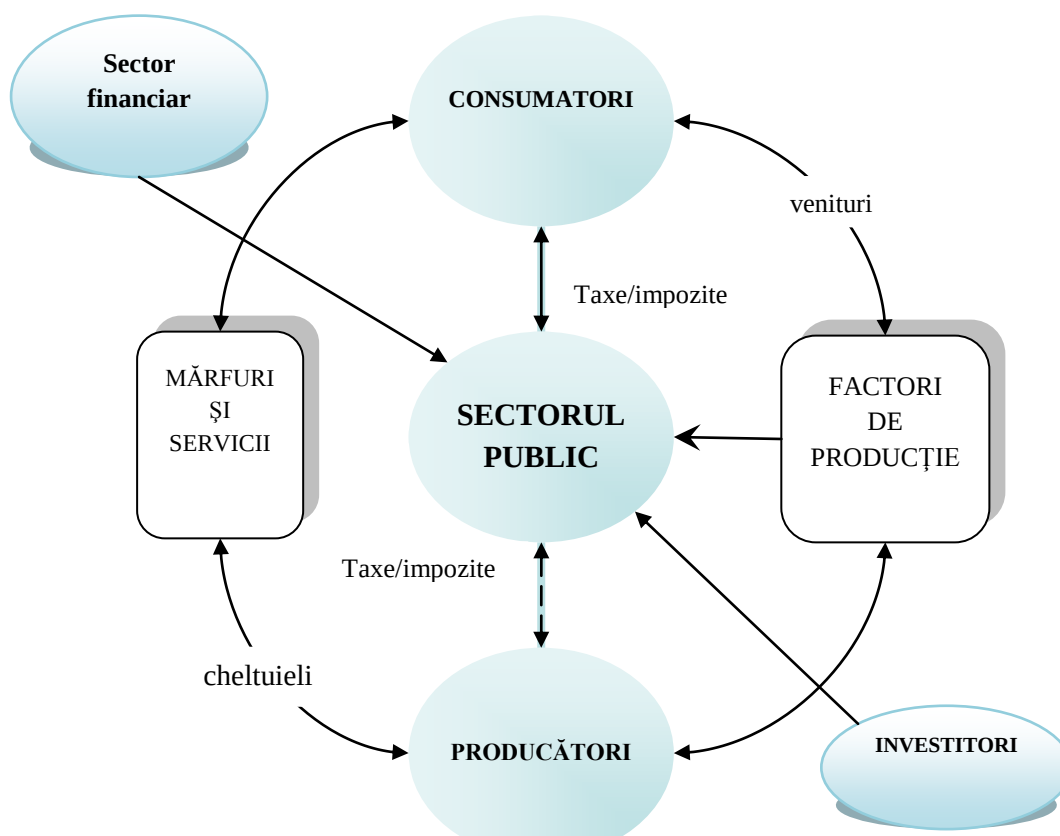


Figure 1 . Influențele sectorului public

Așadar, putem observa faptul că, prin intermediul veniturilor și cheltuielilor, statul intervine în viața economică fie printr-un comportament **obișnuit** unui agent economic, fie prin **exercitarea atributelor sale de reglator al pieței**. În prima situație, statul poate fi producător, consumator, partener în operații de schimb. În cea de-a doua situație, statul este titular unic de emisiune monetară, este principalul realizator al protecției sociale, este responsabil al executării bugetului.

De asemenea, opinăm că acesta se implică în economie atât la nivelul **microeconomic**, cât și **macroeconomic**<sup>8</sup>. Măsurile adoptate în vederea reglementării activității unor agenți economici vizează domeniul microeconomiei și include: stabilirea unor prețuri, fixarea unor limite minime sau maxime de preț, determinarea salariului minim și mediu, gestionarea și administrarea proprietății publice, acordarea unor subvenții, medierea unor conflicte de muncă, acordarea de ajutoare etc. La nivel macroeconomic, implicarea statului vizează măsurile adoptate în vederea eliminării sau înlăturării unor dezechilibre cum ar fi inflația și șomajul, monopolurile naturale<sup>9</sup>, și capătă forma politicilor macroeconomice

<sup>8</sup> Popa M., *Gestiunea financiară a instituțiilor publice*, Editura Bren, București, 2008, pg. 56.

<sup>9</sup> Asociat producției de bunuri publice, dar și private și în special cu cea a utilităților publice, cum ar fi electricitatea sau apa, apare monopolul natural. Avantajul generat de un cost marginal descrescător este contracarat de comportamentul specific acestei structuri de piață care elimină avantajele competiției. Teoria oferă o serie de soluții pentru managementul acestui tip de monopol, iar practica diferitelor state crează o bază de informații privind efectele modului în care acestea au fost aplicate. Pentru a evita dezavantajele legate de competiție, monopolurile naturale sunt proprietate publică sau activitatea lor este reglementată de stat.

cum ar fi politica fiscală, a cheltuielilor publice, monetară, bugetară etc. Bineînțeles, implicarea statului la aceste două nivele este oarecum forțat delimitată. În realitate, nivelul microeconomic se află în strânsă corelație cu cel macroeconomic și la fel, și acțiunile publice se află în interdependență.

Statul se implică și în furnizarea informației necesare pentru ca atât cumpărătorii cât și vânzătorii să poată acționa în cunoștință de cauză. Informația de slabă calitate sau asimetria informațională generează comportamente distorsionate ale operatorilor de pe piață și o funcționare defectuoasă a pieței, cu efecte asupra performanței macroeconomice.<sup>10</sup>

### 1.3 Componentele și funcțiile sectorului public

#### 1.3.1 Componentele sectorului public

Sectorul public, reprezintă acea parte a economiei în care se regăsește proprietatea publică și are în componența sa societăți publice sub forma regiilor autonome și patrimoniul administrației publice centrale, locale și de securitate socială, precum și o parte considerabilă a fondului funciar.

Admițând că granițele dintre sectorul public și sectorul privat nu sunt strict delimitate, sectorul public sau statul în sens economic poate fi definit drept „ansamblul tuturor activităților desfășurate de stat”. În acest context, componentele principale ale sectorului public sunt:

- a) **Instituțiile publice**<sup>11</sup>, care operează cu venituri de la bugetul public și care cuprind:
- a) **Administrațiile publice centrale și locale**, care produc bunuri cu caracter public (servicii colective) destinate întregii societăți, respectiv colectivității locale. De asemenea, putem spune despre administrațiile publice că redistribuie veniturile prin diverse modalități, așadar, acestea îndeplinesc sarcini administrative. Repartizarea competențelor pe diferite niveluri administrative (central, local, regional etc.) depinde de natura bunului public (de deschiderea spațială a efectelor sale), de diferențele de gusturi și preferințe existente de la o regiune la alta și, nu în ultimul rând, de gradul de descentralizare admis de sistemul de decizie politică.

**Administrația publică centrală** cuprinde ansamblul instituțiilor care realizează în principal activitatea executivă a guvernului și ministerelor.

**Administrația publică locală** vizează totalitatea instituțiilor care au sarcini administrative și funcționează la nivel local: comună, oraș/municipiu, județ.

Succint, în figura nr. 2 am evidențiat autoritățile reprezentative fiecărei categorii, după cum urmează:

<sup>10</sup> Băcanu B., „Organizația publică. Teorie și management”, Ed. Polirom, Iași, 2008, pg. 18.

<sup>11</sup> Mosteanu T. (Coordonator), Cataramă D.F., Câmpeanu M., Stoian A., Pădurean E., Marin D., Semenescu A., *Economia sectorului public*, Editura Universitară, București, 2005, pg. 29.

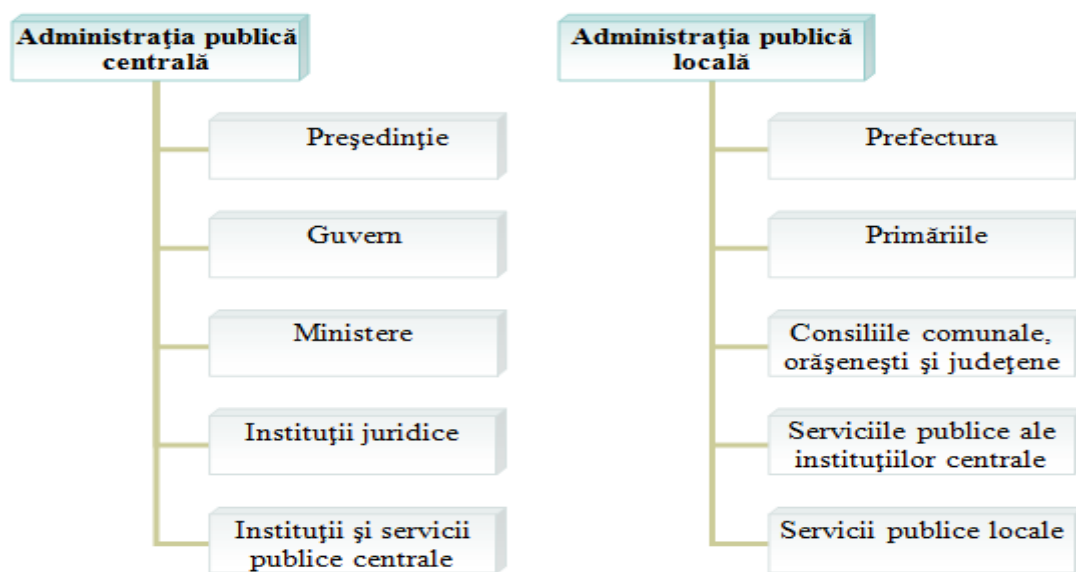


Figure 2. Autoritățile componente ale Administrației publice

În România, evoluția instituțiilor administrației publice începând din anul 1997 se prezintă astfel:

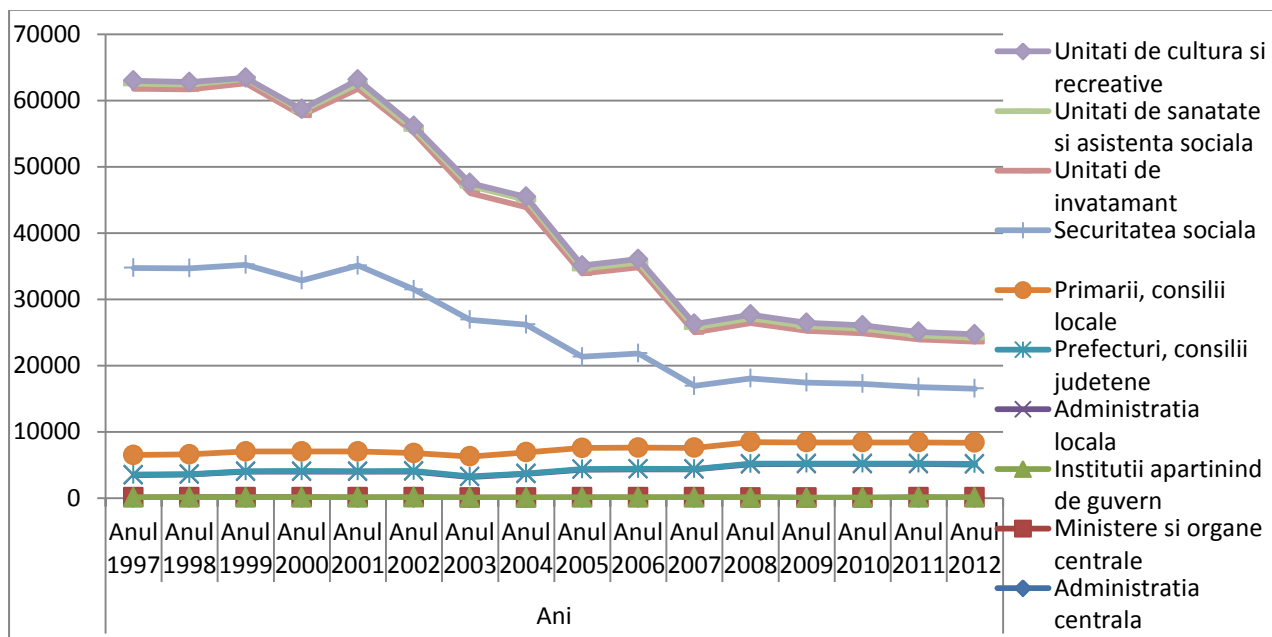
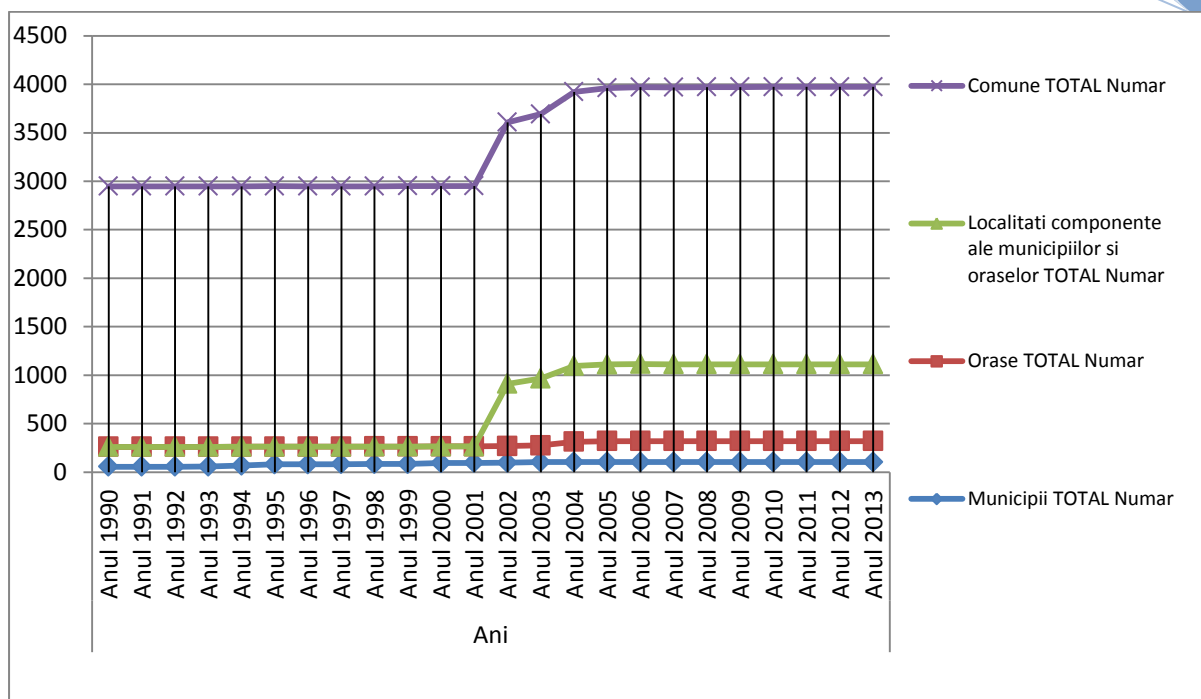


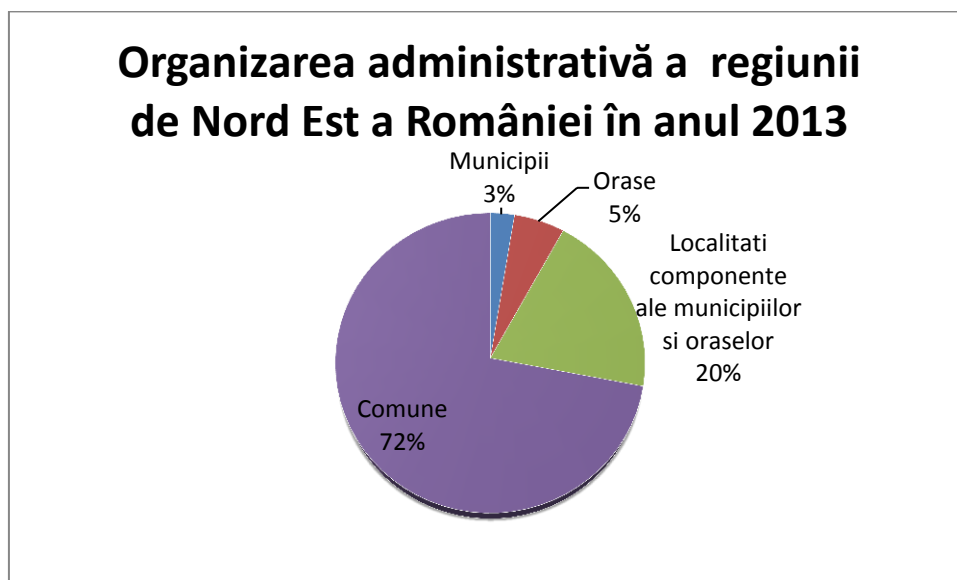
Figure 3: Numărul instituțiilor administrației publice, pe tipuri de instituții



**Figure 4: Evoluția organizațiilor administrativ-teritoriale perioada 1990-2013**

Sursa: Figură proprie pe baza datelor evidențiate de Institutul național de statistică

Din graficul prezentat putem observa faptul că, începând cu anii 2001, 2002, numărul instituțiilor administrative din România a crescut la nivelul comunelor și al localităților componente ale municipiilor și orașelor.



