



SPECIFICUL DERULĂRII MISIUNILOR DE AUDIT DE SISTEM

THE SPECIFICITY OF THE SYSTEM AUDIT ENGAGEMENTS

Lt.col.drd. Radu-Viorel MARCU*

Lucrarea prezintă unele aspecte referitoare la cadrul de reglementare a auditului public intern, în special în ceea ce privește derularea misiunilor de audit de sistem. Totodată, sunt prezentate, succint, elemente referitoare la metodologia națională de derulare a acestui tip de misiuni de audit, fiind realizată o evaluare a respectivelor metodologii. Sunt identificate normele specifice aprobate la nivelul compartimentelor de audit public intern și este realizată o analiză a acestora.

The paper presents some aspects regarding the methodology of internal audit, respectively system audit engagements. At the same time, there are briefly presented elements regarding the national methodology for carrying out this type of audit engagement, being performed an evaluation of the respective methodologies. The specific norms approved at the level of internal public audit compartments are identified and an analysis of them is carried out.

Cuvinte-cheie: audit; entitate publică; conceptul de sistem; audit de sistem; perfecționarea auditului.

Keywords: audit; public entity; concept of a system; system audit; audit improvement.

Auditul public intern a fost reglementat inițial¹ de *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern*, de *Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003 (denumite în continuare *Norme generale*), precum și de *Normele privind organizarea și exercitarea activității de consiliere desfășurate de către auditorii interni din cadrul entităților publice*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1702/2005. Deși au mai fost efectuate unele modificări ale cadrului de reglementare, cele mai semnificative au fost cele aduse de *Legea nr. 191/2011*². Acest act normativ a condus la republicarea Legii nr. 672/2002 și la abrogarea celor două ordine ale ministrului finanțelor publice, care au fost înlocuite cu *Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern*, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1086/2013.

În ceea ce privește „upgradarea” cadrului de reglementare specific, nu se identifică o modificare a definiției auditului de sistem, ci, mai degrabă, o „clarificare” a modului de derulare a acestui

tip de audit, aspect ce a avut în vedere eliminarea unor eventuale confuzii ce se manifestau atât la nivelul auditorilor, cât mai ales în rândul entităților auditate, în ceea ce privește delimitarea auditului de sistem față de cel al performanței.

În cadrul prezentului articol nu mi-am propus prezentarea conceptului de sistem și/sau bunele practici internaționale pe acest palier al misiunilor de asigurare, ci doar o analiză, succintă, a prevederilor actuale la nivel național/departamental. Totuși, pentru a facilita înțelegerea conceptului de sistem, subliniez faptul că, potrivit literaturii de specialitate, prin sistem se înțelege „un ansamblu de elemente ce interacționează între ele și cu exteriorul, cu respectarea unor reguli, legi și principii, în vederea realizării unui sens, obiectiv, scop”³. Astfel, se poate spune că, prin aplicarea teoriei sistemelor, se implementează o abordare științifică (de tip logic-sistemic), care are ca fundament principiul cauzalității și facilitează o abordare interdisciplinară a realității înconjurătoare.

Cadrul național de reglementare – auditul de sistem

Definiția auditului de sistem nu a suferit modificări, fiind prevăzută la art. 14 lit. a) din

**Direcția audit intern*

e-mail: marcuraduviorel@ymail.com



Legea nr. 672/2002 unde se consemnează că acest tip de audit „reprezintă o evaluare de profunzime a sistemelor de conducere și control intern, cu scopul de a stabili dacă acestea funcționează economic, eficiente și eficiente, pentru identificarea deficiențelor și formularea de recomandări pentru corectarea acestora”.

Principalul aspect subliniat de noul cadru de reglementare, prin *Normele generale*, este că „misiunea de audit de sistem trebuie să abordeze atât elemente specifice regularității activităților cu cadrul normativ care le reglementează, cu standardele sau cu bunele practici în domeniile auditate, cât și elemente ale performanței”.

Mai mult, legiuitorul specifică că acest tip de audit „vede” entitatea publică ca pe un sistem compus din mai multe subsisteme, a căror abordare în cadrul misiunilor de sistem, poate fi realizată, atât per ansamblu, cât și pe subsistemele componente, în funcție de complexitatea structurală a domeniilor entității respective (se are în vedere diversitatea domeniilor din cadrul entității, respectiv mărimea și volumul acestora). Astfel, se poate spune că acest tip de audit implică o analiză aprofundată pe subsistemul entității, a intrărilor/proceselor/rezultatelor în vederea evaluării modului de concepere și de punere în aplicare a subsistemului respectiv.

