



# COORDONATELE FUNDAMENTALE ALE UNUI GHID DE AUDIT DE REGULARITATE/ CONFORMITATE, APLICABIL ÎN CADRUL MINISTERULUI APĂRĂRII NAȚIONALE

## FUNDAMENTAL COORDINATES OF AN AUDIT GUIDE OF REGULARITY/COMPLIANCE, APPLICABLE WITHIN THE MINISTRY OF NATIONAL DEFENCE

Col.drd. Vasile TIMOFTE\*

În acest articol, doresc să prezint maniera în care am încercat să configurez un Ghid de audit intern de regularitate/conformitate pentru entitățile Ministerului Apărării Naționale, pornind de la modelul deja existent în Direcția audit intern, pentru un astfel de tip de audit, dar căutând să adaug elemente noi, desprinse din următoarele surse de documentare: legislația națională în vigoare pe acest domeniu; studiul realizat în rândul unor auditori interni și al unor reprezentanți ai entităților din armată, pe baza Modelului Balanced Scorecard; provocările pe care noul fenomen sociosanitar le-a generat la nivel global și național – pandemia de Coronavirus; noile cercetări și realizări obținute în ultimii ani de către teoreticieni și practicieni în domeniul auditului public intern.

*In this article we would like to present the way in which we tried to set up an internal audit guide of regularity/compliance for the entities of the Ministry of National Defence, starting from the already existing model in the Internal Audit Department for such type of audit, but seeking to add new elements from the following sources of documentation: the national legislation in force in this field; the study conducted among internal auditors and representatives of military entities, based on the Balanced Scorecard Model; the challenges that the new socio-sanitary phenomenon has generated at global and national level – Coronavirus pandemic; new research and achievements obtained in recent years by theorists and practitioners in the field of public internal audit.*

**Cuvinte-cheie:** procedura de audit intern; ordinul de serviciu; dosarul permanent; fișa de identificare și analiză a problemei (FIAP); formularul de constatare și raportare a iregularităților (FCRI); raportul de audit public intern de regularitate/conformitate.

**Keywords:** *internal audit procedure; service order; permanent file; form of identification and analysis of the problem (FIAP); form for finding and reporting irregularities (FFRI); public internal audit report of regularity/compliance.*

Configurarea unui ghid de audit public intern de regularitate/conformitate, adaptat specificului activității din armată este scopul cercetării pe care doresc să o evidențiez în acest articol. Pentru acest demers științific, am procedat la examinarea unor documente și acte normative de referință în acest domeniu.

În primul rând, am revăzut conținutul actelor normative care se referă la auditul public intern

Legea nr. 672/2002 (Monitorul Oficial al României. 24.12.2002, P.I.); HG nr. 1086/2013 (Monitorul Oficial al României. 10.01.2014, P.I.); OMFP nr. 757/2014 (Ministerul de Finanțe 2014); OMApN nr. M.67/17.06.2014 (Monitorul Oficial al României. 25.06.2014, P.I.); OMApN nr. M.127/09.12.2014 (Ministerul Apărării Naționale 2014) în vederea aprofundării cerințelor rezultate din acestea pentru misiunile de regularitate/conformitate.

Am parcurs apoi cu atenție conținutul ghidului de audit intern de regularitate/conformitate, realizat de specialiștii Direcției audit intern pentru misiunile referitoare la achizițiile publice (Ministerul Apărării Naționale, 1998), pentru a

\*Secția Audit Intern Iași  
e-mail: timoftevasile14@yahoo.com

putea identifica acele elemente de actualitate care nu au fost inserate în acesta. De asemenea, am consultat și diferite reglementări ale Direcției audit intern, materializate sub forma unor dispoziții ale șefilor acestei structuri DAI-1 (MApN 2020); Dispoziția nr. DAI-2 (MApN 2020); Dispoziția nr. DAI-3 (MApN 2020), pentru a desprinde cerințe specifice și recente pe zona diferitelor misiuni de audit intern în armată.

O altă documentare realizată se referă la studiul pe care l-am efectuat, pe baza Modelului Balanced Scorecard, în urma unor chestionare aplicate în rândul auditorilor și auditaților din armată pe ultimii cinci ani, la experiențele și provocările profesioniștilor auditori interni din România, dar și din alte state, pe durata pandemiei de Coronavirus, și la noutățile pe care le-am considerat fezabile, desprinse din noile cercetări, efectuate, în ultimii ani, de teoreticieni și de practicieni în domeniul auditului public intern.

Prezentăm, în continuare, Ghidul de audit de regularitate/conformitate pentru structurile din Ministerul Apărării Naționale, cu modificările pe care personal le propun să fie incluse, ca elemente de noutate, plecând de la forma deja aprobată de Șeful Direcției Audit Intern în 2020.

### **Structura actuală și propunerile noastre pentru configurarea ghidului de audit intern de regularitate/conformitate la partea din metodologie referitoare la pregătirea misiunii**

Prin *planificarea și realizarea misiunilor de audit de regularitate/conformitate* (Monitorul Oficial al României. 10.01.2014, P.I.) se urmărește examinarea acțiunilor privind efectele financiare, pe seama fondurilor publice sau a patrimoniului public, sub aspectul respectării ansamblului principiilor, regulilor procedurale și metodologice care le sunt aplicate.