**Figure 5: Organizarea administrativă a regiunii de NE a României în anul 2013**

Sursa: Figură proprie pe baza datelor evidențiate de Institutul național de statistică

b) **Organismele de protecție socială** direct subordonate puterii publice și în care prevalează același mod de decizie colectiv. Organizat inițial sub forma unor societăți mutual muncitorești care, pe baza cotizățiilor obligatorii, asigurau prestații doar pentru membrii lor, sistemul de asigurări sociale s-a transformat profund de-a lungul timpului, căpătând pe lângă funcția de asigurare și funcția de atenuare a inegalităților economice, de unde și denumirea actuală de organisme de protecție socială.

b) **Întreprinderile publice** care operează cu venituri obținute din vânzarea pe piață a producției proprii, cu subvenții sau transferuri guvernamentale și care cuprind:<sup>12</sup>

❖ **regiile autonome, companiile naționale** (de regulă monopoluri naturale, care nu sunt concurate de firmele private);

O definiție a conceptului *de regie autonomă*<sup>13</sup> este aceea că prezintă unități economice aflate în proprietate publică constituite în domeniile ramurilor economice de interes strategic național (industria de armament, industria energetică, exploatarea minelor și gazelor naturale, poșta și transporturi feroviare, precum și în unele domenii aparținând altor ramuri stabilite de guvern).

Ceea ce diferențiază regiile autonome de celelalte entități publice este faptul că acestea trebuie să își acopere din venituri toate cheltuielile și datoriile acumulate. Desigur, legea permite pentru motive temeinice și cu aprobarea ministerului de resort depășirea volumului de cheltuieli, situație în care însă se impune determinarea acestui quantum și posibilităților de compensare a pierderilor. Veniturile regiei autonome sunt destinate în primul rând acoperirii cheltuielilor, urmând ca restul să fie repartizat pentru constituirea fondului de rezervă și de dezvoltare a societății, precum și pentru unele activități social-culturale, sportive, de perfecționare și recalificare a salariaților, de cointerесare a acestora și alte destinații stabilite de conducerea întreprinderii.

❖ **societățile mixte, cu capital de stat și privat** (aflate în concurență cu firmele private, fac parte din sectorul public, dar sunt mai apropiate ca mod de funcționare de sectorul privat);

❖ **bănci și societăți de asigurări cu capital de stat.**

c) Cea de-a treia componentă a sectorului public o reprezintă **fondul funciar**. Aici se includ pe de o parte suprafețele pe care se află instituțiile aflate în proprietate publică, fie regii autonome, fie administrații publice, iar pe de altă parte terenurile cultivate sau necultivate aflate în proprietatea publică. Bineînțeles, regiile autonome pot funcționa pe teritoriu privat, iar unele administrații publice pot fi organizate în imobile private și/sau pe proprietăți private. Dar aceasta reflectă o latură a întrepătrunderii sectorului public cu cel privat, pe lângă aspectele complexe ale bunurilor economice mixte.

<sup>12</sup> Mosteanu T. (Coordonator), Cataramă D.F., Câmpeanu M., Stoian A., Pădurean E., Marin D., Semenescu A., *Economia sectorului public*, Editura Universitară, București, 2005, pg. 34.

<sup>13</sup> Idem 9, pg. 35.



În contextul economiei naționale, sectorul public și-a diminuat considerabil dimensiunea, fapt demonstrat de următoarele aspecte:

- privatizarea întreprinderilor de stat;
- reconstituirea dreptului de proprietate privată asupra pământului;
- retrocedarea imobilelor naționalizate;
- vânzare de terenuri aflate în proprietate publică, etc.

### 1.3.2 Funcțiile sectorului public

Sectorul public joacă un rol deosebit de important în economia românească întrucât îndeplinește funcții importante. O prezentare schematică a acestora o regăsim în tabelul nr. 1:

| Funcția protectivă                                                                                                                                                            | Funcția de alocare                                                                                                                                                                         | Funcția redistributivă                                                                                           | Funcția productivă                                                                                                              | Funcția de stabilizare                                                                                                                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| protejarea vieții și a libertății membrilor societății, adică protejarea drepturilor legitime de proprietate, asigură și protejează tranzacțiile economice publice și private | implicarea statului în mecanismul pieței în vederea determinării tipului și calității unui serviciu public și la posibilitățile de colectare a veniturilor pentru acoperirea cheltuielilor | redistribuirea veniturilor și a averii în societate, mai exact redistribuirea drepturilor de proprietate privată | asigurarea producerii unor categorii de bunuri ale căror caracteristici le fac deseori greu de furnizat prin intermediul pieței | stabilizarea preturilor, creșterea economică crearea cadrului normativ ce reglementează totalitatea acțiunilor desfășurate de populație |

**Table 1. Funcțiile sectorului public**

În legătură cu sectorul public adeseori se ridică întrebări privind structura și rolul său în economie și în societate, dacă este sau nu prea dezvoltat, dacă este pus în mod real în slujba publicului și dacă este eficient. Unele din răspunsurile date sunt în funcție de epoci și de ideologii. Consultând literatura de specialitate, am observat că, în ceea ce privește funcțiile sectorului public, autorii le tratează diferit.

Opinem că cele mai importante funcții ce conturează sectorul public sunt: funcția protectivă, de alocare, funcția redistributivă, productivă și cea de stabilizare.

Prima funcție luată în discuție, cea **protectivă**, este, după părerea noastră, una din cele mai importante întrucât aceasta face obiectul menținerii ordinii sociale și susține aplicabilitatea legii împotriva contravențiilor și infracțiunilor. Luând în vedere aceste caracteristici putem afirma faptul că, statul prin intermediul organismelor sale, menține pacea și garantează libertatea cetățenilor. Instrumentele utilizate în acțiunea protectivă sunt actele de natură legislativă ce urmăresc drepturile de proprietate și aplicarea contractelor, legiferările privind siguranța publică, etc.

Musgrave (1959) evidențiază cea mai cunoscută poziție pentru argumentarea importanței acțiunii statului, prin cele trei funcții pe care trebuie să le îndeplinească orice



politică bugetară, înțeleasă ca instrument de intervenție publică în economie : funcția de alocare, de redistribuire și funcția de stabilizare a conjuncturii economice.<sup>14</sup>

**Funcția de alocare**<sup>15</sup> se referă la implicarea statului în mecanismul pieței în vederea determinării tipului și calității unui serviciu public și la posibilitățile de creștere a veniturilor pentru acoperirea cheltuielilor necesare prestării acestuia.

Bineînțeles, atunci când piața asigură o utilizare eficientă a resurselor, implicarea statului este minoră și constă în acțiuni menite să încurajeze concurența și libera intrare pe piață.

Dimpotrivă, atunci când nu există o competiție eficientă și se manifestă o situație de monopol sau externalități, implicarea publică este necesară pentru reglementarea activității economice. Aceasta se face fie prin producție publică directă, fie prin sprijinirea firmelor private în adoptarea deciziilor privind tipul, cantitatea și calitatea producției. În acest sens, se face distincția între **producția directă de stat** în care întreaga activitate de realizare a unui bun este asigurată de sectorul public și **producția publică indirectă** în care bunul se realizează de firme private pe baza unor decizii publice. De exemplu, echipamentele militare sunt în general asigurate de sectorul public, prin comenzi la firme private.

Următoarea funcție luată în discuție, cea **de redistribuire a veniturilor face** referire la implicarea statului pe piață prin procesul de ajustare a veniturilor și avuției acumulate din tranzacții economice.

Problema cu care se confruntă societatea este corectitudinea acestei repartiții. Distribuția veniturilor se asigură în practică în special prin sistemul impozitelor progresive care constă în perceperea unor impozite mai ridicate asupra veniturilor mai mari. În acest fel, sectorul public încasează fonduri ce pot fi folosite pentru acordarea de bonuri sau bilete de masă celor cu venituri mici sau pentru oferirea de locuințe de stat, mai ieftine.

Însă, trebuie punctat faptul că, orice modificare la nivelul *status-quo-ului*<sup>16</sup> social induce două categorii de modificări: câștig sau pierdere. Așadar avem grupuri care obțin avantaje în urma redistribuirii veniturilor, și grupuri care pierd din această modificare. Instrumentele utilizate în exercitarea funcției redistributive sunt prezentate în figura de mai jos:

---

<sup>14</sup> Musgrave, Richard A. (1959). *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy*., New York, Mc Graw Hill Edit., accesata online pe <http://www.jstor.org/discover/10.2307/2976491?uid=3738920&uid=2129&uid=2&uid=70&uid=4&sid=21104277404977> la data de 7.06.2014.

<sup>15</sup> Georgescu I., Bețianu L., *Calitate în contabilitatea instituțiilor publice*, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2009, pg. 34.

<sup>16</sup> Cf DEX 2009: *Situație de fapt sau de drept în raport cu care se apreciază efectele unui act juridic, ale unui tratat, ale unei convenții etc.*



Figure 6: Instrumentele de redistribuire a veniturilor

**Stabilizarea** reprezintă o funcție a sectorului public care vizează crearea cadrului legal ce asigură și protejează tranzacțiile economice publice și private. Obiective precum creșterea ocupării forței de muncă, stabilitatea prețurilor, creșterea economică se află în centrul politicilor macroeconomice.

Ocuparea forței de muncă este un proces care poate fi privit în strânsă legătură cu fenomenul șomajului și politicile de diminuare a acestuia. Stabilizarea prețurilor este o cerință a unei economii de piață solide și prospere și se asigură prin controlarea inflației și adoptarea pachetelor de măsuri pentru diminuarea inflației. Creșterea economică este un proces complex care apare ca o consecință a consolidării economiei și se reflectă sintetic, prin creșterea producției totale și pe locuitor, care se exprimă în creșterea produsului național brut pe locuitor.

Implicarea statului în economie prin exercitarea funcțiilor de alocare, distribuție și stabilizare trebuiau să vizeze corelarea permanentă a deciziilor și acțiunilor publice. Aceasta, deoarece uneori pot să apară contradicții între obiectivele publice. Impozitarea progresivă poate conduce la scăderea incitației la muncă și chiar ineficiență, funcția de **distribuție** fiind astfel, în relație conflictuală cu cea de **alocare**<sup>17</sup>.

**Stabilizarea** ca funcție esențială a sectorului public se poate concretiza ea însăși în prevederi conflictuale de legislație, știut fiind faptul că legile sunt interpretabile, mai ales dacă normele metodologice de aplicare apar mai târziu decât momentul intrării în vigoare. Astfel, stabilizarea poate avea ca efect descurajarea unor agenți economici sau chiar o încălcare a principiului distribuției, dacă sunt favorizate anumite categorii sociale. Cu alte cuvinte, implicarea statului în economie nu asigură automat eficiența economică și echitatea socială. Eliminarea unor dezechilibre prin decizia publică se realizează în contextul în care alte imperfecțiuni se mențin. Dar aceasta nu înseamnă că trebuie ignorat rolul sectorului public în viața economică.

Funcția productivă a statului este pusă în evidență prin faptul că asigură *bunurile publice*<sup>18</sup>. Acest capitol este unul destul de delicat din cauza tentației de a utiliza bunurile fără a plăti. În ciuda acestui aspect, funcția productivă este argumentată prin faptul că statul trebuie să producă bunuri și servicii pe care populația nu le pot realiza deloc sau nu au posibilitatea individual și separat de a le obține prin forțe proprii.

<sup>17</sup> Nugent N., *The government and politics of the UE*, 3d ed. Basingstoke: Macmillan, 1994, pg. 132.

<sup>18</sup> Bunurile publice se caracterizează prin faptul că furnizarea acestora unui individ le face, în același timp, disponibile și altora și prezintă contravenientul că este destul de dificilă restrângerea consumului doar pentru cei care le plătesc.

Este binecunoscută formula „*cel mai bun guvern este acela care guvernează cât trebuie*”. Întrebarea care se ridică este: până unde trebuie să acționeze statul în societate?”

William Godwin (1756-1836), afirmă: „*orice guvern reprezintă un rău, reprezintă abdicarea propriei noastre judecăți și a conștiinței noastre*”. Acesta continuă, „*Societatea s-a născut din nevoile noastre, Statul – din răutățile noastre. Societate este un bun, Statul cel mult un rău necesar*”<sup>19</sup>. Pentru a fi viabilă, societatea trebuie secționată la infinit, deoarece moderația și echitatea, cheile fericirii omului rațional, nu pot fi păstrate decât într-un cerc limitat. Statul nu trebuie să-și păstreze decât două atribute: justiția (aplicată de un juriu ale cărui decizii vor releva doar rațiunea, în absența oricărui cod) și apărarea.

---

<sup>19</sup>William Godwin, *Enquiry concerning political justice and its influence on morals and happiness*. 3 vol., 1946.

## 2 Organizarea auditului intern în sectorul public din România

### 2.1 Orizontul legislativ al conceptului de audit public intern

Auditul public intern este reglementat în România de Legea 672/2002, Legea privind auditul public intern, publicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 856 din 5 decembrie 2011, ulterior fiind modificată și completată prin:

- Ordonanța Guvernului nr. 37/2004 pentru modificarea și completarea reglementărilor nr. 91 din 31 ianuarie 2004, aprobată prin Legea nr. 106/2004, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 332 din 16 aprilie 2004;
- Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 35/2009 privind reglementarea unor măsuri financiare în domeniul cheltuielilor de personal în sectorul bugetar, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 249 din 14 aprilie 2009, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 260/2009, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 484 din 13 iulie 2009;
- Legea nr. 329/2009 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, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 761 din 9 noiembrie 2009, cu modificările și completările ulterioare;
- Legea-cadru nr. 284/2010 privind salarizarea unitară a personalului plătit din fonduri publice, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 877 din 28 decembrie 2010, cu modificările ulterioare.