Venind în completarea celor subliniate anterior, faptul că auditul de sistem are în vedere atât regularitatea/conformitatea, cât și performanța, *Normele generale* stabilesc criteriile ce țin cont de cele două tipuri de audit menționate anterior, cu scopul final de a furniza o asigurare privind funcționarea, per ansamblu, a entității publice, asigurare obținută prin analiza, distinctă, a tuturor subsistemelor componente. Astfel, în derularea misiunilor, auditorii trebuie să aibă în vedere următoarele criterii⁴:

- conformitatea atât cu strategia, politicile, planurile, regulamentele și procedurile, cât și cu cadrul normativ specific domeniului auditabil din care face parte entitatea auditată;
- realizarea obiectivelor și atingerea țintelor respectând standardele de calitate și performanță;
- fiabilitatea, oportunitatea și utilitatea informațiilor financiare și operaționale;
- regularitatea operațiilor și etica profesională;

- integritatea patrimonială și protejarea împotriva pierderii sau deteriorării de orice natură a informațiilor, inclusiv integritatea evidențelor și documentelor justificative;
- economicitatea intrărilor de orice fel, a utilizării resurselor și eficiența operațiilor.

Astfel, auditul de sistem va analiza toate cele șase criterii, în timp ce auditul de regularitate va avea în vedere primele trei criterii, iar auditul performanței se va concentra pe ultimele trei criterii.

Criteriile stabilite prin *Normele generale* sunt în acord cu buna practică în domeniu. Astfel:

• potrivit Raportului „Comparație între Auditul de Regularitate, Auditul de Sistem și Auditul de Performanță”⁵, auditul de sistem va acoperi:

- economicitatea și eficiența;
- atingerea obiectivelor;
- validitatea informațiilor;
- respectarea legilor;
- regularitatea tranzacțiilor;
- protejarea patrimoniului.

• potrivit suportului de curs „Dezvoltarea auditului de performanță și a auditului de sistem în România”⁶, auditul de sistem are în vedere șase aspecte:

- realizarea obiectivelor, scopurilor și țăintelor respectând anumite standarde de calitate și performanță prestabilite;
- conformitatea cu politicile, planurile, regulamentele, procedurile și acordurile interne, pe de-o parte, dar și cu legile, reglementările și obligațiile externe, pe de altă parte;
- fiabilitatea, claritatea, completitudinea, oportunitatea și utilitatea informațiilor de natură financiară, operațională, și de conducere, a rapoartelor și declarațiilor, precum și integritatea evidențelor și documentelor justificative;
- regularitatea tranzacțiilor și etica comportamentală;
- economicitatea achiziției și utilizării resurselor și eficiența operațiilor;
- protejarea activelor și a intereselor împotriva pierderii sau deteriorării de orice natură și din orice cauză.

În toate situațiile expuse anterior, primele trei criterii au în vedere performanța, iar ultimele trei au în vedere conformitatea/regularitatea.



Având în vedere cele detaliate anterior, consider că auditul de sistem are aplicabilitate (contribuie la creșterea performanțelor managementului), îndeosebi la nivelul entităților publice complexe, care cuprind mai multe domenii de activitate și unde instituția publică este formată dintr-un număr semnificativ de ordonatori de credite (cum ar fi: Ministerul Apărării Naționale, Ministerul Afacerilor Interne etc.) și unde, totodată, auditul este organizat la nivel centralizat. În fapt, apreciez că acest tip de misiuni își poate dovedi utilitatea și la nivelul național, putând fi organizate misiuni de audit de sistem (intersectoriale) de către Unitatea Centrală de Armonizare a Auditului Public Intern, ca structură coordonatoare, și derulate la nivelul tuturor entităților semnificative din sistemul public.

O opinie, în acest sens, este formulată și la nivelul Uniunii Europene⁷, apreciindu-se că auditul de sistem aduce plusvaloare, în special, în situația în care este derulat înaintea, la începutul sau, cel mult, în prima jumătate a derulării unor „proiecte”⁸.