*Metodologia generală de derulare a unei misiuni de regularitate* presupune parcurgerea celor patru etape principale, respectiv: A) *Pregătirea misiunii*; B) *Intervenția la fața locului*; C) *Raportarea activității de audit public intern*; D) *Urmărirea recomandărilor*.

Scopul *pregătirii misiunii de audit public intern* este de a realiza următoarele operațiuni: *elaborarea documentelor de inițiere a misiunii de regularitate; cunoașterea entității auditate/domeniului auditat; stabilirea aspectelor relevante care vor face*

*obiectul auditului de regularitate; elaborarea unui program pentru stabilirea responsabilităților și termenelor în cadrul misiunii de audit.*

Pentru parcurgerea acestor operațiuni, în Ghidul de audit intern de regularitate/conformitate pentru entitățile Ministerului Apărării Naționale, configurat de direcția de profil din armată, sunt cuprinse mai multe proceduri de audit.

*Procedura de audit intern* stabilește modul de planificare și desfășurare a auditurilor interne, prin care se verifică conformitatea sistemului de control managerial, față de cerințele standardelor în domeniu, așa după cum rezultă din OSGG 400/2015 (Monitorul Oficial al României 2015, P.I.) și din legislația aplicabilă în domeniu, precum și stabilirea și urmărirea implementării eficace a acțiunilor corective rezultate.

Referitor la partea legată de pregătirea unei misiuni de audit de regularitate/conformitate, sunt inserate următoarele proceduri: *P-01 – Elaborarea ordinului de serviciu; P-02 – Elaborarea Declarației de independență; P-03 – Elaborarea Notificării privind declanșarea misiunii de audit public intern de regularitate; P-04 – Ședința de deschidere; P-05 – Constituirea/actualizarea Dosarului permanent; P-06 – Prelucrarea și documentarea informațiilor; P-07 – Evaluarea riscurilor; P-08 – Evaluarea inițială a controlului intern și stabilirea obiectivelor de audit; P-09 – Elaborarea Programului misiunii de audit public intern de regularitate.*

*Procedura P-01 – Elaborarea ordinului de serviciu* – are ca scop stabilirea coordonatelor mandatului acordat echipei de audit în efectuarea misiunii de regularitate.

Față de forma actuală a *Ordinului de serviciu*, propun următoarele: utilizarea acestui document și varianta în format electronic, rezultată din Sistemul Informatic pentru Managementul Activității de Audit Public Intern (SIMAPI); introducerea, în structura sa, a unei mențiuni, din care să rezulte că un auditor sau mai mulți, în funcție de situație, pot fi înlocuiți pe timpul misiunii de către șeful compartimentului audit, dacă apar o serie de aspecte de natură obiectivă (stare de incompatibilitate, incapacitate temporară de muncă etc.).

*Procedura P-02 – Elaborarea Declarației de independență* – are scopul ca fiecare auditor din echipă să-și declare, în scris, independența și să menționeze eventuale impedimente de obiectivitate în desfășurarea misiunii de audit primite.



Față de forma actuală tipărită a Declarației de independență, propun următoarele: să se utilizeze și varianta în format electronic care să fie transmisă online de către șeful compartimentului audit auditorilor interni. spre completare; să se completeze și de către comandanții unităților auditate (respectiv, șefii de birouri și compartimente/similari, din cadrul entităților auditate) declarații de incompatibilitate, similare declarațiilor de independență. Modelele acestor declarații propuse de mine pot fi transmise online, împreună cu *Notificarea de începere a misiunii* (care se transmite unității auditate cu cel puțin 15 zile înainte de începerea intervenției la fața locului și care va trebui să conțină și componența echipei de audit, pentru că, la acest moment, procedura nu prevede acest lucru).

Scopul *Procedurii P-03 – Elaborarea Notificării pentru declanșarea misiunii de audit public intern de regularitate* – este de a informa structura auditată cu privire la declanșarea misiunii de audit public intern și are următorul conținut: funcția și numele șefului structurii care va fi auditată; denumirea misiunii, planul de audit în care a fost prevăzută și scopul acesteia; obiectivele generale ale misiunii; informarea entității auditate cu privire la ședința de deschidere; documentele pe care entitatea auditată va trebui să le pregătească în vederea efectuării misiunii.

Propun, față de varianta actuală, următoarele: să se utilizeze varianta în format electronic; notificarea tuturor unităților militare planificate într-un an de referință pentru executarea misiunilor de audit de acest tip la începutul anului sau imediat după aprobarea Planului anual de audit de către ministrul apărării naționale, și nu cum este reglementat la acest moment (cu cel puțin 15 zile înainte de începerea intervenției la fața locului); consemnarea, în cadrul notificării, inclusiv a echipei de audit și a unui model de situație, care să poată asigura, la ședința de deschidere a misiunii de audit, o imagine de ansamblu a modului în care s-au derulat activitățile de la data ultimei misiuni de audit și până la debutul celei noi.

Potrivit *Procedurii P-04 – Ședința de deschidere* – sunt comunicate următoarele aspecte principale: auditorii interni și supervisorul; tema și obiectivele generale ale misiunii; termenele de desfășurare a misiunii; persoanele responsabile din partea structurii auditate în vederea desfășurării misiunii; Carta auditului intern; programarea ședințelor

de discuții pe parcursul misiunii cu conducerea structurii auditate; asigurarea condițiilor de lucru necesare derulării misiunii (încăpere, acces la tipărire etc.).