În anul 2011 Legea 672/2002 a fost modificată prin Legea 191/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 672/2002 privind auditul public intern, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 780 din 3 noiembrie 2011. După aceste modificări Legea 672/2002 a fost republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 856 din 5 decembrie 2011, dându-se textelor o nouă numerotare.

Prin Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern și OG nr. 37/2004 pentru modificarea și completarea reglementărilor privind auditul intern a fost reglementat auditul intern la entitățile publice, cu privire la formarea și utilizarea fondurilor publice și administrarea patrimoniului public, ca activitate funcțional independentă și obiectivă. La art. 2 lit. n Legea 672/2002 definește astfel entitatea publică: autoritatea publică, instituția publică, compania/societatea națională, regia autonomă, societatea comercială la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acționar majoritar și care are personalitate juridică, precum și entitatea finanțată în proporție de peste 50% din fonduri publice.

La art. 3 al (1) din Legea 672/2002 este enunțat obiectivul general al auditului public intern în entitățile publice care îl reprezintă îmbunătățirea managementului acestora și poate fi atins, în principal, prin:

a) activități de asigurare, care reprezintă examinări obiective ale elementelor probante, efectuate în scopul de a furniza entităților publice o evaluare independentă a proceselor de management al riscurilor, de control și de guvernanță;

b) activități de consiliere menite să adauge valoare și să îmbunătățească procesele guvernantei în entitățile publice, fără ca auditorul intern să își asume responsabilități manageriale, iar la al. (2) se prevede că sfera auditului public intern cuprinde toate activitățile desfășurate în cadrul entităților publice pentru îndeplinirea obiectivelor acestora, inclusiv evaluarea sistemului de control managerial.

### 1.1.1 Organizarea auditului intern în România

În România, în sectorul public, auditul intern, din punct de vedere structural, este organizat astfel:<sup>20</sup>

- a) Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI);
- b) Comitetul pentru Audit Public Intern (CĂPI);
- c) Compartimentele de audit public intern din entitățile publice.

#### 1.1.1.1 Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern

**Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI)** s-a înființat în cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în subordinea directă a ministrului și este structurată pe servicii de specialitate.

UCAAPI este condusă de un director general, numit de ministrul finanțelor publice, cu avizul CAPI.

Directorul general este funcționar public și trebuie să aibă o înaltă calificare profesională în domeniul financiar-contabil și/sau al auditului, o competență profesională corespunzătoare și să îndeplinească cerințele Codului privind conduita etică a auditorului intern (art 7, al (3) din Legea 672/2002).

Printre atribuțiile principale ale UCAAPI putem enumera<sup>21</sup>: elaborează, conduce și aplică o strategie unitară în domeniul auditului public intern și monitorizează la nivel național această activitate; dezvoltă cadrul normativ în domeniul auditului public intern; dezvoltă și implementează proceduri și metodologii uniforme, bazate pe standardele internaționale, inclusiv manualele de audit intern; dezvoltă metodologiile în domeniul riscului managerial; elaborează Codul privind conduita etică a auditorului intern; avizează normele metodologice specifice diferitelor sectoare de activitate în domeniul auditului public intern, inclusiv normele metodologice proprii ale compartimentelor de audit public intern organizate la nivelul structurilor asociative; dezvoltă sistemul de raportare a rezultatelor activității de audit public intern și elaborează raportul anual, precum și sinteze, pe baza rapoartelor primite, inclusiv de la compartimentele de audit public intern organizate la nivelul structurilor

<sup>20</sup> Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean G., Ghiță R., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2010, pg. 299.

<sup>21</sup> Dascălu E. D., Nicolae F., *Auditul intern în instituțiile publice*, Editura Economică, București, 2006, pg. 51

asociative; efectuează misiuni de audit public intern de interes național cu implicații multisectoriale; verifică respectarea de către compartimentele de audit public intern, inclusiv de către cele organizate la nivelul structurilor asociative, a normelor, instrucțiunilor, precum și a Codului privind conduita etică a auditorului intern, evaluează activitatea acestora și poate iniția măsurile corective necesare, în cooperare cu conducătorul entității publice, respectiv al structurii asociative în cauză; stabilește cadrul general al acordului de cooperare pentru asigurarea activității de audit public intern în entitățile publice locale; îndrumă entitățile publice locale și structurile asociative în implementarea sistemului de cooperare pentru asigurarea activității de audit public intern; stabilește, în condițiile legii, pentru domeniile cadrului general de competențe profesionale cunoștințele, abilitățile și valorile pe care o persoană trebuie să le dețină pentru exercitarea activității de audit public intern; coordonează sistemul de recrutare în domeniul auditului public intern, sistemul de atestare națională a auditorilor interni din entitățile publice, precum și sistemul de formare profesională continuă a acestora; avizează numirea/destituirea șefilor compartimentelor de audit public intern din entitățile publice; cooperează cu Curtea de Conturi pentru asigurarea complementarității activităților de audit public intern și audit public extern și a creșterii eficienței acestora, precum și cu alte autorități și instituții publice din România, cu respectarea independenței, funcțiilor și cerințelor specifice fiecărei profesii; cooperează cu autoritățile și organizațiile de control financiar public din alte state, inclusiv din Comisia Europeană.

#### 2.1.1.1 Comitetul pentru Audit Public Intern (CAPI)

Al doilea organism ce face parte din structura auditului public intern este **Comitetul pentru Audit Public Intern (CAPI)**. Acesta funcționează pe lângă Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI) și are un caracter consultativ, având rolul de a acționa în vederea definirii strategiei și a îmbunătățirii activității de audit intern, în sectorul public.

Constituit din 11 membri, în urma unui proces de selecție pe baza Ordinului ministrului finanțelor publice, CAPI presupune următoarea formație<sup>22</sup>:

- președintele Camerei Auditorilor Financiari din România;
- profesori universitari cu specialitate în domeniul auditului public intern – 2 persoane;
- specialiști cu înaltă calificare în domeniul auditului public intern – 3 persoane;
- directorul general al UCAAPI;
- experți din alte domenii de activitate, respectiv contabilitate publică, juridic, sisteme informatice – 3 persoane.
- un reprezentant din conducerea structurilor asociative ale autorităților publice locale.

Membrii CAPI, cu excepția directorului general al UCAAPI, nu pot face parte din structurile Ministerului Finanțelor Publice, iar modul de nominalizare a acestora este stabilit

<sup>22</sup> OMFP nr. 939/25.07.2003 pentru aprobarea Listei membrilor Comitetului pentru Audit Public Intern – CAPI, Monitorul Oficial nr. 542 din 29.07.2003.

prin norme aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 235/2003 pentru aprobarea Normelor privind modul de nominalizare a membrilor Comitetului pentru Audit Public Intern.

Ministrul finanțelor publice nu are posibilitatea eliberării din funcție a membrilor CAPI, decât la cererea președintelui acestui organism în cazurile prevăzute de lege, ceea ce conferă comitetului un grad mare de stabilitate.

Membrii CAPI, cu excepția directorului general al UCAAPI, nu pot face parte din structurile Ministerului Finanțelor Publice.

CAPI este condus de un președinte ales cu majoritate simplă de voturi dintre membrii comitetului, pentru o perioadă de 3 ani. Președintele convoacă întâlnirile CAPI. Regulamentul de organizare și funcționare a CAPI este aprobat de plenul acestuia, cu o majoritate de jumătate plus unu din voturi iar secretariatul tehnic al CAPI este asigurat de UCAAPI.

În realizarea obiectivelor sale CAPI are următoarele atribuții principale<sup>23</sup>:

- (dezbate planurile strategice de dezvoltare în domeniul auditului public intern și emite o opinie asupra direcțiilor de dezvoltare a acestuia;
- debzate și emite o opinie asupra actului normativ elaborat de UCAAPI în domeniul auditului public intern;
- debzate și avizează raportul anual privind activitatea de audit public intern și îl prezintă Guvernului;
- avizează planul misiunilor de audit public intern de interes național cu implicații multisectoriale;
- debzate și emite o opinie asupra rapoartelor de audit public intern de interes național cu implicații multisectoriale;
- analizează importanța recomandărilor formulate de auditorii interni în cazul divergențelor de opinii dintre conducătorul entității publice și auditorii interni, emițând o opinie asupra consecințelor neimplementării recomandărilor formulate de aceștia;
- analizează acordurile de cooperare între auditul intern și cel extern referitor la definirea conceptelor și la utilizarea standardelor în domeniu, schimbul de rezultate din activitatea propriu-zisă de audit, precum și pregătirea profesională comună a auditorilor;
- avizează numirea și revocarea directorului UCAAPI.

#### 1.1.1.1 Compartimentul de audit public intern

**Compartimentul de audit public intern** se organizează la entitățile publice prin grija conducătorului instituției publice sau, în cazul altor entități publice, a organului de

---

<sup>23</sup> Legea 672/2002, art. 6.



conducere colectivă care are obligația asigurării cadrului organizatoric și funcțional necesar desfășurării activității de audit public intern.

La instituțiile publice mici, care nu sunt subordonate altor entități publice, auditul public intern se limitează la auditul de regularitate și se efectuează de către compartimentele de audit public intern ale Ministerului Finanțelor Publice.

La entitățile publice centrale ai căror conducători sunt ordonatori principali de credite și gestionează un buget de până la 5.000.000 lei și nu au constituit un compartiment de audit public intern, activitatea de audit este realizată de Ministerul Finanțelor Publice, prin UCAAPI, pe baza unui protocol de colaborare. Conducătorul entității publice subordonate, respectiv aflate în coordonarea sau sub autoritatea altei entități publice stabilește și menține un compartiment funcțional de audit public intern, cu acordul entității publice superioare iar dacă acest acord nu se dă, auditul entității respective se efectuează de către compartimentul de audit public intern al entității publice care a decis aceasta.

Compartimentul de audit public intern se constituie în subordinea directă a conducerii entității publice și, prin atribuțiile sale, nu trebuie să fie implicat în elaborarea procedurilor de control intern și în desfășurarea activităților supuse auditului public intern.

Conducătorul compartimentului de audit public intern este numit/destituit de către conducătorul entității/structurii asociative, cu avizul UCAAPI; pentru entitățile publice subordonate, aflate în coordonarea sau sub autoritatea altor entități publice, numirea/destituirea se face cu avizul entității publice ierarhic superioare. Conducătorul compartimentului de audit public intern este responsabil pentru organizarea și desfășurarea activităților de audit.

Compartimentul de audit public intern este dimensionat, ca număr de auditori, pe baza volumului de activitate și a mărimii riscurilor asociate, astfel încât să asigure auditarea activităților cuprinse în sfera auditului public intern.

Compartimentul de audit public intern din cadrul entității organizatoare, respectiv de la nivelul structurii asociative este dimensionat, ca număr de auditori, astfel încât să asigure realizarea activității de audit public intern la toate entitățile publice locale cuprinse în acordul de cooperare. Cheltuielile ocazionate de activitatea de audit public intern desfășurată în sistem de cooperare, reprezentând cheltuieli de personal, cheltuieli privind impozite, contribuții și alte taxe aferente drepturilor de personal acordate și cele cu deplasările interne sunt repartizate, în mod corespunzător, pe entitățile semnatare ale acordului, în funcție de numărul de zile/auditor prestate, celelalte cheltuieli materiale, dacă părțile nu convin altfel, rămân în sarcina entității organizatoare sau a structurii asociative.

*Funcția de auditor intern este incompatibilă cu exercitarea acestei funcții ca activitate profesională orientată spre profit sau recompensa.*

*Atribuțiile compartimentelor de audit public intern sunt:*<sup>24</sup>

---

<sup>24</sup> Legea 672/2002, art. 13.



- elaborează norme metodologice specifice entității publice în care își desfășoară activitatea, cu avizul UCAAPI, iar în cazul entităților publice subordonate, respectiv aflate în coordonare sau sub autoritatea altei entități publice, cu avizul acesteia;
- elaborează proiectul planului multianual de audit public intern, de regulă pe o perioadă de 3 ani, și, pe baza acestuia, proiectul planului anual de audit public intern;
- efectuează activități de audit public intern pentru a evalua dacă sistemele de management financiar și de control ale entității publice sunt transparente și sunt conforme cu normele de legalitate, regularitate, economicitate, eficiență și eficacitate;
- informează UCAAPI despre recomandările neînsușite de către conducătorul entității publice auditate, precum și despre consecințele acestora;
- raportează periodic asupra constatărilor, concluziilor și recomandărilor rezultate din activitățile sale de audit;
- elaborează raportul anual al activității de audit public intern; în cazul identificării unor iregularități sau posibile prejudicii, raportează imediat conducătorului entității publice și structurii de control intern abilitate;
- verifică respectarea normelor, instrucțiunilor, precum și a Codului privind conduita etică în cadrul compartimentelor de audit intern din entitățile publice subordonate sau sub autoritate, și poate iniția măsurile corective necesare, în cooperare cu conducătorul entității publice în cauză.

## **1.2 Cadrul normativ al auditului intern desfășurat în instituțiile publice**

Cadrul legislativ al auditului intern a fost completat cu cadrul normativ privind organizarea și desfășurarea activității de audit intern pentru activitatea de asigurare și de consiliere.

### **1.2.1 Cadrul normativ pentru activitatea de asigurare**

Cadrul normativ general pentru asigurarea de către auditul intern a managementului general cu privire la funcționalitatea sistemului de control intern, din cadrul entităților publice, cuprinde:

- *OMFP nr. 38/2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exactitatea auditului public intern*, care reprezintă Manualul de audit intern;
- *OMFP nr. 252/2004 pentru aprobarea Codului privind conduita etică a auditorului intern*, care a abrogat OMFP nr. 880/2002 pentru aprobarea Codului privind conduita etică a auditorului intern;
- *OMFP nr. 423/2004 pentru modificarea și completarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern*, aprobate prin OMFP nr. 38/2003.

Structurile de audit intern din entitățile publice, și-au elaborat propriile norme specifice pentru organizarea și funcționarea activității de audit intern, pe baza Normelor metodologice generale, conform prevederilor legale.

## 2.1.2 Cadrul normativ pentru activitatea de consiliere

Cadrul normativ general pentru activitatea de consiliere de către auditul intern a managementului general, din cadrul entităților publice, este reglementat prin OMF nr. 1702 din 14.11.2005 pentru aprobarea normelor privind organizarea și exercitarea activității de consiliere denumite în continuare *Norme de consiliere*.<sup>25</sup>

Consilierea reprezintă activitatea desfășurată de auditorii interni, menită să aducă plusvaloare și să îmbunătățească administrarea entității publice, gestiunea riscului și controlul intern, fără ca auditorul intern să-și asume responsabilități manageriale. Activitățile de consiliere se efectuează potrivit programului anual, alături de activitățile de asigurare, precum și la cererea expresă a conducerii entității publice (art. 2 al (1) din Norme de consiliere).

Normele privind organizarea și exercitarea activității de consiliere reglementează organizarea și exercitarea activității desfășurate de către auditorii interni din cadrul entităților din domeniul public și acestea sunt elaborate în concordanță cu standardele de audit acceptate pe plan internațional și cu bună practică din Uniunea Europeană.