Mai mult, chiar în cadrul *Strategiei dezvoltării controlului financiar public intern în România pentru perioada 2014-2016*⁹, emisă la nivelul Ministerului Finanțelor Publice, este cuprinsă, ca oportunitate în implementarea controlului financiar public intern, *planificarea și realizarea de misiuni intersectoriale de audit intern care să aibă drept scop gestionarea bunului public*. O activitate în acest sens, de strictă actualitate, la care s-ar impune desfășurarea unei misiuni de audit de sistem (intersectorial) ar fi auditarea sistemului de prevenire a corupției, având în vedere obligativitatea auditării, o dată la doi ani, a acestui sistem, conform prevederilor HG nr. 583/2016 *privind aprobarea Strategiei naționale anticorupție pe perioada 2016-2020, a seturilor de indicatori de performanță, a riscurilor asociate obiectivelor și măsurilor din strategie și a surselor de verificare, a inventarului măsurilor de transparență instituțională și de prevenire a corupției, a indicatorilor de evaluare, precum și a standardelor de publicare a informațiilor de interes public*.

Pentru a sublinia importanța activității de audit pentru sistemul național anticorupție, în cadrul hotărârii anterior menționate, au fost stabiliți următorii indicatori de performanță: numărul de recomandări formulate, gradul de implementare a recomandărilor formulate și structurile de audit consolidate.

Metodologia actuală de derulare a misiunilor de audit de sistem

În ceea ce privește metodologia de derulare a misiunilor de audit de sistem, cadrul de reglementare național este, în opinia mea, la nivel de „pionierat”. Astfel, în cadrul *Normelor generale*, la pct. 3.4.-3.10 este abordată metodologia generală de desfășurare a misiunilor de asigurare, fiind astfel detaliată o singură metodologie pentru misiunile de audit de regularitate, de sistem și al performanței. Menționez că pct. 3.6 din *Normele generale*, prevede că Unitatea Centrală de Armonizare a Auditului Public Intern are obligația să dezvolte, distinct, metodologii de derulare a misiunilor de asigurare, implicit, și de sistem, prin ghiduri generale, care trebuie să fie aprobate prin ordin de ministru (ministru finanțelor publice). De asemenea, la art. 2 din *Normele generale* se prevede următoarele: *compartimentele de audit public intern sunt obligate să elaboreze norme proprii privind exercitarea auditului public intern*.

În acest sens, pe site-ul ministerului a fost postat Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 758 din 02.06.2014 *pentru aprobarea Ghidului general privind metodologia specifică de derulare a misiunilor de audit public intern de sistem* (denumit în continuare *Ghid*). În opinia mea, acest ordin nu aduce suficiente elemente suplimentare și nici nu detaliază complet prevederile referitoare la auditul de sistem din cadrul *Normelor generale*, ci doar reiterează, succint, cu caracter general, pct. 3.4-3.10 din *Normele generale*, unde este detaliată metodologia generală de derulare a misiunilor de asigurare.

Deși *Normele generale* statuează criteriile care trebuie abordate în cadrul unei misiuni de audit de sistem, acestea nu sunt dezvoltate, pentru facilitarea înțelegerii de către auditorii interni și, mai mult, *Ghidul* anterior menționat, nici măcar nu face referire la acestea. În ceea ce privește tehnicile/instrumentele de audit, *Normele generale* și *Ghidul* subliniază faptul că auditorii trebuie să folosească metode și tehnici adecvate, pentru identificarea neconcordanțelor / neconformităților / punctelor vulnerabile și adoptarea de măsuri corective/de îmbunătățire a activităților/proceselor, pentru ca instituția publică și sistemele/subsistemele acesteia să fie eficiente și eficace.

De asemenea, nu sunt detaliate aspecte referitoare la modalitatea de identificare a sistemelor/



subsistemelor, modalitatea de efectuare a analizei riscurilor la nivelul sistemelor/subsistemelor, prioritizarea în planificarea multianuală/anuală a sistemelor/subsistemelor (se precizează doar că planificarea se face de către șeful CpAPI¹⁰ și se aprobă de conducerea entității).

Un sprijin în derularea misiunilor de audit de sistem îl reprezintă *Codul controlului intern/managerial al entităților publice*, aprobat prin *Ordinul Secretariatului General al Guvernului nr. 400/2015*, cu modificările și completările ulterioare, care facilitează abordarea unora dintre criteriile stabilite pentru auditul de sistem. Astfel, trebuie avute în vedere *Standardele 5 Obiective și 7 – Monitorizarea performanțelor*. În completarea acestor standarde, trebuie aplicați „cei 3E” specifici auditului performanței (economicitate, eficiență și eficacitate), pentru a cuantifica performanța managementului raportat la obiectivele/țintele entității publice. Reiterăm faptul că, potrivit *Normelor generale*, „cei 3E” au următoarele înțelesuri:

- economicitatea – minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate;
- eficiența – maximizarea rezultatelor unei activități în relație cu resursele utilizate;
- eficacitatea – gradul de îndeplinire a obiectivelor programate pentru fiecare activitate și raportul dintre efectul proiectat și rezultatul efectiv al activității.