Față de actualul conținut al minutei ședinței de deschidere, fac următoarele *propuneri*: ședința de deschidere să se desfășoare și în varianta online, cu participarea reprezentanților celor două părți implicate, și apoi, documentele ședinței să fie semnate, scanate și transmise celor două părți interesate; expresia „lista persoanelor din partea entității auditate care participă la ședința de deschidere a misiunii de audit intern” să fie completată, la partea evidențiată și subliniată, cu mențiunea „sau din partea altor eșaloane superioare unității, ori structuri de control”, situație care ar da un plus de transparență discuțiilor purtate în cadrul ședinței de deschidere și ar crea și posibilitatea unor acțiuni comune auditori–auditați, auditori–reprezentanți ai eșaloanelor superioare.

Scopul *Procedurii P-05 – Constituirea/actualizarea Dosarului permanent* – este de a asigura o bază de date pentru cunoașterea specificului entității auditate și a evoluției în timp a principalelor elemente caracteristice.

Informațiile incluse în *dosarul permanent* trebuie să fie sistematizate pe categorii și prezentate pe un orizont de timp de cinci ani, pentru a permite analizarea tendințelor în timp, cum ar fi, de exemplu: organizarea entității; cadrul normativ incident; activitatea auditată; activitatea de resurse umane; activitatea financiar-contabilă; activitatea juridică; audituri și controale externe; controale interne etc.

Un document foarte important este *chestionarul de luare la cunoștință*. Acesta cuprinde întrebări referitoare la: cunoașterea contextului socioeconomic (la nivelul entității și la structura auditată); cunoașterea contextului organizațional; cunoașterea funcționării entității/structurii auditate.

În legătură cu chestionarul de luare la cunoștință, propun: să fie realizat și transmis electronic persoanelor implicate în elaborarea și gestionarea unui astfel de document; cei care sunt desemnați de comandantul unității auditate să răspundă întrebărilor adresate de auditori, să-și asume în scris, prin semnătură, răspunsurile date și argumentările formulate în susținerea răspunsurilor.

Scopul *Procedurii P-06 – Prelucrarea și documentarea informațiilor* – este de a cunoaște entitatea auditată/domeniul auditat în vederea stabilirii activităților auditabile și ca bază ulterioară pentru identificarea riscurilor, și constă în efectuarea analizelor următoarelor documente și acte similare: documentele de organizare a entității; cadrul normativ incident; documentele de planificare; rapoartele de activitate; constatările auditărilor și controalelor anterioare; informațiile externe privind structura auditată.

*Prelucrarea și documentarea informațiilor* se finalizează prin elaborarea documentului *Studiu preliminar*, care face referire la următoarele aspecte: caracterizarea generală a entității auditate; strategia, politicile și obiectivele entității în domeniul auditat; analiza activității din domeniul auditat; analiza structurii și pregătirii personalului în domeniul auditat; nivelul asigurării și disponibilitatea resurselor financiare necesare realizării obiectivelor domeniului auditat; concluzii.

Consider că în *etapa studiului preliminar*, echipa de audit trebuie să consulte și bilanțurile anuale, procesele-verbale, actele de constatare (similare) ale diferitelor structuri de control abilitate în drept (pe linie operațională, financiară, logistică etc.), rapoartele Curții de Conturi și rapoartele anuale care se întocmesc de organismele ce alcătuiesc Sistemul de control intern/managerial în fiecare entitate militară.

Scopul *Procedurii P-07 – Evaluarea riscurilor* – este de a identifica riscurile din entitatea auditată și apoi de a evalua probabilitatea și impactul fiecărui risc prin utilizarea criteriilor de apreciere a fiecăruia.

Pentru evaluarea probabilității riscurilor, se au în vedere următoarele criterii:

- istoricul manifestării riscului;
- stabilitatea cadrului normativ incident;
- complexitatea activității;
- disponibilitatea și experiența personalului.

*Evaluarea impactului riscurilor* se realizează pe baza următoarelor criterii:

- pierderi de active;
- afectarea imaginii entității;
- creșterea costurilor cu activitatea auditată;
- afectarea calității serviciilor;
- întreruperea activității.

*Evaluarea probabilității* se exprimă pe o scală valorică, pe trei niveluri, astfel:

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

*Evaluarea impactului* se măsoară pe o scală valorică, pe trei niveluri, astfel:

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

După evaluarea probabilității și impactului riscurilor, echipa de audit stabilește punctajul total al riscurilor prin înscrierea rezultatului, obținut în urma produsului dintre probabilitate și impact, pentru fiecare risc ( $PT_{risc} = P \times I$ ).

Pe baza punctajului obținut, este ierarhizat fiecare risc, astfel:

- risc ridicat (mare), dacă punctajul total al riscului este între 6 și 9;
- risc mediu (mediu), dacă punctajul total al riscului este 3 sau 4;
- risc mic (mic), dacă punctajul total al riscului este 1 sau 2.

Examinând cu atenție criteriile pe baza cărora se evaluează riscurile unei entități auditate, constatăm că acestea trebuie măsurate/determinate cu mai multă precizie atât la partea de probabilități de apariție, cât și la partea de impact al acestora.