Activitățile de consiliere desfășurate de către auditorii interni din cadrul compartimentelor de audit intern cuprind următoarele **tipuri de consiliere** (art. 3 din Norme de consiliere):

- a) *consultanta*, având ca scop identificarea obstacolelor care împiedică desfășurarea normală a proceselor, stabilirea cauzelor, determinarea consecințelor, prezentând totodată soluții pentru eliminarea acestora;
- b) *facilitarea înțelegerii*, destinată obținerii de informații suplimentare pentru cunoașterea în profunzime a funcționării unui sistem standard sau a unei prevederi normative, necesare personalului care are ca responsabilitate implementarea acestora;
- c) *formarea și perfecționarea profesională*, destinate furnizării cunoștințelor teoretice și practice referitoare la managementul financiar, gestiunea riscurilor și controlul intern, prin organizarea de cursuri și seminarii.

Activitățile de consiliere desfășurate de auditorii interni se organizează sub următoarele **forme de consiliere** (art. 5 din Norme de consiliere):

- *misiuni de consiliere formalizate*, cuprinse într-o secțiune distinctă a planului anual de audit intern, efectuate prin abordări sistematice și metodice conform unor proceduri prestabilite având un caracter formalizat, așa cum se prezintă în cap. III și IV, din Normele de consiliere;
- *misiuni de consiliere cu caracter informal*, realizate prin participarea în cadrul diferitelor comitete permanente sau la proiecte cu durata determinată, la reuniuni

<sup>25</sup> OMFP nr.1702 din 14.11.2005 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și exercitarea activității de consiliere desfășurate de către auditorii interni din cadrul entităților publice, publicat în Monitorul Oficial al României nr.154 din 17 februarie 2006.

punctuale, schimburi curente de informații, urmând a se desfășura după procedurile specifice acestora;

- *misiuni de consiliere pentru situații excepționale*, realizate prin participarea în cadrul unor echipe constituite în vederea reluării activităților ca urmare a unei situații de forță majoră sau altor evenimente excepționale, urmând a se desfășura după procedurile specifice acestora.

Șefii Compartimentelor de Audit intern au obligația ca în *Carta auditului intern* să definească, pe baza Normelor de consiliere modalitățile de organizare și de desfășurare a activității de consiliere alături de activitățile de asigurare.

## 2.2 Cadrul procedural al activității de audit public

UCAAPI a elaborat cadrul legislativ și cadrul normativ pentru organizarea și exercitarea activității de audit intern.

*Pentru desfășurarea corespunzătoare a activității de audit intern, cadrul normativ trebuie îmbunătățit, completat și dezvoltat cu un cadru procedural adecvat.*

În acest sens, au fost elaborate ghiduri metodologice, practice și îndrumare pentru principalele activități ale sectorului public referitoare la modul de desfășurare a auditului intern public.

Până în prezent UCAAPI a realizat următoarele ghiduri<sup>26</sup>:

### 1. Misiuni de evaluare a activității de audit public intern

- ✓ Ghid metodologic general de evaluare a activității de audit public intern, Ediția I-a, anul 2005.

### 2. Misiuni de audit de regularitate:

- ✓ Ghid practic, misiunea de audit intern "Evaluarea proceselor de planificare, organizare și control la nivelul unei structuri funcționale din cadrul unității administrativ-teritoriale;
- ✓ Ghid practic, misiunea de audit intern privind activitatea de achiziții publice, Ediția I-a, anul 2006;
- ✓ Ghidul practic, misiunea de audit intern privind activitatea juridică, Ediția I-a, anul 2006;
- ✓ Ghidul practic, misiunea de audit intern privind activitatea IT, Ediția I-a, anul 2006;
- ✓ Ghidul practic, misiunea de audit intern privind activitatea financiar - contabilă, Ediția I-a, anul 2007;
- ✓ Ghid practic, misiunea de audit intern privind activitatea de achiziții publice, Ediția II-a, anul 2009;

<sup>26</sup> Site-ul MFP: <http://www.mfinante.ro/ucaapi.html?pagina=domenii> accesat la data de 18.06.2014.

- ✓ Ghidul practic, misiunea de audit intern privind activitatea juridică, Ediția II-a, anul 2009;
- ✓ Ghidul practic, misiunea de audit intern privind activitatea IT, Ediția II-a, anul 2009;
- ✓ Ghidul practic, misiunea de audit intern privind activitatea financiar - contabilă, Ediția II-a, anul 2009;
- ✓ Ghidul practic, misiunea de audit intern privind administrarea impozitelor și taxelor locale, Ediția I-a, anul 2010.

### **3. Ghiduri și manuale de audit intern - Proiect twinning "Întărirea funcției de audit public intern"**

- ✓ Manual de audit intern privind cheltuielile realizate din fonduri europene aferenta perioadei de programare 2007-2013, ianuarie 2009;
- ✓ Ghidul practic, misiunea de audit intern privind administrarea TVA, ianuarie 2009;
- ✓ Ghidul practic, misiunea de audit intern privind contribuția României la bugetul Uniunii Europene, ianuarie 2009;
- ✓ Ghidul practic, misiunea de audit intern privind venitul național brut, ianuarie 2009.
- ✓ Ghiduri procedurale privind desfășurarea misiunilor de audit public intern privind taxele vamale ale României care contribuie la sistemul de resurse proprii al Uniunii Europene, ianuarie 2009;
- ✓ Ghidul practic, misiunea de audit intern privind sprijinul financiar de la bugetul de stat acordat producătorilor agricoli, ianuarie 2009, etc.

Ghidurile practice reprezintă instrumente de lucru utile pentru auditorii interni din sistemul public, dar și pentru celelalte persoane interesate, pe baza lor se vor putea dezvolta ghiduri practice specifice diferitelor domenii de activitate. În același timp, aceste ghiduri practice pot fi dezvoltate și adaptate și pentru celelalte funcții suport ale entităților.

Entitățile publice trebuie să-și elaboreze pe baza ghidurilor practice elaborate de UCAAPI propriile ghiduri practice, orientate pe specificul entității în care își desfășoară activitatea. Un compartiment de audit intern va fi evaluat pozitiv, în funcție de numărul domeniilor auditabile pentru care are elaborate ghiduri practice ajutătoare și proceduri scrise și formalizate pentru modul de realizare și utilizare al acestora.

### 3 Metodologia desfășurării funcției de audit public intern

#### 3.1 Tipurile de audit public intern

Noțiunea de audit public intern reprezintă conform legii 672/2002 o activitate funcțional independentă și obiectivă, care oferă asigurare și consiliere conducerii în ceea ce privește buna gestionare a veniturilor și cheltuielilor publice (indiferent de sursa de finanțare). Totodată, prezenta lege enumeră și principalele tipuri de audit intern după cum urmează<sup>27</sup>:

- a) **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, eficace și eficient*, pentru identificarea deficiențelor și formularea de recomandări pentru corectarea acestora;

Cu prilejul derulării unei misiuni de audit de sistem auditorii interni trebuie să urmărească următoarele<sup>28</sup>:

- ✓ atingerea obiectivelor, scopurilor, ȋntelor respectând standardele de calitate și performanȋa prestabilite;
  - ✓ conformitatea cu politicile, planurile, regulamentele, procedurile, acordurile interne, pe de o parte, dar și cu legile, reglementările și obligaȋiile externe , pe de altă parte;
  - ✓ fiabilitatea, claritatea, completitudinea, oportunitatea și utilitatea informaȋiilor de natură financiară, operaȋională și de conducere, a rapoartelor, precum și integritatea evidentelor și documentelor justificative;
  - ✓ regularitatea tranzacȋiilor și etica comportamentală;
  - ✓ economicitatea achiziȋiilor, utilizării resurselor și eficienȋei operaȋiunilor;
  - ✓ protejarea activelor și a intereselor entităȋii împotriva pierderii, risipei și a fraudelor de orice fel.
- b) **auditul performanȋei**, care examinează dacă criteriile stabilite pentru implementarea obiectivelor și sarcinilor entităȋii publice sunt corecte pentru evaluarea rezultatelor și apreciază dacă rezultatele sunt conforme cu obiectivele;

Acest tip de audit evaluează performanȋa managerială și operaȋională măsurată cu criteriile de eficienȋă, eficacitate și economie a resurselor entităȋiilor publice care au la dispoziȋie resurse financiare, materiale, umane, informaȋionale sau de altă natură în scopul bunei lor administrări. Deoarece acest tip de audit înglobează eficacitatea și eficienȋa se numește auditul de eficacitate sau al performanȋelor.

Auditul performanȋei poate îmbrăca două forme:

- a) auditul de management;

<sup>27</sup> Legea 672/2002, legea privind auditul public intern, republicata 2011, art. 14.

<sup>28</sup> Stancu F., *Audit intern*, Editura Mirton, Timișoara, 2009, pg. 89.

- b) auditul operațional.
- c) **auditul de regularitate**, care reprezintă examinarea acțiunilor asupra efectelor financiare pe seama fondurilor publice sau a patrimoniului public, sub aspectul respectării ansamblului principiilor, regulilor procedurale și metodologice care le sunt aplicabile.

În evoluția sa firească auditul intern s-a dezvoltat pe auditul de regularitate (conformitate), acesta fiind considerat ca fiind tradițional pentru că la vremea respectivă auditorul verifică dacă regulile și procedurile sunt bine aplicate.

Auditul de regularitate sau de conformitate are ca scop compararea realității cu sistemul de referință propus, indiferent că unii teoreticieni extremiști în nuanțe fac diferențe între regularitate și conformitate. Auditul de regularitate compară regula și realitatea, ceea ce ar trebui să fie cu ceea ce este, pe baza unui sistem de referințe. Regularitatea se observă în raport cu dispozițiile legale și reglementare. Auditul de regularitate parcurge următoarea filieră<sup>29</sup>:

- ✓ informarea cu privire la ceea ce ar trebui să fie;
- ✓ semnalarea dezechilibrelor, a aplicațiilor care nu s-au efectuat, a interpretărilor greșite;
- ✓ analiza cauzelor și consecințelor;
- ✓ recomandarea a ceea ce trebuie făcut pentru că pe viitor să fie aplicate regulile;
- ✓ aportarea rezultatelor celui auditat.

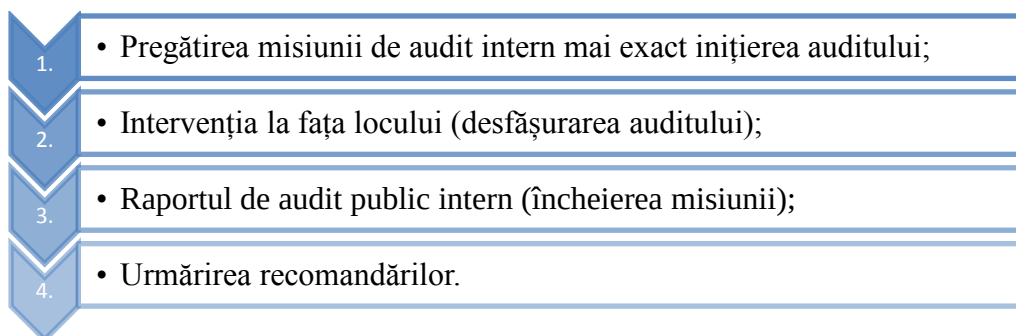
În realizarea cercetării noastre ne-am oprit asupra auditului performanței efectuat în cadrul primăriilor. Această decizie a fost luată în urma consultării unor rapoarte de audit intern efectuate la instituțiile publice în anii anteriori ce prezintă unele deficiențe în ceea ce privește conformitatea, eficiența și eficacitatea proceselor de management al riscurilor. Prin intermediul analizei efectuate se urmărește sprijinirea ordonatorilor de credite în identificarea și evaluarea riscurilor precum și îmbunătățirea sistemului de control intern/managerial.

### 3.2 Desfășurarea auditului intern în cadrul instituțiilor publice

Auditul intern indiferent de mărimea instituțiilor publice se realizează prin intermediul unei proceduri speciale: misiunea de audit intern. Aceasta presupune parcurgerea următoarelor etape:

---

<sup>29</sup> Morariu A., Suciu Gh., Stoian F., *Audit intern și guvernare corporativă*, Editura Universitară, București, 2008, pg. 178.



**Figure 7: Etapele misiunii de audit public intern**

Pentru realizarea studiului de caz ne-am oprit atenția asupra primăriilor din N-E României.

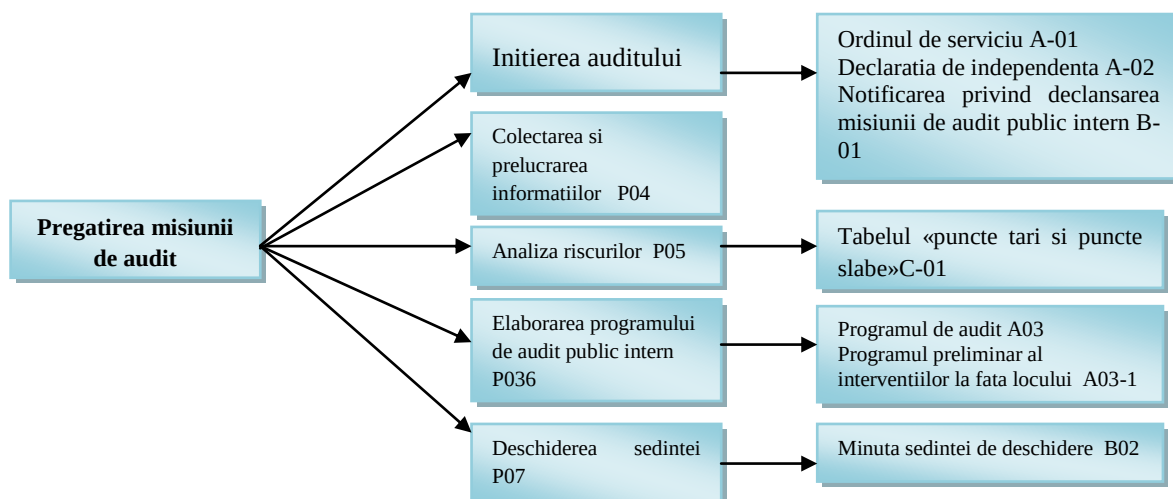
Provocarea pentru noi este aceea de a evidenția ideea că analiza resurselor joacă un rol decisiv în cadrul serviciilor de audit intern din organizațiile publice ce trebuie poziționată pentru a permite să gestioneze riscurile și să adauge valoare pe deplin guvernancei corporatiste.

În scopul de a sprijini acest lucru, trebuie să cunoaștem mai multe informații despre modalitatea în care auditul intern se schimbă într-un mediu corporativ care evoluează rapid. Deci, o altă prioritate pentru noi, va fi aceea de a înțelege și analiza punctele forte ale profesiei și a nevoilor de dezvoltare precum și de a urmări progresul profesiei de-a lungul timpului.

În cele ce urmează, am evidențiat etapele desfășurării unei misiuni de audit intern.

### 3.2.1 Pregătirea misiunii de audit intern

Pregătirea misiunii presupune o serie de activități/operațiuni după cum urmează:



**Figure 8: Pregătirea misiunii de audit intern**

Sursa: Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean G., Ghiță R., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2010, pg. 421



Inițierea auditului se realizează prin elaborarea: ordinului de serviciu, declarației de independență, și notificarea privind declanșarea misiunii de audit public intern<sup>30</sup>.

Colectarea și prelucrarea informațiilor preliminare se realizează cu ajutorul testelor și a tabloului aspectelor pozitive și negative posibile.

Prin analiza aspectelor pozitive și negative se urmărește identificarea obiectelor auditabile, definite sub aspectele caracteristicilor specifice și ale riscurilor asociate.

În baza programului de audit public intern se întocmește programul preliminar al intervențiilor la fața locului. Acesta prezintă în mod detaliat lucrările pe care auditorii își propun să le efectueze.

Ședința de deschidere se derulează la unitatea auditată, cu participarea auditorilor interni și a personalului entității auditate și aspectele importante discutate sunt consemnate în minuta ședinței de deschidere.

### 3.2.2 Intervenția la fața locului

Intervenția la fața locului presupune următoarele:

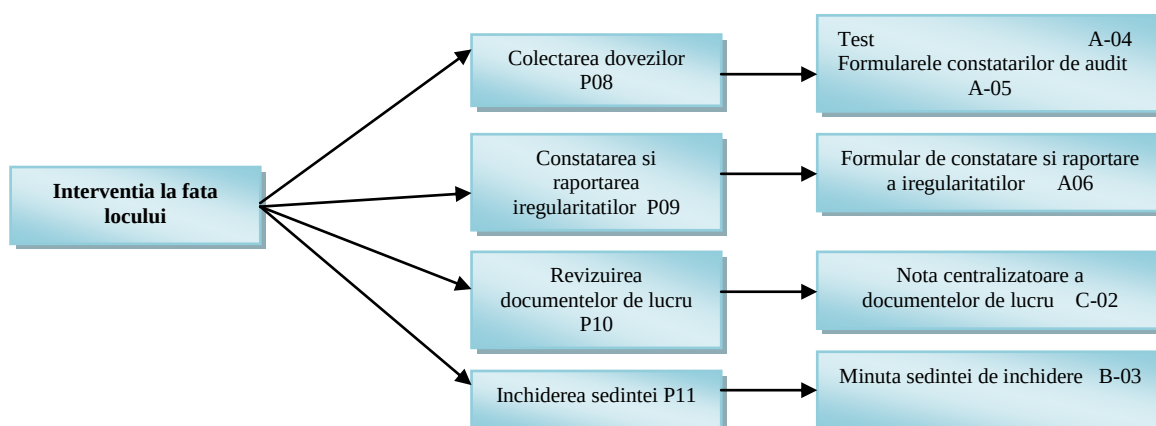


Figure 9: Intervenția la fața locului

Sursa: Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean G., Ghiță R., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2010, pg. 421

Colectarea dovezilor și utilizarea instrumentelor aplicabile este etapa elaborării listelor de verificare, chestionare și teste<sup>31</sup>.

În urma colectării dovezilor se trece la analiza și prelucrarea informațiilor colectate pe baza cărora se emite Fișa de identificare și analiză a problemei și în cazul existenței unor iregularități se întocmește Formularul de constatare și raportare a iregularităților.

Înainte de întocmirea proiectului raportului de audit public intern auditorii efectuează revizuirea, pentru a se asigura că documentele de lucru sunt pregătite în mod corespunzător.

<sup>30</sup> Nicolae F., Dascălu E. D., *Auditul intern și instituțiile publice*, Editura Economică, București, 2008, pg. 283

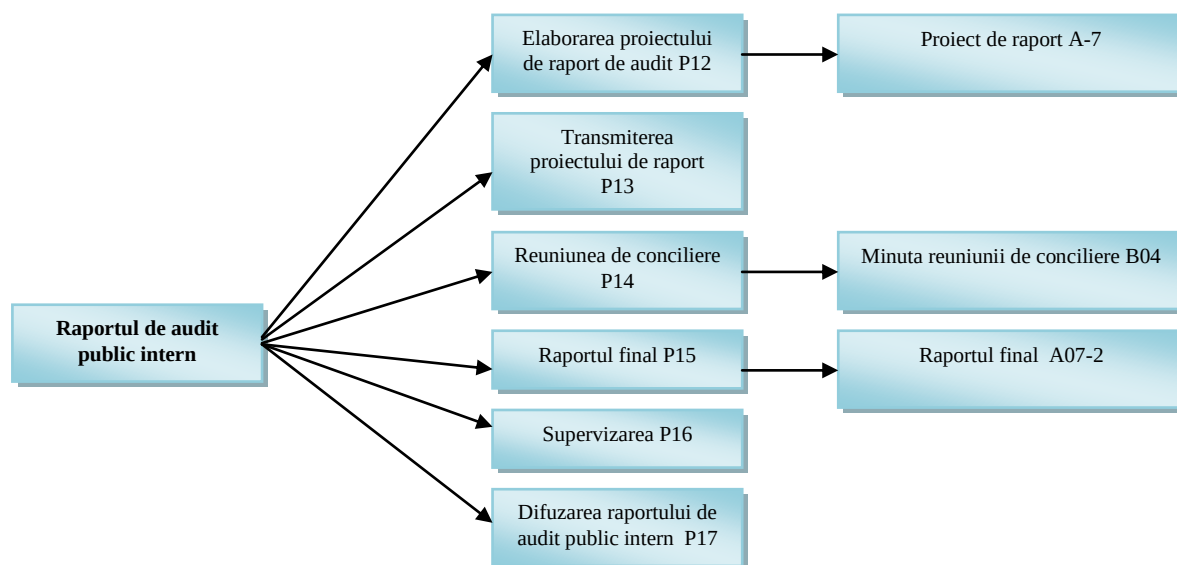
<sup>31</sup> Ibidem.



Ședința de închidere are drept scop prezentarea opiniei auditorilor interni, a recomandărilor finale și a calendarului de implementare a recomandărilor și întocmirea minutei ședinței de închidere.

### 3.2.3 Raportul de evaluare

Raportul de evaluare presupune următoarele:



**Figure 10: Raportul de audit public intern**

Sursa: Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean G., Ghiță R., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2010, pg. 421

Elaborarea raportului de audit privind obiectivul misiunii, presupune întocmirea raportului de audit public intern.

Transmiterea proiectului raportului de audit intern privind obiectivele misiunii se transmite la structura auditată prin adresă de transmitere.

În cadrul reuniunii de conciliere se analizează constatările și concluziile în vederea acceptării recomandărilor formulate, întocmindu-se minuta reuniunii de conciliere.

- finalizarea raportului de audit intern privind obiectivul misiunii; document elaborat: raportul de audit( forma finală).

- difuzarea raportului de audit intern; documente elaborate: nota de prezentare a raportului spre aprobare, nota de transmitere.

- arhivarea raportului și documentelor misiunii; documente elaborate: dosarele misiunii de audit intern.

- supervizarea misiunii presupune asigurarea că obiectivele misiunii de audit public intern au fost atinse în condiții de calitate; document elaborat: lista de supervizare a documentelor.

### 3.2.4 Reflectarea recomandărilor

Urmărirea documentelor presupune urmărirea stadiului implementării recomandărilor, etapă în care se întocmește, fișa de urmărire a recomandărilor.



**Figure 11: Urmărirea recomandărilor**

Sursa: Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean G., Ghiță R., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2010, pg. 421

### 3.3 Analiza riscurilor

În realizarea cercetării opinăm că este necesar a dezvolta secțiunea de analiză a riscurilor.

Cuvântul „risc” derivă de la cuvântul italian „risicare” ce înseamnă „a îndrăzni”. Astfel, putem spune despre acest concept că reprezintă „o alegere, nu o soartă”. Orice activitate pe care o întreprindem suportă niște riscuri care se materializează cu sau fără voia noastră într-un sens sau altul. Ideal este să le putem percepe așa cum sunt și să le utilizăm în folosul nostru.

Conform standardului **2120.A1**<sup>32</sup>, auditul intern evaluează expunerile la riscuri, asociate guvernării entității publice, activității operaționale și sistemelor informaționale ale acesteia, cu privire la:

- veridicitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale;
- eficacitatea și eficiența operațiunilor și programelor;
- protejarea patrimoniului;
- conformitatea cu actele legislative, normative și reglementările interne.

**Obiectul auditabil** reprezintă activitatea elementară a domeniului auditat, ale cărei caracteristici pot fi definite teoretic și comparate cu realitatea practică.

Identificarea obiectelor auditabile se realizează **în 3 etape**<sup>33</sup>:

a) detalierea fiecărei activități în operații succesive descriind procesul de la realizarea acestei activități până la înregistrarea ei (circuitul auditului);

b) definirea pentru fiecare operațiune în parte a condițiilor pe care trebuie să le îndeplinească din punct de vedere al controalelor specifice și al riscurilor aferente (ce trebuie să fie evitate);

<sup>32</sup> Ordin privind aprobarea Standardelor naționale de audit intern nr. 113 din 10.12.2012 publicat în Monitorul Oficial nr.237-241/1378 din 16.11.2012.

<sup>33</sup> Munteanu V., Zuca M., Zuca S., *Auditul intern la întreprinderi și instituții publice. Concepte, metodologie, reglementări, studii de caz*, Editura Wolterskluwer, București, 2010, pg. 329.

c) determinarea modalităților de funcționare necesare pentru ca entitatea să atingă obiectivul și să elimine riscul.

Lista centralizatoare a obiectelor auditabile, definite sub aspectele caracteristicilor specifice și ale riscurilor asociate, constituie suportul analizei riscurilor.

În cursul misiunilor, auditorii interni vor identifica toate riscurile, inclusiv cele care exced perimetrul misiunii, în cazul în care acestea sunt semnificative.

**Riscul** este amenințarea ca un eveniment sau o acțiune să afecteze capacitatea unei organizații de a-și atinge obiectivele stabilite.

După natura activităților (operațiilor) desfășurate în cadrul entităților, riscurile sunt:

- ✓ riscuri legislative;
- ✓ riscuri financiare;
- ✓ riscuri de funcționare;
- ✓ riscuri comerciale, riscuri juridice, riscuri sociale;
- ✓ riscuri de imagine;
- ✓ riscuri legate de mediu;
- ✓ riscuri ce privesc securitatea informațiilor ș.a.m.d.

Conform Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern<sup>34</sup>, riscurile se clasifică astfel:

- ✓ *riscuri de organizare*, cum ar fi: neformalizarea procedurilor, lipsa unor responsabilități precise, insuficienta organizare a resurselor umane, documentația insuficientă, neactualizată;
- ✓ *riscuri operaționale*, cum ar fi: neînregistrarea în evidențele contabile, arhivarea necorespunzătoare a documentelor justificative, lipsa unui control asupra operațiilor cu risc ridicat;
- ✓ *riscuri financiare*, cum ar fi: plăți nesecurizate, nedetectarea operațiilor cu risc financiar;
- ✓ *alte riscuri*, cum ar fi cele generate de schimbările legislative, structurale, manageriale etc.

Teoreticienii englezi consideră că cele mai întâlnite categorii de riscuri sunt<sup>35</sup>:

1. **Riscuri strategice** sunt riscurile care afectează scopurile pe termen mediu și lung precum și obiectivele organizației. Gestionarea acestor riscuri este de obicei în sarcina Comitetului de Management al Riscului (RMC) și cuprind:

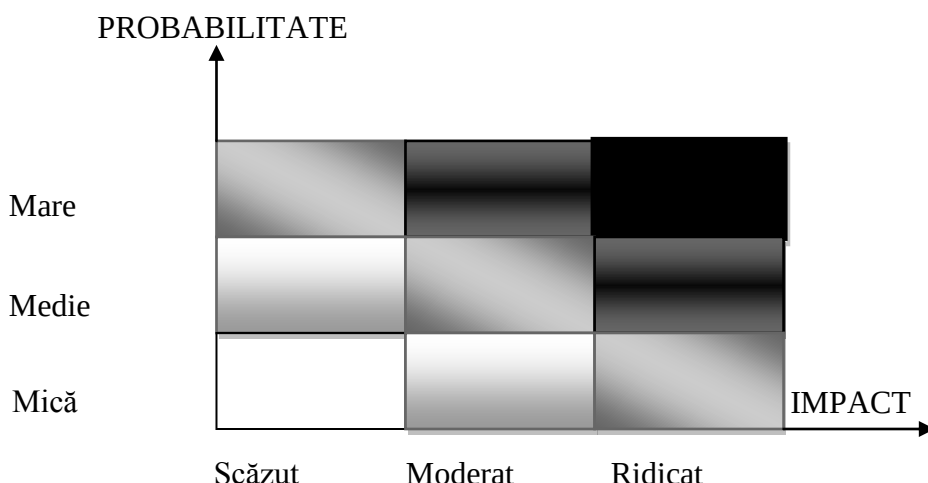
- *Politice*: eșecul îndeplinirii politicii guvernamentale;

<sup>34</sup> Hotărârea nr. 1086/2013 pentru aprobarea normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, în vigoare de la 10.01.2014.

<sup>35</sup> Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean G., Ghiță R., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2010, pg. 126.

- *Economice*: implicații ale schimbărilor apărute în economie (spre exemplu inflația, ratele dobânzii ș.a.m.d.);
  - *Sociale*: neputința răspunderii la efectele schimbărilor apărute în tendințele demografice și socio-economice;
  - *Privind clientii*: eșecul identificării nevoilor curente și în schimbare ale clienților;
2. **Riscuri operaționale** sunt riscurile pe care managerii și conducerea le vor întâlni în activitatea zilnică și anume:
- *Competiționale*: eșecul de a conferi valoare banilor, calitate produselor ș.a.
  - *Fizice/Materiale*: pericole legate de incendii, securitate, prevenirea accidentelor, sănătate și siguranță (spre exemplu clădiri, vehicule, mașini și echipamente).
  - *Contractuale*: eșecul celor contractați de a asigura serviciile sau produsele la timp, costul sau specificațiile.
3. **Riscuri financiare** sunt riscuri semnificative care rămân în permanență în atenția managementului și pot fi eșecuri în planificarea financiară, controlul bugetar, gestiunea fondurilor și monitorizări sau raportări incorecte sau inadecvate.
4. **Riscuri privind reputația sau brandul** sunt acele riscuri asociate cu zona de mass-media și orice alte acțiuni sau inacțiuni care pot avaria marca sau reputația companiei.
5. **Riscuri informaționale și legate de IT** sunt riscuri legate de tehnologia IT care se află într-o permanență mișcare și anume:
- *Tehnologice*: lipsa capacității de confruntare cu ritmul și magnitudinea schimbărilor, lipsa abilității de a folosi tehnologia ca răspuns la nevoile în schimbare, eșecuri interne de natură tehnologică, eșecuri privind achiziționarea tehnologiei.
  - *Fizice legate de IT*: defecțiuni ale echipamentelor IT, de telefonie ș.a.
6. **Riscuri privind personalul**
- *Profesionale*: eșecuri datorate lipsei de discernământ financiar, lipsa unui personal specializat, lipsa consultării privind dezvoltările ș.a.
  - *Conducerea și managementul*: lipsa de personal cheie sau inabilitatea păstrării acestuia, imposibilitatea asigurării unei pregătiri profesionale adecvate.

**Riscul** reprezintă o noțiune exprimată în termeni ai probabilității și ai impactului, al cărui produs ne dă valoarea riscului, cu o serie de incertitudini privind următoarele aspecte: natura aleatorie a evenimentelor, date incomplete, dezvoltarea insuficientă a controlului, lipsa de timp, așa cum este zugrăvit în figura 12: Harta riscurilor.



**Figure 12: Harta riscurilor**

Sursa: Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean G., Ghiță R., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2010, pg. 102.