În partea de probabilități de producere a riscurilor, unul dintre criteriile acestor probabilități se referă la *riscul analizat*, în sensul că acesta se poate situa în trei variante:

- nu s-a manifestat anterior în entitatea auditată/domeniul auditat (și atunci, probabilitatea de apariție este mică);
- s-a manifestat rar în trecut în entitatea auditată/domeniul auditat (și atunci, probabilitatea de apariție este medie);
- s-a manifestat des în trecut în entitatea auditată/domeniul auditat (și atunci, probabilitatea de apariție este mare). Consider că, aici, ar trebui completat acest risc cu precizarea unor intervale de frecvență de apariție, de la misiunea anterioară de audit la cea care urmează să se desfășoare (de exemplu, dacă frecvența a fost între 1 și 2 în intervalul de trei ani de la auditarea anterioară, să se considere risc mic, dacă frecvența a fost între 3 și 5 în intervalul de trei ani de la auditarea anterioară, să se considere risc mediu, și dacă frecvența manifestării acestui risc a fost mai mare de 5 în intervalul de trei ani de la auditarea anterioară, să se considere risc ridicat.



La partea de impact, sunt prevăzute ca și criteriile pierderi de active și afectarea costurilor de funcționare. Se disting și aici trei niveluri de impact:

- impact scăzut (nu există pierderi de active; costurile de funcționare nu sunt afectate);
- impact mediu (pierderile de active sunt reduse; creșterea costurilor de funcționare este moderată);
- impact ridicat (pierderi semnificative de active; costuri ridicate de funcționare).

La această parte de determinare a impactului, în funcție de criteriile de mai sus la care m-am referit, ar trebui aduse niște amendamente.

Pentru *pierderile de active*, trebuie stabilit un *prag de semnificație*<sup>1</sup> a valorii acestora, pentru a putea să le încadrăm într-una dintre clasele de impact.

Pentru stabilirea pragului de semnificație, se poate merge pe un anumit procent (de obicei 1-2% din valoarea activelor totale de care dispune unitatea, potrivit situațiilor financiare anuale, depuse în anii de la ultimul audit intern până la cel care urmează).

Dacă nu există pagube de active (constatate la inventarierea anuală, la inspecții și controale derulate, sau ca urmare a unor evenimente extraordinare și reflectate în situațiile financiare anuale), atunci impactul este scăzut.

Dacă există pagube de active situate sub sau la nivelul pragului de semnificație (constatate din sursele menționate mai sus), atunci impactul este mediu.

Dacă există pagube de active situate peste nivelul pragului de semnificație (constatate din sursele menționate mai sus), atunci impactul este ridicat.

Pentru *costurile de funcționare*, ar trebui luate în calcul două aspecte: *costurile planificate prin bugete și costurile efective ale activităților/domeniilor auditate*, pentru a vedea raportul dintre ele, corelat cu afectarea sau nu a calității activității

<sup>1</sup> *Pragul de semnificație* este definit, în „Cadru general pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare”, emis de Comitetul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, în următorii termeni: „Informațiile sunt semnificative, dacă omisiunea sau declararea lor eronată ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate pe baza situațiilor financiare. Pragul de semnificație depinde de mărimea elementului sau a erorii, judecat în împrejurările specifice ale omisiunii sau declarării greșite. Astfel, pragul de semnificație oferă mai degrabă o limită, decât să reprezinte o însușire calitativă primară, pe care informația trebuie să o aibă pentru a fi utilă”.

desfășurate de entitatea auditată. Valorile costurilor activităților trebuie luate din documente oficiale, validate și raportate de managementul entităților auditate structurilor ierarhice superioare (cum ar fi situațiile financiare trimestriale și anuale, bugetele proiectate și execuția lor).

*Analiza riscurilor* este întocmită de echipa de audit și este verificată din punctul de vedere al corectitudinii și suficienței informațiilor de către șeful Direcției audit intern/Secției, care o semnează, și aceasta se face pe fiecare activitate auditabilă din cadrul fiecărui obiectiv al misiunii de audit de regularitate/conformitate.

Față de forma actuală a analizei riscurilor, avansează următoarele propuneri:

- revizuirea modalităților de determinare a riscurilor și impactului acestora în activitatea de audit intern de regularitate/conformitate, valorificând, în acest scop, valențele modelului COSO de management al riscurilor, în mod deosebit *Ghidul COSO – Evaluarea riscurilor în practică* (Deloitte & Touche LLP 2012), și sugestiile formulate anterior de mine;

- sistemul de analiză astfel dezvoltat să poată fi considerat un sistem de diagnostic care să poată furniza toate datele necesare acestui proces;

- să se achiziționeze, la nivel de departament de comunicații, programe informatice mai performante pentru auditorii interni, decât cele care se folosesc acum, care să poată prelucra mai rapid și mai precis informațiile numeroase și complexe pe care le presupune procesul de analiză și evaluare a riscurilor.

Scopul *Procedurii P-08 – Evaluarea inițială a controlului intern și stabilirea obiectivelor de audit* – este de a analiza gradul de încredere pe care echipa de audit intern îl poate avea în sistemul de control intern, asociat activității care se auditează, și presupune parcurgerea următoarelor etape: stabilirea controalelor interne așteptate (minimale), pentru fiecare activitate auditabilă sau risc identificat, după caz; identificarea controalelor interne existente, pentru fiecare activitate auditabilă sau risc identificat, după caz; evaluarea inițială a conformității controlului intern prin compararea controalelor interne așteptate cu cele existente.

În cazul în care nu se identifică existența unor controale interne pentru gestionarea unor riscuri evaluate de echipa de audit ca fiind mari, auditorii pun întrebări în cadrul chestionarului de control

intern pentru a se clarifica cu privire la existența sau inexistența controalelor.