**Evaluarea riscurilor** este parte a procesului operațional și trebuie să identifice și să analizeze factorii interni și externi care ar putea afecta obiectivele organizației. Factorii interni pot fi, de exemplu, natura activităților entității, calificarea personalului, schimbările majore în organizare sau randamentul angajaților, iar factorii externi pot fi variația condițiilor economice, legislative sau schimbările intervenite în tehnologie.

Evaluarea riscurilor este o problemă permanentă, deoarece condițiile se schimbă mereu, apar noi reglementări, apar oameni noi, apar obiective de actualitate, și toate aceste schimbări modifică în permanență „geografia” riscurilor, care niciodată nu poate fi definitivată<sup>36</sup>.

Analiza riscurilor nu reprezintă o știință exactă. Prin stabilirea activităților de control se urmărește ca riscurile ridicate să devină medii sau scăzute, până la o eventuală dispariție ulterioară. Oricum riscurile trebuie să „evolueze” în jos.

Activitatea de evaluare a riscurilor este o componentă esențială a managementului și trebuie realizată constant, cel puțin o dată pe an, pentru identificarea tuturor riscurilor.

**Măsurarea riscului** se realizează prin trei metode:

- ✓ metoda probabilităților;
- ✓ metoda factorilor de risc, care se identifică în prealabil plecând de la o clasificare pe categorii de riscuri;
- ✓ metoda matricelor de apreciere, care țin cont de criteriile de apreciere și ponderile riscului.

<sup>36</sup> Bunget O. C., Florea-Ianc Z., Ghiță M., Nicolau C., Pereș C., E., Pereș I., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Mirton, Timișoara, 2009, pg. 195.

Criteriile utilizate pentru măsurarea **probabilității de apariție** a riscului sunt<sup>37</sup>:

**a) aprecierea vulnerabilității entității;**

Pentru a efectua aprecierea, auditorul va examina toți factorii cu incidență asupra vulnerabilității domeniului auditabil, cum ar fi:

- ✓ resursele umane;
- ✓ complexitatea prelucrării operațiilor;
- ✓ mijloacele tehnice existente.

Vulnerabilitatea se exprimă pe trei nivele:

- ✓ vulnerabilitate redusă;
- ✓ vulnerabilitate medie;
- ✓ vulnerabilitate mare.

**b) aprecierea controlului intern.**

Aprecierea controlului intern se face pe baza unei analize a calității controlului intern al entității, pe trei nivele:

- ✓ control intern corespunzător;
- ✓ control intern insuficient;
- ✓ control intern cu lipsuri grave.

Probabilitatea de apariție a riscului variază de la imposibilitate la certitudine și este exprimată pe o scară de valori pe trei nivele:

- ✓ probabilitate mică;
- ✓ probabilitate medie;
- ✓ probabilitate mare.

**Nivelul impactului** reprezintă efectele riscului în cazul producerii sale și se poate exprima pe o scară valorică pe trei nivele:

- ✓ impact scăzut;
- ✓ impact moderat;
- ✓ impact ridicat.

**Metoda - model de analiză a riscurilor**

Analiza riscurilor se realizează prin parcurgerea **următorilor pași**<sup>38</sup>:

a) identificarea (listarea) operațiilor/activităților auditabile, respectiv a obiectelor auditabile.

<sup>37</sup> Arens A., Loebbecke J., Elder R., Beasley M., Auditing: an integrated approach, 8<sup>th</sup> Edition, published by Pearson Education, 2000, traducere de Levitchi R., Editia a 8-a, Editura Arc, 2006., pg. 473.

<sup>38</sup> Ghiță M., Spranceana M., *Auditul intern în sistemul public*, Editura Tribuna Economica, Bucuresti, 2006, pg. 76.

În această fază se analizează și se identifică activitățile/operațiile precum și a interdependențelor existente între acestea, fixându-se perimetrul de analiză;

b) identificarea amenințărilor, riscurilor inerente posibile, asociate acestor operațiuni/activități, prin determinarea impactului financiar al acestora;

c) stabilirea criteriilor de analiză a riscului. Recomandăm utilizarea criteriilor: aprecierea controlului intern, aprecierea cantitativă și aprecierea calitativă;

d) stabilirea nivelului riscului pentru fiecare criteriu, prin utilizarea unei scări de valori pe trei nivele, astfel:

- pentru aprecierea controlului intern: control intern corespunzător - nivel 1; control intern insuficient - nivel 2; control intern cu lipsuri grave - nivel 3;

- pentru aprecierea cantitativă: impact financiar slab - nivel 1; impact financiar mediu - nivel 2; impact financiar important - nivel 3;

- pentru aprecierea calitativă: vulnerabilitate redusă - nivel 1; vulnerabilitate medie - nivel 2; vulnerabilitate mare - nivel 3.

e) stabilirea punctajului total al criteriului utilizat (T). Se atribuie un factor de greutate și un nivel de risc fiecărui criteriu. Produsul acestor doi factori dă punctajul pentru criteriul respectiv iar suma punctajelor pentru o anumită operație/activitate auditabilă conduce la determinarea punctajului total al riscului operației/activității respective. Punctajul total al riscului se obține utilizându-se formula:

$$T = \sum_{i=1}^n P_i \times N_i$$

Unde:

$P_i$  = ponderea riscului pentru fiecare criteriu;

$N_i$  = nivelul riscurilor pentru fiecare criteriu utilizat;

sau

$T = N_1 \times N_2 \times \dots \times N_i$ , unde

$N$  = nivelul riscurilor pentru fiecare criteriu utilizat.

f) clasarea riscurilor, pe baza punctajelor totale obținute anterior, în: risc mic, risc mediu, risc mare;

g) ierarhizarea operațiunilor/activităților ce urmează a fi auditate, respectiv elaborarea tabelului puncte tari și puncte slabe. Tabelul punctelor tari și punctelor slabe prezintă sintetic rezultatul evaluării fiecărei activități/operațiuni/teme analizate și permite ierarhizarea riscurilor în scopul orientării activității de audit public intern, respectiv stabilirea tematicii în detaliu.

### 3.4 Metodele de apreciere a epidemiologiei primărilor din sectorul public

Epidemiologia este știința, ce studiază și investighează cauzele și distribuția maladiilor. Studiile epidemiologice au ca scop identificarea și evaluarea factorilor de risc pentru o anumită boală din partea unor substanțe sau produse chimice.

Urmărind acest model în scopul realizării cercetării noastre, considerăm că auditul intern și analiza diagnostic pot fi considerate drept tehnici de apreciere a riscului și valorii actuale a resurselor din domeniul public.

Auditorul trebuie să cunoască și să înțeleagă, în opinia noastră, foarte bine sistemul de management și control intern al entității, astfel încât să poată identifica și evalua riscurile proprii funcționării entității și riscurile specifice activității desfășurate.

Întrucât riscurile sunt acele situații/acțiuni care ar putea afecta realizarea obiectivelor propuse și totodată ar putea duce la crearea unor prejudicii, stabilirea obiectivelor auditabile și a riscurilor asociate acestora constituie suportul analizei riscurilor.

Evaluarea riscurilor are la bază componentele bidimensionale: probabilitatea de apariție și impactul riscului. Aprecierea probabilității, care este un element calitativ, se realizează prin evaluarea posibilității de apariție a riscurilor și luarea în considerare a factorilor de incidență calitativi specifici contextului de realizare a obiectivelor. Aprecierea impactului, care este un element cantitativ, se realizează prin evaluarea efectelor riscului, în cazul în care acesta s-ar materializa, prin luarea în considerare a factorilor cantitativi specifici naturii financiare de realizare a obiectivelor.

Auditorii interni folosesc pentru identificarea și evaluarea riscurilor instrumentele de audit, și anume: chestionarele, formularele de constatare (FIAP-uri, FCRI-uri) și tablourile de prezentare a circuitului documentelor auditului (pistele de audit). De asemenea, folosesc și tehnicile de audit, respectiv: verificarea, interviuarea, analiza (eșantionarea, brainstorming-ul, grupurile focus ș.a.), observarea fizică.

La nivelul entității publice procesul de evaluare a managementului riscurilor conduce la: creșterea gradului de realizare a obiectivelor; promovarea unei culturi organizaționale care acceptă riscurile; conformarea cu cerințele legale și normele internaționale; îmbunătățirea guvernantei corporative; îmbunătățirea controlului intern; alocarea în mod eficient și folosirea resurselor pentru tratarea riscurilor; îmbunătățirea eficienței și eficacității activității operaționale; îmbunătățirea prevenirii și a gestionării erorilor și fraudei.

Metodele de apreciere a epidemiologiei primărilor din domeniul public (diagnosticul juridic, diagnosticul resurselor umane, diagnosticul tehnic, diagnosticul economico-financiar) contribuie la obținerea unor rezultate globale care să ajute la eficientizarea activității unei primării în ansamblul ei.

Resursele domeniului public, în speță a primărilor depind direct sau indirect de resursele umane ale acestor entități, în special, datorită faptului că sursa deciziilor de gestionare o constituie resursele umane.



În acest scop, ne-am oprit asupra a două modele de analiză: modelul PESTLE și matricea SWOT.

Modelul de analiză PESTLE dezvoltat, poate fi considerat un instrument de real sprijin în identificarea funcțiunilor sau relațiilor dintre resursele umane ale unei unități administrativ-teritoriale, datorită faptului că ajută responsabilii din entitate să identifice factorii ce influențează în sens nefavorabil angajații, cu scopul de a fi întreprinse demersurile necesare diminuării efectelor factorilor cu influențe negative (eliminarea integrală este imposibilă datorită faptului că analiza resurselor umane într-un context pe axa timpului va fi diferită de analiza respectivelor resurse într-un alt moment temporal).

Deși modelul PEST se utilizează în mod special atunci când se au în vedere factorii externi ai unei entități, mulți angajați ai Departamentului Resurse Umane apelează la el pentru a analiza funcțiunile în acest department.

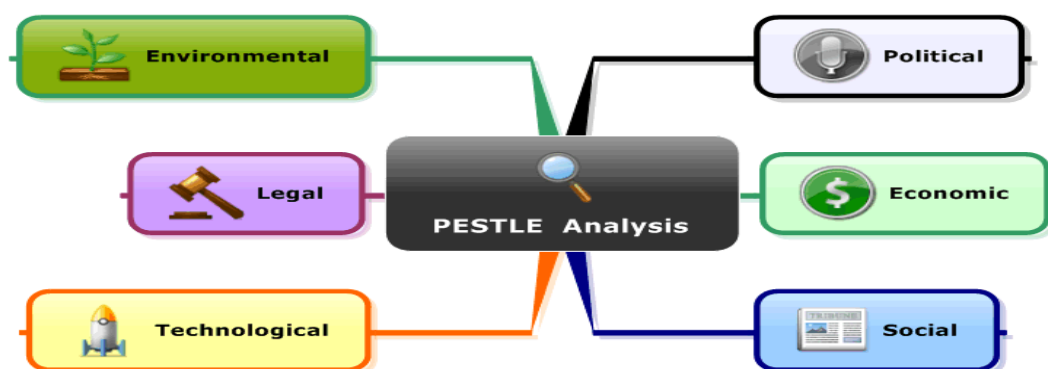


Figure 13: Analiza Pestle

Sursa: internet

În scopul evaluării riscurilor emergente cu resursele umane, considerăm pertinentă analiza următorilor factori:

|                             |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|-----------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>1.Factori politici</b>   | <p>Care este cultura corporativă?</p> <p>Cum este văzută funcțiunea Departamentului Resurse Umane de către celelalte departamente?</p> <p>Cine sunt persoanele-cheie ale Departamentului Resurse Umane și cine sunt adversarii?</p> <p>Ce se întâmplă în sectorul în care instituția își desfășoară activitatea care ar putea influența activitatea Departamentului Resurse Umane?</p> <p>Care este salariul minim legal pe economie?</p> <p>Care este programul de lucru legal?</p> <p>Care sunt stipulațiile legale referitoare la formarea profesională?</p> |
| <b>2.Factorii economici</b> | <p>Care este bugetul departamentului de resurse umane și care este autonomia de utilizare a acestuia?</p> <p>Există posibilitatea de a se mări bugetul?</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |

|                               |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>3.factorii sociologici</b> | Care este atitudinea celorlalte departamente față de Departamentul Resurse Umane?<br>Există fluctuație de personal și care este aceasta?<br>Care este nivelul de educație al angajaților?<br>Care este diversitatea angajaților (vârsta, etnie, sex)?<br>Există angajați migranți?<br>Care este starea de sănătate a angajaților? Dar condițiile oferite în primărie?<br>Care sunt standardele de viață ale angajaților?<br>Care sunt tendințele referitoare la condițiile de locuit ale angajaților?<br>Care sunt modelele angajaților?<br>Care este moralul angajaților?<br>Care este angajamentul angajaților? |
| <b>4.factorii tehnologici</b> | Ce schimbări ar putea surveni în activitatea Departamentului Resurse Umane?<br>Ce noi sisteme/echipamente/tehnologii vor fi introduse în departament?<br>Cum se înregistrează prezenta angajaților?<br>Cum se realizează evaluarea performanțelor?<br>Considerați ca factorii tehnologici influențează activitatea angajaților și dacă da, în ce măsură?<br>Se utilizează și/sau se încurajează munca la domiciliu?<br>Care sunt tehnologiile de comunicare utilizate?                                                                                                                                            |

Literatura de specialitate recomandă ca bună practică combinarea analizei SWOT cu cea PEST. Analizând factorii externi și interni care pot afecta instituția publică din două perspective, va fi mai ușor să determinăm care sunt factorii care afectează cu adevărat performanțele instituției.

Procesul de administrare a resurselor din domeniul public poate fi îmbunătățit pe de o parte prin aportul informațiilor furnizate de contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune, iar pe de altă parte prin aportul informațiilor furnizate în urma desfășurării misiunilor de audit intern în cadrul entităților din acest domeniu.

Activitatea auditorului intern bazată pe calcule matematice, modele econometrice, analize statistice, metodologii ale logicii fuzzy asigură creșterea credibilității utilizatorilor în rezultatele acesteia.

#### Intenții viitoare:

1. Realizarea unei model econometric pentru previziuni în privința cheltuielilor cu personalul la nivelul primăriilor, model ce și-ar putea dovedi utilitatea și în realizarea de previziuni privind alte venituri sau cheltuieli ale unei entități publice – în funcție de subiectul de interes, dar urmând același model și etape de lucru.
2. Aplicarea logicii fuzzy în desfășurarea misiunilor de audit intern din domeniul public, identificând un model de evaluare a resurselor bazat pe metodologia logicii fuzzy utilizată.

Etapele implementării unei aplicații cu logică fuzzy:

- identificare intrări, ieșiri;
  - stabilire univers discuție, variabile/valori lingvistice, funcții de apartenență;
  - stabilire metode de inferență, defuzzificare;
  - implementare efectivă;
  - testare, evaluare performanțe;
  - revenire la etapele anterioare, dacă este cazul.
3. Crearea unui program informatic aplicabil în misiunile de audit intern desfășurate în cadrul acestor entități construit pe modelul de evaluare a resurselor bazat pe metodologia logicii fuzzy aplicată; în baza acestora dorim a evidenția avantajele și dezavantajele utilizării programelor informatice în entitățile publice.
  4. Propunerea de indicatori de performanță în vederea proiectării unui proces de **benchmarking în cadrul instituțiilor publice din România.**

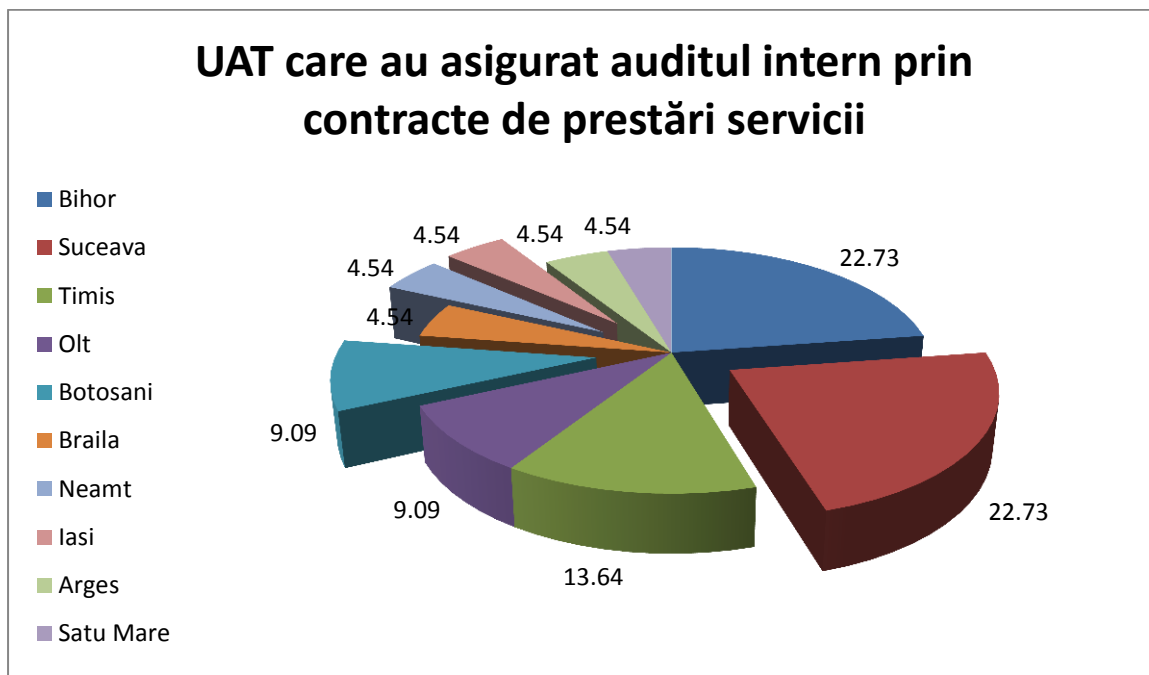
### ***3.5 Probleme actuale evidențiate în urma activității de audit intern exercitat la nivelul primăriilor din nord-estul României***

Această ultimă parte a raportului de cercetare evidențiază o evaluare per ansamblu a activității de audit intern exercitat la nivelul primăriilor din nord-estul României cu scopul de a identifica motivele funcționării defectuoase și de a găsi eventualele soluții care să conducă la eficientizarea activității de audit intern.

Rapoartele de audit public intern elaborate de Ministerul Finanțelor Publice în anul 2013 pentru anul 2012 au constatat faptul că organizarea activității de audit intern la nivelul administrației publice locale s-a realizat doar la o mică parte din primării. Așadar, problemele ridicate în urma acestui fapt sunt:

- informațiile conținute de rapoartele anuale de activitate primite nu răspund fidel informațiilor solicitate, iar în unele cazuri calitatea acestora nu se ridică la standardele impuse de activitatea desfășurată. Acest lucru se explică prin lipsa structurilor de audit funcționale, a unei pregătiri insuficiente a auditorilor interni, cât și datorită efectuării misiunilor de audit prin firme de prestări servicii care nu dispun de personal specializat pentru efectuarea auditului public intern.

În structura unităților administrativ teritoriale care au asigurat audit intern prin contracte de prestări servicii în anul 2012 se regăsesc: un municipiu din județul Bihor (Municipiul Salonta); 22 de orașe în județele Bihor (22,73%), Suceava (22,73%), Timiș (13,64%), Olt (9,09%), Botoșani (9,09%), și Brăila (4,54%), Neamț (4,54%), Iași (4,54%), Argeș (4,54%), Satu Mare (4,54%). Cele 717 comune se regăsesc în 25 de județe, dintre care 8 județe dețin peste 68% dintre contracte.

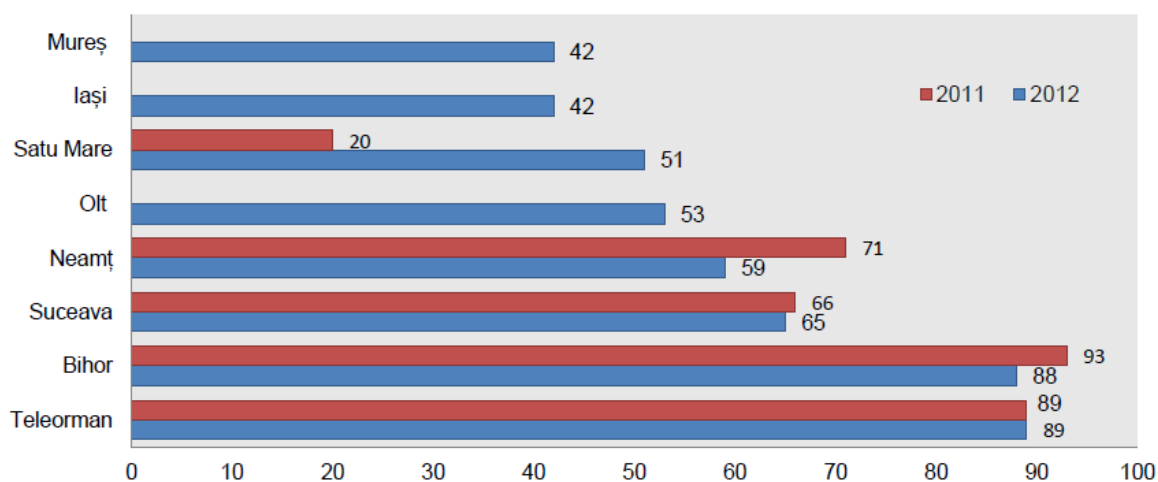


**Figure 14: UAT care au asigurat auditul intern prin contracte de prestări servicii**

Sursa: Figura proprie realizată pe baza datelor din Raportul activității de audit intern sector public 2012.

- calitatea slabă a rapoartelor din punct de vedere al informațiilor conținute transmise de ordonatorul principal de credite care asigură activitatea prin contracte de prestări servicii, în principal datorită lipsei de expertiză al persoanelor fizice;

Situația contractelor de prestări servicii care dețin ponderi semnificative, pe județe, în perioada 2011-2012, se prezintă astfel:



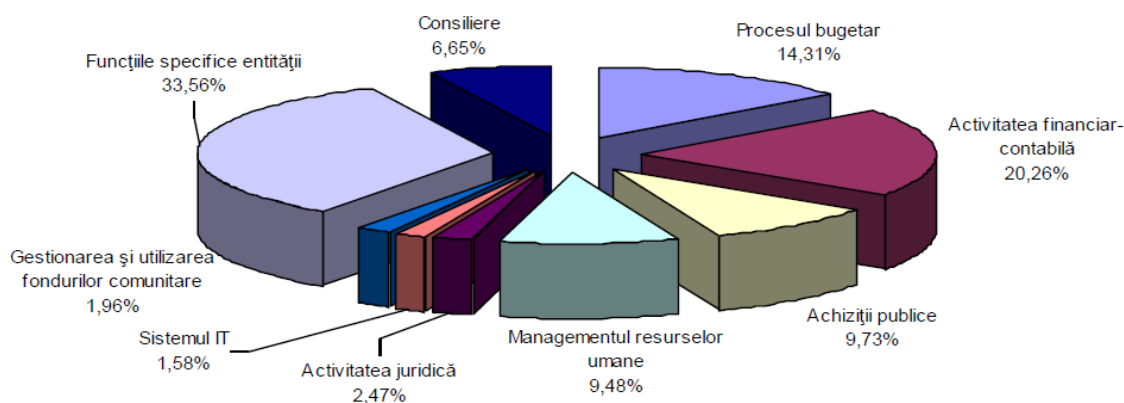
**Figure 15: Situația contractelor de prestări servicii care dețin ponderi semnificative, pe județe, în perioada 2011-2012**

Sursa: Raportul activității de audit intern sector public 2012

Din graficele prezentate, putem observa cu ușurință faptul că trei județe importante din NE României : Iași, Neamț, Suceava (303 contracte încheiate în NE din 720 la nivel național ) au optat în perioada 2011-2012 la contractele de prestări servicii pentru efectuarea auditului intern.

În anul 2012 în administrația publică au fost realizate 6.772 de misiuni de audit intern, din care 93% sunt reprezentate de misiunile de asigurare și 7% sunt reprezentate de misiunile de consiliere.

*Situația privind domeniile care au făcut obiectul auditului intern, pe total administrație publică, se prezintă după cum urmează:*



**Figure 16: Auditul intern efectuat pe domenii ale administrației publice**

Sursa: Raportul activității de audit intern sector public 2012

În urma misiunilor de audit intern din cadrul unităților administrativ teritoriale din NE României efectuate în anul 2012 s-au semnalat următoarele deficiențe<sup>39</sup>:

#### **Misiuni de audit intern privind procesul bugetar:**

1. Constituirea, înregistrarea și conducerea necorespunzătoare a evidenței dosarelor fiscale ale contribuabililor persoane fizice și persoane juridice (UAT Botoșani).
2. Procedurile privind execuția bugetară, angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor și cele privind organizarea, conducerea evidenței și raportarea angajamentelor bugetare și legale nu se respectă (UAT Vaslui).
3. Solicitarea de către entitățile publice locale a unui volum mai mare de credite bugetare față de cele necesare derulării activității acestora (UAT Suceava).

#### **Misiuni de audit intern privind achizițiile publice:**

<sup>39</sup> Raportul activității de audit intern sector public 2012.

1. Programul anual de achiziții publice nu a fost fundamentat în mod corespunzător în toate situațiile (ES MApN, MFP, MMP, MP, US MADR, US SGG, CSM, UAT-uri din Arad, Harghita, Ilfov și Suceava).
2. Achizițiile directe nu sunt însoțite de Note justificative și studii de piață (US MAE, UAT- uri în Bihor și Vaslui).
3. Deficiențe în aplicarea procedurilor privind elaborarea Programelor anuale de achiziții publice, respectiv acțiunea de fundamentare a nevoilor (US MADR, US SGG, UAT-uri din Arad, Harghita și Suceava).
4. În derularea procesului de atribuire a contractelor de achiziție publică nu se respectă anumite prevederi normative, respectiv: nerespectarea etapelor procedurii de atribuire "cerere de oferte" (UAT Iași), pentru același tip de servicii au fost demarate în aceeași perioadă două proceduri de achiziție publică, una de licitație deschisă și una de negociere fără publicarea unui anunț de participare (MECMA), neestimarea valorilor contractelor conform prevederilor cadrului normativ aplicabil, în vederea alegerii procedurii legale de atribuire, contractele de furnizare fiind atribuite în mod direct (UAT Botoșani).

**Misiuni de audit intern privind managementul resurselor umane:**

1. Numirea în funcție a conducătorului unei entități din subordine s-a realizat prin nerespectarea prevederilor legale în vigoare (Județ Vaslui);
2. Stabilirea necorespunzătoare a nivelului de subordonare a posturilor, astfel un post din subordinea primarului, a fost stabilit în subordinea CL (UAT Neamț).
3. Neîntocmirea Planului de ocupare a funcțiilor publice (Județul Brașov, Orașul Râșnov, UAT Botoșani).
4. Registrul de evidență al funcționarilor publici nu a fost întocmit în regim tipizat (MMP) sau în format electronic conform cadrului normativ în vigoare (US ANSVSA, UAT Botoșani).
5. Lipsa procedurilor operaționale pentru pentru stabilirea și plata salariilor (AEP și UAT Vaslui).
6. Necuprinderea în procedura operațională a tuturor activităților desfășurate la nivelul compartimentelor de resurse umane (US MMFPS, US ANSVSA, UAT-uri din Botoșani și Ialomița).
7. Exercițarea necorespunzătoare a acordării vizei de control financiar preventiv propriu (MAEu, US MADR, Județ Brașov, Județ Galați și Județ Iași).
8. Înregistrări incorecte privind unele operațiuni legate de: salarii (Județ Brașov), indemnizația de asigurări sociale de sănătate (UAT Vâlcea), efectuarea orelor suplimentare în afara programului (US MECMA), programările concediilor de

odihnă (CNSAS, UAT-uri din Alba și Botoșani), foile colective de prezență (US ANSVSA, UAT Botoșani).

**Misiuni de audit intern privind sistemul IT:**

1. La nivelul entității publice nu s-a elaborat o strategie în domeniul IT (UAT Suceava).
2. Entitatea publică nu a conceput și elaborat planuri pentru recuperarea datelor în caz de dezastru sau incendii (US MTI, UAT Suceava).
3. Lipsa programelor de instruire a utilizatorilor IT sau a planurilor de formare/perfecționare profesională în domeniul IT (UAT-uri din Timiș și Suceava).
4. Schimbarea parolelor de acces nu se realizează periodic, această schimbare se realizează doar la cererea utilizatorilor (UAT Suceava).
5. Lipsa procedurilor scrise și formalizate pentru activitățile IT (UAT Suceava).

**Rezultatele misiunilor privind funcțiile specifice ale entităților publice locale:**

1. Lipsa controalelor fiscale ale masei impozabile la contribuabilii persoane fizice și juridice (UAT Suceava).
2. Neparcurgerea tuturor etapelor de executare silită prin instituirea de popriri sau punerea de sechestre și valorificarea bunurilor în vederea recuperării sumelor datorate (UAT-uri din Arad, Brăila și Suceava).
3. La dosarele constituite nu sunt anexate adeverințele de la Administrația Finanțelor Publice (UAT-uri din Suceava, Mureș).
4. Anchetele sociale efectuate conțin informații sumare și nu sunt elocvente în vederea analizei solicitării și a verificării îndeplinirii tuturor condițiilor necesare pentru a putea beneficia de ajutor social (UAT Prahova, Suceava, Vâlcea).
5. Sumele returnate de la beneficiarii de prestații sociale și dispozițiile privind imputarea sumelor reprezentând prestații sociale încasate necuvenit, nu sunt înregistrate în evidența sintetică și analitică, în conturi corespunzătoare (UAT Botoșani).
6. Registrul Agricol nu se ține în format electronic, în paralel cu Registrul Agricol pe suport de hârtie (UAT Botoșani).
7. Registrele agricole nu sunt completate la zi, declarațiile proprietarilor pentru înscrierea datelor în Registrul Agricol nu au semnătura proprietarilor (UAT Botoșani).

8. Nu în toate cazurile există corespondență între datele înscrise în Registrul Agricol pe baza declarațiilor și evidența entității pentru stabilirea impozitelor și taxelor locale (UAT Botoșani).
9. Procedurile operaționale aferente activității de stare civilă nu sunt formalizate (UAT-uri din Botoșani, Mehedinți).
10. Taxa pentru eliberarea autorizațiilor de construire nu a fost corect stabilită (UAT-uri din Mureș și Suceava).
11. În cazul continuării lucrărilor după expirarea autorizației de construire nu au fost emise înștiințări de sistare a construcțiilor și, ulterior, nu au fost aplicate amenzi (UAT Suceava).