*Chestionarul de control intern* conține întrebări referitoare la: evaluarea modului de planificare a activității auditate, în raport cu cerințele normative și cu nevoile reale ale entității; verificarea respectării prevederilor legale și procedurale cu privire la organizarea procedurilor care trebuie să existe pe domeniul auditat; verificarea respectării prevederilor legale legate de desfășurarea efectivă a activităților din domeniul care se auditează.

*Evaluarea inițială a controlului intern* se realizează prin utilizarea unei scale pe trei niveluri, astfel: conform; parțial conform; neconform.

După evaluarea inițială a controlului intern, echipa de audit stabilește obiectivele, activitățile auditable și riscurile asociate acestora, care intră în procesul de auditare.

Este obligatoriu să fie selectate în auditare următoarele activități: toate activitățile cu riscurile mari (indiferent de evaluarea inițială a controlului intern); activitățile cu riscuri medii, la care evaluarea inițială a controlului intern a fost stabilită ca fiind „parțial conform” sau „neconform”; activitățile cu riscuri mici, la care evaluarea inițială a controlului intern a fost stabilită ca fiind „neconform”.

Legat de acest chestionar de control intern, propunerea mea este să se realizeze „comasarea” celor două chestionare (chestionarul de luare la cunoștință; chestionarul de evaluare inițială a controlului intern) într-unul singur, cu denumirea de „Chestionar de cunoaștere preliminară a entității auditate și a mecanismelor de control intern”, care ar contribui la reducerea numărului de documente ce nu diferă foarte mult între ele atât din punctul de vedere al conținutului, cât și al rezultatelor furnizate, dar care consumă resurse umane și de timp uriașe.

Scopul *Procedurii P-09 – Elaborarea Programului misiunii de audit public intern de regularitate* – este de a repartiza sarcinile misiunii pe fiecare auditor intern și are următorul conținut:

- obiectivele în cadrul programului misiunii, care sunt următoarele: pregătirea misiunii; intervenția la fața locului; raportarea misiunii; urmărirea recomandărilor;

- la fiecare din aceste obiective, tipurile de activități/acțiuni (riscuri), tipul testării, descrierea testării, numărul de teste, durata în ore a testelor, auditorii interni care efectuează aceste activități și locul desfășurării acestor activități.

Legat de Programul misiunii de audit public intern de regularitate/conformitate, propun introducerea, în structura Programului (ca și în modelul Ordinului de serviciu), a unei mențiuni, din care să rezulte că, în situația în care un auditor sau mai mulți vor fi înlocuiți pe timpul misiunii, ori în situația în care apar o serie de aspecte de natură să modifice datele înscrise inițial în Program, se va elabora un nou Program updatat care să reflecte cu acuratețe, în timp activitățile planificate și executate de către fiecare membru al echipei de audit, în parte.

### **Structura actuală și propunerile noastre pentru configurarea ghidului de audit intern de regularitate/conformitate la partea din metodologie referitoare la intervenția la fața locului**

Această parte a misiunii de audit intern de regularitate/conformitate presupune:

- colectarea și analiza probelor de audit;
- revizuirea documentelor și constituirea dosarului de audit;
- ședința de închidere.

Referitor la partea legată de intervenția la fața locului, în cadrul unei misiuni de audit de regularitate/conformitate, sunt inserate următoarele proceduri: P-10 – Efectuarea testărilor și formularea constatărilor; P-11 – Analiza problemelor și formularea recomandărilor; P-12 – Analiza și raportarea iregularităților; P-13 – Revizuirea documentelor și constituirea dosarului de audit; P-14 – Ședința de închidere.

Scopul *Procedurii P-10 – Efectuarea testărilor și formularea constatărilor* – este de a colecta probele de audit necesare îndeplinirii obiectivelor misiunii, scop în care se realizează testările menționate în programul misiunii de audit aprobat.

*Testul* este întocmit de auditor și verificat de supervisor, și la el se anexează documentele care susțin constatările din test (foi de lucru, liste de control, chestionare, interviuri, după caz).

Testul are următorul conținut: obiectivul testului; modalitatea de eșantionare; descrierea testării; rezultatele obținute în urma testării; concluzii.

La această parte a ghidului, referitoare la efectuarea testărilor și formularea constatărilor, avansează două propuneri:

- alegerea de către auditori a unui eșantion, stabilit pe baza analizei de risc, care să-l poată



conduce, cât mai rapid, la formularea unei/unor concluzii sau la identificarea unei disfuncții de pe un segment de activitate auditat;

- dezvoltarea la nivelul Direcției generale financiar-contabile, împreună cu specialiștii informaticieni, a unui program informatic/software care să poată permite exportul de date din sistemul contabil, sistemul de salarizare, din sistemele INTEND și MENTEC (programe de pe zona logistică) ale unităților, într-o platformă dedicată Direcției audit intern/structurilor subordonate, date care să poată fi analizate și prelucrate de auditori, încă din perioada de pregătire a misiunii.

Menirea *Procedurii P-11 – Analiza problemelor și formularea recomandărilor* – este de a prezenta, într-o formă elaborată, disfuncțiile identificate în urma testării. În acest sens, se elaborează Fișa de identificare și analiză a problemei (FIAP) de către auditorii interni, pentru consemnarea disfuncțiilor în vederea elaborării recomandărilor, se analizează de șeful echipei de audit, se supraveghează de supervisor. Apoi, *FIAP-urile* sunt discutate pe durata intervenției la fața locului cu reprezentanții entității auditate, care le vor semna, pentru luare la cunoștință.