Urmărind informațiile prezentate mai sus, putem afirma faptul că, la nivelul unităților administrativ-teritoriale din NE României, cele mai multe deficiențe descoperite în urma misiunilor de audit au fost cele privind auditul intern al managementul resurselor umane și cele privind funcțiile specifice ale entităților publice locale.

Astfel, considerăm necesară evaluarea riscurilor generate de resursele umane ale fiecărei entități publice.



## **Concluzii și propuneri**

---

Auditul intern prin activitățile pe care le desfășoară adaugă un plus de valoare organizațiilor în cadrul cărora se desfășoară. De altfel auditul intern este o profesie care s-a redefinit de-a lungul anilor, din dorința de a răspunde necesităților în continuă schimbare ale entităților.

Auditul intern poate să acționeze ca un agent eficient și eficace al schimbării în instituțiile publice atâta timp cât este capabil să se autoperfecționeze, adică să fie propriul agent al propriei schimbări. Cu alte cuvinte, auditul intern poate ajuta instituțiile publice să progreseze atâta timp cât el însuși își adaptează procedurile, metodele, concepțiile și mentalitățile cerințelor și așteptărilor managementului entităților publice.

Ca orice activitate, cea de audit intern relevă o serie de disfuncționalități care rezultă pe de o parte din conținutul actelor normative, iar pe de altă parte din confruntarea cu realitățile unei economii de piață. Existența unui cadru legal modern și a unor norme și proceduri elaborate în concordanță cu standardele de audit acceptate pe plan internațional și cu buna practică din Uniunea Europeană ar constitui garanții fundamentale că auditul public intern este un veritabil agent al schimbării în cadrul instituțiilor publice.

Așadar opinăm că raportul de progres întocmit a surprins și confirmat ideea de la care am pornit în cercetarea noastră, și anume faptul că un audit intern eficient și o bună administrare a banului public se poate realiza în momentul în care riscurile sunt identificate și înlăturate rapid și corect. În urma procedurii de analiză a raportelor de audit din ultimul an am observat faptul că în țara noastră deficiențele la nivelul auditului intern public se datorează în mare parte managementului defectuos al resurselor umane.

În speță, putem afirma faptul că o analiză a riscurilor cu personalul va îmbunătăți calitatea misiunilor de audit întrucât soluțiile și propunerile aduse în urma acestui proces de evaluare va întări structura organizației publice, optimizând modalitatea de cheltuire a banului public și implicit va crea transparență în activitățile instituției.

Auditul intern a devenit o componentă esențială în structura oricărei organizații moderne. Auditul intern asigură o mai mare eficiență printr-o utilizare mai adecvată a resurselor umane și materiale, precum și o mai bună coordonare între diferitele departamente ale unei entități. Auditul intern contribuie la construirea unei reputații de integritate, care la rândul său va ajuta la dezvoltarea relațiilor în afaceri pe bază de încredere.

De asemenea, auditul intern va oferi premisele necesare astfel încât organizația să joace un rol pozitiv în comunitate, asigurându-i o imagine publică și consolidându-i imaginea de seriozitate.

În continuarea cercetării ne propunem elaborarea unor chestionare prin intermediul cărora să evidențiem particularitățile problemelor aduse de personalul instituțiilor publice din România. Dorim să surprindem mai exact riscurile pertinente cu salariații pentru a formula propuneri, recomandări și soluții de atenuare a pericolului de fraude, precum și de a îmbunătăți strategia de control.

Cheia în domeniul auditului este de a recunoaște că auditul poate avea și o mai mare valoare dacă analizează aspecte dincolo de problemele financiare tradiționale și se focalizează asupra unor puncte de interes pentru un public mai larg.

## Referințe bibliografice

---

### Cărți:

1. Arens A., Loebbecke J., Elder R., Beasley M., *Auditing: an integrated approach*, 8<sup>th</sup> Edition, published by Pearson Education, 2000, traducere de Levitchi R., Editia a 8-a, Editura Arc, 2006.
2. Băcanu B., „*Organizația publică. Teorie și management*”, Ed. Polirom, Iași, 2008.
3. Boulescu M., *Audit – concept, investigații, denaturări*, Editura Tribuna Economică, București, 2011.
4. Boulescu M., *Audit intern și statutar*, Editura Tribuna Economică, București, 2007.
5. Boulescu M., *Audit financiar. Repere normative naționale*, Editura Economică, București, 2003.
6. Boulescu M., Ispir O., *Audit public extern – național și european*, Editura Tribuna Economică, București, 2009.
7. Bunget O. C., Florea-Ianc Z., Ghiță M., Nicolau C., Pereș C., E., Pereș I., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Mirton, Timișoara, 2009.
8. C.E.C.C.A.R., *Norme naționale de audit*, București, 1999.
9. Chersan I. C. *Auditul financiar de la norme naționale la standarde internaționale*, Editura Tehnopress, Iași, 2012.
10. Collier P.M. & Ampomah S.A., *Management Accounting*, Cima's Official Learning System, 2007.
11. Dascălu E. D., Nicolae F., *Auditul intern în instituțiile publice*, Editura Economică, București, 2006
12. Dobroteanu L., Dobroteanu C.L., *Audit. Concepte și practici.*, Editura Economica, Bucuresti, 2002.
13. Dumitrescu D., *The Internal Audit, Conferința Internațională Economia României post-aderare 2 ani în UE, ZEC 2008*, Reșița 21-22 noiembrie 2008.
14. Garrison, Noreen, Brewer, *Managerial accounting*, Eleventh Edition, McGraw Hill Internațional Edition, NY, 2006.
15. Georgescu I., Bețianu L., *Calitate în contabilitatea instituțiilor publice*, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2009.
16. Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean G., Ghiță R., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2010.

17. Ghiță M., Nicolau C., Florea-Ianc Y., Pereș I., Bunget O.C., Pereș C.E., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Mirton, Timișoara, 2009.
18. Ghiță M., Spranceană M., *Auditul intern in sistemul public*, Editura Tribuna Economica, Bucuresti, 2006.
19. Hedges, M., „Risk Management. Concepts and Applications” Krebs G. & Mougin Y. , *Les nouvelles pratiques de l'audit qualité interne*, Editeur AFNOR, Paris, 2006.
20. Marc J., *Audit interne et Controle de gestion*, Les Echos, 1992
21. Megan, O., Hategan, C., Ineovan, F., International Accounting standards: the best recipe, *Economia și managementul transformării*, Timișoara.
22. Mitea A., Suditu Ș., Băncuță A., Tănase D., *Auditul public intern de la funcția de control la funcția de consiliere în cadrul asistenței manageriale*, Ed. Ministerului Administrației și Internelor, București, 2005.
23. Morariu A., Sucius Gh., Stoian F., *Audit intern și guvernanță corporativă*, Editura Universitară, București, 2008.
24. Mosteanu T. (Coordonator), Cataramă D.F., Câmpeanu M., Stoian A., Pădurean E., Marin D., Semenescu A., *Economia sectorului public*, Editura Universitară, București, 2005.
25. Munteanu V., Zuca M., Zuca S., *Auditul intern la întreprinderi și instituții publice. Concepte, metodologie, reglementări, studii de caz*, Editura Wolterskluwer, București, 2010.
26. Nicolae F., Dascălu E. D., *Auditul intern și instituțiile publice*, Editura Economică, București, 2008.
27. Nugent N., *The government and politics of the UE*, 3d ,ed. Basingstoke: Macmillan, 1994.
28. Oprean Ioan, Popa Irimie Emil, *Procedurile auditului și ale controlului financiar*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2007.
29. Popa M., *Gestiunea financiară a instituțiilor publice*, Editura Bren, București, 2008.
30. Stancu F., *Audit intern*, Editura Mirton, Timișoara, 2009.
31. Togoe A, *Repere teoretice si practice ale auditului si controlului intern* , Editura Mirton, Timișoara.
32. Toma C., Chirleşan D., *Informația contabilă și guvernanța corporativă în context european și global*, Editura Junimea, Iași, 2011.
33. Popa M., *Gestiunea financiară a instituțiilor publice*, Editura Bren, București, 2008.
34. Rădulescu, Șt.M., *Metodologia cercetării științifice*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2006.

35. Rejda, „*Principles of Risk Management and Insurance*”, 4-th Edition.
36. Renard J. *Teoria și practica auditului intern, Ediția a IV-a.*
37. Toma C., Chirleşas D., *Informația contabilă și guvernanta corporativă în context european și global*, Editura Junimea, Iași, 2011.
38. Toma M. ., *Inițiere în auditul instituțiilor financiare ale unei entități*, Editura CECCAR, București, 2009.
39. Wallman S., *The future of accounting*, part III: Reliability and auditor independence, Ed. Accounting Horizons10 , 1996.

*Articole:*

40. Benson, J.,(2007) *How can internal audit do more with COSO?*, Protivi Knowleadgerleader, pp 1- 4, accesibil on- line la [www.knowleadgerleader.com](http://www.knowleadgerleader.com)
41. Berk M. & Callaly Th. & Hyland M. (2003), *The evolution of clinical audit as a tool for quality improvement*, Journal of Evaluation in Clinical Practice may, vol.9, issue 2, p. 251-257.
42. Cadbury A., Cadbury Report (*The Financial Aspects of Corporate Governance*), 1992, disponibil online la: [http://www.ecgi.org/codes/code.php?code\\_id=132](http://www.ecgi.org/codes/code.php?code_id=132).
43. Citron, D., Taffler, R. and Uang, J., *Delays in reporting price-sensitive information: the case of going concern*, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 27 No. 1, 2008.
44. Drăgan Pop Mihaela, *Auditul intern,delimitări conceptuale și limite*, Congresul Profesiei Contabile Din România,Editura CECCAR, București, 2008, p107-115.
45. DeFond, M.L., Francis, J. R. &Wong, T. J., Auditor Industry Specialization and Market Segmentation: Evidence from Hong Kong.” *Auditing, (Spring)(19)* (1), 2000, p:49-66; Krishnan, J., *Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis*, TheAccounting Review 80(2) , 2005, p.649-678.
46. Francis J.R.&Krishanan J., *Accounting accruals and auditor reporting conservatism*, Contemporary Accounting Research, 16(1),1999, p.135-165.
47. Georges Corm, *Le Nouveau Gouvernement du monde*, La Découverte, Paris, 2013.
48. Institute of Internal Auditors – IIA(2001),*Standars for the Professional Practice of Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida.
49. Law, P., *Employment issues on perceptions of auditor independence*, Emerging Scholars’ Colloquium-Fifth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference (APIRA), 2007.

50. Musgrave, Richard A. (1959). *The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy.*, New York, Mc Graw Hill Edit.
51. Owusu-Ansah, S. and Leventis, S., *Timeliness of corporate annual financial reporting in Greece*, European Accounting Review, Vol. 15 No. 2, 2006  
Simunic, D. A. and Stein M., *Product differentiation in auditing: a study of auditor choice in the market for unseasoned new issues*, Canadian Certified General Accountants' Research Foundation, 1987.
52. Tricker R. I., [\*Strategic Management Journal\*, Volume 7, Issue 2](#), London, 1987, p. 187, disponibil online: [onlinelibrary.wiley.com/10.1002/smj.4250070208/pdf](http://onlinelibrary.wiley.com/10.1002/smj.4250070208/pdf).
53. William Godwin, *Enquiry concerning political justice and its influence on morals and happiness*. 3 vol., 1946.

Site-uri:

54. [www.auditandrisk.org.uk](http://www.auditandrisk.org.uk)
55. Accounting commission adopt green paper on the role, position and liability of statutory auditors  
<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/96/696&format=HTML&aged=1&language=EN>
56. Actul(Legea) Sarbanes Oxley (2002), European Corporate governance institute(2009), [http://www.ecgi.org/codes/all\\_codes.php](http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php);
57. American Institute of Certified Public Accountants , <http://www.aicpa.org/>;
58. Bertschinger,Peter/Schaad,Martin(2003): "*Beitrag zur Corporate Governance in der Schweiz*" Zürich, [http://www.auditcommittee.ch/library/pdf/OrdnerTeil\\_5\\_AC.pdf](http://www.auditcommittee.ch/library/pdf/OrdnerTeil_5_AC.pdf)
59. [www.epp.eurostat.ec.europa.eu](http://www.epp.eurostat.ec.europa.eu)
60. [www.dexonline.ro](http://www.dexonline.ro)
61. [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro)
62. [www.insse.ro](http://www.insse.ro)

*Legislație:*

- ✓ Legea contabilității nr. 82/1991, republicată 2008.
- ✓ Legea nr. 441/2006 pentru modificarea și completarea Legii nr. 31/1990 privind societățile comerciale
- ✓ Legea nr.672/2002 privind auditul public intern, republicată 2011, publicată în Monitorul Oficial nr.856 din 05 decembrie 2011.
- ✓ Legea nr.191 din 27 octombrie 2011 pentru modificarea și completarea Legii nr.672/2002 privind auditul public intern, publicată în Monitorul Oficial nr.780 din 03 noiembrie 2011.
- ✓ Hotărâre nr.1086 din 11 decembrie 2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern publicată în Monitorul Oficial nr.17 din 10 ianuarie 2014.
- ✓ Hotărâre nr.1259 din 12 decembrie 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 publicată în Monitorul Oficial nr.2 din 3 ianuarie 2013.
- ✓ Hotărâre nr.1183 din 4 decembrie 2012 pentru aprobarea Normelor privind sistemul de cooperare pentru asigurarea funcției de audit public intern, publicată în Monitorul Oficial nr.839 din 13 decembrie 2012.
- ✓ Ordonanța Guvernului României nr.37/2004 pentru modificarea și completarea reglementărilor privind auditul intern, publicată în Monitorul Oficial nr. 91 din 31 ianuarie 2004.
- ✓ OMFP nr.38/2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea auditului public intern, publicat în Monitorul Oficial al României nr.130 și nr.130bis/2003.
- ✓ OMFP nr.423 din 15.03.2004 privind modificarea și completarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate prin OMFP nr.38/2003, publicat în Monitorul Oficial nr.245 din 19 martie 2004.
- ✓ OMFP nr.1702 din 14.11.2005 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și exercitarea activității de consiliere desfășurate de către auditorii interni din cadrul entităților publice, publicat în Monitorul Oficial al României nr.154 din 17 februarie 2006.
- ✓ OMFP nr.252/2004 pentru aprobarea Codului privind conduita etică a auditorului intern.
- ✓ OMFP nr.768/2003 pentru aprobarea delegării unor atribuții din competența Unității Centrale pentru Armonizarea Auditului Public Intern în competența compartimentelor de audit public intern ale Direcțiilor Generale ale Finanțelor Publice județene și a municipiului București;
- ✓ OMFP nr.769/2003 pentru aprobarea procedurii de avizare a numirii/destituirii șefilor compartimentelor de audit public intern din entitățile publice;

- ✓ HG nr.235/2003 pentru aprobarea Normelor privind modul de nominalizare a membrilor Comitetului pentru Audit Public Intern.
- ✓ OMFP 3055/2009 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementarilor contabile conforme cu directivele europene.

*Altele:*

- ✓ OECD principles of corporate governance 2004”, disponibil online la: <http://www.oecd.org/corporate/>
- ✓ Standardele Institutului de Audit Intern – IIA.