În cazul în care reprezentanții entității auditate refuză semnarea pentru luare la cunoștință a FIAP-urilor, auditorii interni înregistrează aceste documente la Compartimentul Documente Clasificate al structurii de audit și le transmit structurilor auditate.

*Fișa de identificare și analiză a problemei (FIAP)* are următorul conținut:

- problema care constituie obiectul fișei;
- constatările auditorului, în urma examinării problemei;
- cauze pentru care anumite prevederi legate de documentul obiect al FIAP nu au fost respectate;
- consecințele nerespectării anumitor prevederi legate de problema obiect al FIAP;
- recomandări formulate de auditorul intern pentru eliminarea neajunsurilor constatate și consemnate în FIAP.

Față de această formă a *Fișei de identificare și analiză a problemei (FIAP)*, fac următoarele propuneri:

- transmiterea/punerea la dispoziția factorilor de decizie ai unității a acestor fișe online, pentru a fi studiate de auditați;
- eliminarea datei din rubrica destinată luării la cunoștință de către reprezentantul unității auditate, deoarece se pot crea unele diferențe de opinii și

interpretări juridice diferite cu privire, de exemplu, la data/momentul în care reprezentantul unității a fost sesizat și trebuie să dispună executarea cercetării administrative.

Scopul *Procedurii P-12 – Analiza și raportarea iregularităților* – este de a documenta și de a transmite, conform prevederilor legale, iregularitățile constatate în cadrul misiunii de audit. *Iregularitatea* este o disfuncție gravă, care necesită luarea de măsuri imediate de corectare sau investigare, fără a se mai aștepta finalizarea misiunii de audit.

Stabilirea unei disfuncții ca fiind iregularitate se face de către auditorul intern, strict pe baza raționamentului profesional, în funcție de durata sau de alte limitări ale misiunii, de gravitatea consecințelor, de urgența dispunerii măsurilor de corectare/recuperare a pagubei.

În cazul identificării unei iregularități, auditorul elaborează *Formularul de constatare și raportare a iregularităților (FCRI)*, care este supervizat și apoi transmis șefului Direcției audit intern, pentru informarea ministrului apărării naționale.

*Formularul de constatare și raportare a iregularităților (FCRI)* are următorul conținut:

- problema care constituie obiectul fișei;
- constatările auditorului asupra neregulilor identificate;
- acte normative încălcate, ca urmare a neregulilor produse în rezolvarea problemei de către cei auditați;
- consecințele legale și de altă natură, ca urmare a neregulilor produse în rezolvarea problemei de către cei auditați;
- recomandări formulate de auditorul intern pentru eliminarea neajunsurilor constatate în rezolvarea corectă și legală a problemei pentru care s-a întocmit fișa.

În legătură cu acest formular, propun:

- dezvoltarea de specialiștii în informatică de la nivel departamental (pentru a sprijini Direcția Audit Intern) a unor softuri care să permită valorificarea la maximum a posibilităților de automatizare și digitalizare a activității de audit intern, pe zona misiunilor de regularitate/conformitate, preluând din experiența celor mai avansați specialiști în domeniu, inclusiv prin folosirea de tehnologii avansate de tip RPA – Robotic Process Automation – care pot deveni operaționale și pentru domeniul militar;

- transmiterea formularului de constatare și raportare a iregularităților (FCRI) să se facă în format electronic, cu respectarea normelor legale privind protecția informațiilor clasificate;

- modificarea reglementării actuale din Normele metodologice privind exercitarea auditului public intern în Ministerul Apărării Naționale, aprobate de Ordinul ministrului apărării naționale nr. M. 67/2014, în sensul în care acest lucru să se facă în trei zile lucrătoare, și nu în trei zile calendaristice;

- scoaterea din conținutul FCRI a rubricii de recomandări, deoarece iregularitatea este raportată ierarhic ministrului care are autoritatea legală de a dispune măsuri în consecință.

Scopul *Procedurii P-13 – Revizuirea documentelor și constituirea dosarului de audit* – este de a verifica, încă o dată, suficiența probelor care susțin deficiențele identificate. În acest sens, auditorii interni întocmesc *Nota centralizatoare a documentelor de lucru*, care este verificată de supervisorul misiunii.

Nota centralizatoare a documentelor de lucru are următorul conținut: constatare; documente justificative/probe de audit, dacă acestea există sau nu; auditorii care au realizat documentele de lucru. Ca propunere, apreciez că și *Nota centralizatoare a documentelor de lucru* ar trebui realizată și transmisă în format electronic persoanelor implicate în elaborarea și gestionarea unui asemenea document.

Procedura *P-14 – Ședința de închidere* – are ca scop de a prezenta, conducerii structurii auditate, constatările, concluziile și recomandările preliminare ale auditorilor interni, rezultate în urma efectuării testărilor. *Ședința de închidere* se materializează și sub forma unui document care are, în prima sa parte, date referitoare la lista participanților (din partea Direcției audit intern și a celor auditați, cu nume și prenume; funcție; structura din care face parte), iar în partea finală, se află stenograma ședinței și semnăturile participanților la această activitate.

Propunerile mele legate de această ședință de închidere vizează două aspecte:

- ședința de închidere să se desfășoare în viitor și online, cu participarea reprezentanților entităților auditate și ai auditorilor;

- reuniunea de conciliere, dacă este cazul, poate avea loc chiar în cadrul ședinței de închidere.

### **Structura actuală și propunerile noastre pentru configurarea ghidului de audit intern de regularitate/conformitate la părțile din metodologie referitoare la raportarea rezultatelor misiunii și urmărirea recomandărilor**

Această parte a misiunii de audit intern de regularitate/conformitate presupune, la secțiunea de raportare a rezultatelor misiunii, următoarele: elaborarea proiectului raportului de audit public intern; elaborarea Raportului de audit public intern. Etapa finală a unei astfel de misiuni de audit intern constă în urmărirea implementării recomandărilor.

Referitor la raportarea rezultatelor misiunii și urmărirea recomandărilor, în cadrul unei misiuni de audit de regularitate/conformitate sunt inserate următoarele proceduri: P-15 – Elaborarea proiectului Raportului de audit public intern; P-16 – Transmiterea proiectului Raportului de audit public intern; P-17 – Reuniunea de conciliere; P-18 – Raportul de audit public intern; P-19 – Difuzarea Raportului de audit public intern; P-20 – Supervizarea; P-21 – Urmărirea recomandărilor.

Scopul *Procedurii P-15 – Elaborarea proiectului Raportului de audit public intern* – este de a prezenta, într-o manieră structurată, constatările rezultate în urma misiunii de audit. Pentru elaborarea proiectului raportului de audit public intern, fiecare auditor participant la misiune trebuie să transmită auditorului care îl elaborează un document cu constatările, disfuncțiile și recomandările aferente obiectivelor care i-au fost stabilite.

Formulez următoarele recomandări legate de elaborarea proiectului raportului de audit public intern:

- să fie prezentate, analizate și evaluate obiectivele ale căror grad de risc, rezultat în urma analizei efectuate de echipele de audit, este mediu și ridicat, pentru a nu încărca raportul cu date care nu aduc plusvaloare managementului unității și nici nu-l ajută;

- judecățile de valoare inserate în raport trebuie să se orienteze către aspectele care vizează activitatea principală a unității, către misiunea și activitățile specifice acesteia;

- obiectivele auditului să fie orientate și adaptate modelului, specificului concret al unității, iar concluziile sau aprecierile rezultate din aceste rapoarte să fie pe înțelesul atât al auditorului, cât și al auditaților;





• opiniile și concluziile să fie focalizate pe elemente de calitate, nu de cantitate (cât de voluminos este raportul de audit).

În legătură cu *Procedura P-16 – Transmiterea proiectului raportului de audit public intern* –, propunerea mea este utilizarea variantei electronice sub forma RDE sau prin INTRAMAN, pentru transmiterea acestui raport.

Scopul *Procedurii P-17 – Reuniunea de conciliere* – este discutarea punctelor de vedere ale structurii auditate cu privire la proiectul de raport de audit public intern elaborat, întocmindu-se, în acest sens, *minuta reuniunii de conciliere*. Auditorii interni au obligația de a organiza o reuniune de conciliere în termen de 10 zile calendaristice de la primirea punctelor de vedere și a solicitării structurii auditate.

În legătură cu *reuniunea de reconciliere*, formulez două propuneri: desfășurarea reuniunii de conciliere odată cu sau în cadrul Ședinței de închidere și, evident, adaptarea cadrului legal de reglementare în acest sens; modificarea procedurii în privința hotărârii formei finale a constatărilor, concluziilor și recomandărilor (să fie atributul Șefului DAI, atunci când reuniunea de conciliere are loc între o structură de audit teritorială, iar hotărârea finală să fie atributul ministrului apărării naționale, atunci când concilierea se derulează între DAI și o structură din zona ei de competență/responsabilitate).

*Procedura P-18 – Raportul de audit public intern* – are ca menire prezentarea, într-o manieră structurată, a constatărilor rezultate în urma misiunii de audit, la care au fost incluse și modificările convenite în urma reuniunii de conciliere. Acesta trebuie însoțit de o sinteză a principalelor constatări și recomandări. În urma concilierii, proiectul raportului de audit se modifică, potrivit celor convenite în minuta reuniunii de conciliere, acesta devenind raport de audit public intern (final).

Ca propunere, sugerez transmiterea spre lecturare și analiză a raportului de audit de regularitate reprezentanților entităților auditate, întocmirea, într-o primă etapă, în format electronic, iar după confirmarea de către aceștia a asumării conținutului și concluziilor finale, transmiterea de către auditori a formei finale a acestuia; se poate astfel confirma de managementul entității auditate, într-un timp foarte scurt (nu neapărat în 15 zile, cât este cel reglementat la această dată) faptul că nu

urmează ca entitatea auditată să solicite reuniune de conciliere.

Prin *Procedura P-19 – Difuzarea Raportului de audit public intern* –, acesta va avea forma finalizată, în urma misiunii executate în unitatea auditată, va include modificările stabilite în cadrul reuniunii de conciliere și va fi difuzat pentru supervizare, înainte de a fi transmis entității auditate în formă finală, inclusiv în varianta electronică.

Scopul *Procedurii P-20 – Supervizarea* – este de a se asigura că obiectivele misiunii de audit public intern au fost atinse în condiții de calitate. În cazul unor eventuale neclarități între supervisor și auditorii interni, aceștia elaborează *Nota de supervizare a documentelor*.

În procesul de supervizare a Raportului de audit public intern final, propun să se utilizeze și varianta în format electronic, prin care supervisorul să comunice cu auditorii interni care au efectuat misiunea de audit.

*Procedura P-21 – Urmărirea recomandărilor* – cuprinde, ca document de esență, *Fișa de urmărire a implementării recomandărilor (FUIR)*, care conține următoarele rubrici:

- prezentarea fiecărei constatări sau disfuncții;
- recomandarea auditorului;
- misiunea de audit public intern;
- data planificată/data prelungirii/data implementării;
- modul de implementare a recomandării;
- valoarea adăugată, adusă de implementarea acestor recomandări.

Ca propuneri și recomandări, consider că ar fi binevenite următoarele: FUIR să fie realizată și transmisă și în format electronic persoanelor implicate în elaborarea și gestionarea unui asemenea document; să se clarifice momentul în care o recomandare este apreciată ca fiind implementată, deoarece acest aspect încă nu este bine definit; așadar, apreciez că o recomandare formulată de auditori este implementată de unitatea auditată în momentul în care s-a atins finalitatea scopului pentru care acea recomandare a fost formulată.

Am convingerea că aceste propuneri, dar și altele, posibile și necesare, pot fi luate în considerare de Direcția Audit Intern, pentru configurarea unui nou Ghid de audit intern de regularitate/conformitate, ancorat mai bine la noile realități și cerințe din Armata României.

## Concluzii

Sursele de cercetare pe care le-am folosit în realizarea acestui articol au fost relevante și folositoare demersului nostru și au constatat în:

- reglementările de bază existente în prezent la nivel național în domeniul auditului public intern referitoare la misiunile de regularitate/conformitate;
- diferite modele de ghiduri deja utilizate de Direcția Audit Intern din Ministerul Apărării Naționale și, în primul rând, ghidul de audit de regularitate pentru achiziții publice;
- concluziile desprinse de noi, în urma aplicării unor chestionare în rândul unui important număr de auditori și auditați din armată, pe baza Modelului Balanced Scorecard;
- provocările noului fenomen sociosanitar, generat, la nivel global și național, de pandemia de Coronavirus;
- noile cercetări și realizări obținute în ultimii ani de către teoreticieni și practicieni în domeniul auditului public intern.

Propuneri mai consistente pentru ghidul de audit de regularitate/conformitate utilizabil în entitățile din Ministerul Apărării Naționale le-am făcut, față de varianta configurată de Direcția Audit Intern, la următoarele părți ale documentului: analiza riscurilor; evaluarea inițială a controlului intern; formatul fișei de identificare și analiză a problemei (FIAP); formatul formularului de constatare și raportare a iregularităților (FCRI); sugestii privind aspectele cheie pe care trebuie să le conțină raportul de audit intern de regularitate/conformitate.

## BIBLIOGRAFIE

- Deloitte & Touche. 2012. „Risk Assessment in Practice.”
- MApN. 2020. *Dispoziția nr. D.A.I.-3 din 2020 pentru aprobarea ghidului privind auditul procedurilor de atribuire a contractelor de achiziție publică/acordurilor-cadru*. București: MApN.
- MApN. 2020. „Ghidul privind desfășurarea misiunilor de audit de regularitate în domeniul achizițiilor publice.” Accesat la 24.02.2022, <https://dai.mapn.ro/>.

MApN. 2020. „Dispoziția nr. D.A.I.-2 din 28.04.2020 a Șefului Direcției Audit Intern din Ministerul Apărării Naționale pentru aprobarea Ghidului privind derularea misiunilor de audit public intern prin utilizarea mijloacelor electronice de comunicare, pentru auditarea.” Accesat la 24.02.2022, <https://dai.mapn.ro/>.

„Codul controlului intern/managerial al entităților publice.” *Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 444. 2015. Accesat la 25.02.2022, <https://www.monitoruloficial.ro/>.

„Hotărârea Guvernului nr. 1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern.” *Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 17. 10.01.2014. Accesat la 25.02.2022, <https://www.monitoruloficial.ro/>.

„Ordinul ministrului apărării naționale nr. M.67/17.06.2014 pentru aprobarea normelor metodologice privind exercitarea auditului public intern în Ministerul Apărării Naționale.” *Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 463. 25.06.2014. Accesat la 25.02.2022, <https://www.monitoruloficial.ro/>.

„Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată, cu modificările și completările ulterioare.” *Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 953. 24.12.2002. Accesat la 25.02.2022, <https://www.monitoruloficial.ro/>.

Ministerul de Finanțe. 2014. *Ghidul general privind metodologia specifică de derulare a misiunilor de audit public intern de regularitate/conformitate*. Accesat la 24.02.2022, [https://www.mfinante.ro](https://www.mfinante.ro/).

Ministerul Apărării Naționale. 2014. „Ordinul ministrului apărării naționale nr. M.127/09.12.2014 pentru modificarea și completarea normelor metodologice privind exercitarea auditului public intern, aprobate prin Ordinul ministrului apărării naționale nr. M.67/2014.”

Ministerul Apărării Naționale. 1998. „Ordinul ministrului de stat nr. M.5/1999 pentru aplicarea prevederilor Ordonanței Guvernului României nr. 121, privind răspunderea materială a militarilor, cu modificările și completările ulterioare.”