Și în această situație, abordarea auditului de sistem va întâmpina dificultăți în derulare, în condițiile în care nici auditul performanței nu este suficient dezvoltat metodologic.

Analiza comparativă normelor de audit elaborate de compartimentele de audit semnificative – auditul de sistem

Pentru formarea unei opinii referitoare la modul de derulare a misiunilor de audit de sistem la nivel național am analizat *normele proprii* aprobate la nivelul Ministerului Apărării Naționale, Casei Naționale de Asigurări de Sănătate, Ministerului Afacerilor Interne, Ministerului Finanțelor Publice, respectiv Ministerului Sănătății, norme care au fost publicate în Monitorul Oficial sau au fost postate pe site-urile instituțiilor respective.

Astfel, cu excepția *Normelor proprii* aprobate la nivelul Ministerului Apărării Naționale, unde, în

funcție de modul de organizare al compartimentului de audit public intern, au fost detaliate aspecte referitoare la modul de desfășurare al misiunilor de audit de sistem, *Normele specifice* elaborate de entitățile supuse analizei (cele care au, în fapt, normele publicate) au abordat succint acest tip de audit, dezvoltând exclusiv, doar aspecte referitoare la etapa de prelucrare și de documentare a informațiilor, insuficient, în opinia mea, pentru derularea în condiții optime a misiunilor de audit de sistem.

Menționez că, în ceea ce privește auditul de sistem, în toate normele sunt preluate *ad litteram* prevederile referitoare la definiție, scop, criterii, modalitate și sfera de desfășurare a acestui tip de audit. De asemenea, se prevede că metodologia utilizată pentru misiunile de sistem este cea detaliată în normele generale, respectiv metodologia misiunilor de asigurare.

În continuare, voi detalia particularitățile normelor, în ceea ce privește auditul de sistem, la nivelul compartimentelor de audit public intern de referință.

Normele aprobate la nivelul Ministerului Finanțelor Publice

În cadrul acestui minister sunt în vigoare *Normele privind exercitarea activității de audit public intern în cadrul Ministerului Finanțelor Publice*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1452/2014. *Normele metodologice* precizează că etapele, procedurile și documentele ce sunt elaborate pe timpul unei misiuni de audit de sistem respectă metodologia misiunilor detaliată pentru misiunile de asigurare (asimilată, în acest caz, la misiunile de regularitate) cu excepția etapei *prelucrarea și documentarea informațiilor* (în fapt, *colectarea și prelucrarea informațiilor*).

În ceea ce privește criteriile ce trebuie urmărite într-o misiune de audit de sistem, la nivelul MFP s-a considerat că auditul de sistem trebuie să aibă ca și criterii elementele cheie ale controlului intern managerial¹¹, respectiv: mediul de control; performanța și managementul riscurilor; informarea și comunicarea; activitățile de control; auditarea și evaluare. Totuși, normele metodologice fac referire și la criteriile instituite prin HG nr. 1086/2013, subliniind că acestea sunt aspecte de urmărit.

Particularizarea normelor a avut în vedere, în principal, informațiile ce sunt cuprinse și



introduse în studiul preliminar. Diferențele privind elementele ce sunt cuprinse în studiul preliminar, față de modelul general din HG nr. 1086/2013 sunt detaliate în Tabelul nr. 1.

În continuarea concepției pornite de la stabilirea criteriilor misiunii de audit de sistem, *Studiul preliminar* cuprinde două puncte referitoare eminentamente la standarde CIM¹², în ceea ce privește modul de stabilire a obiectivelor și gradul în care acestea corespund scopurilor/strategiilor instituției publice, respectiv modul de stabilire a indicatorilor asociați acestora. Astfel, potrivit metodologiei de la

• analiza indicatorilor – identificare, îndeplinire cerințe SMART – elaborare document *Evaluarea indicatorilor*;

• stabilirea obiectivelor care respectă cerințele SMART – reprezintă criteriile la care vor fi raportate rezultatele obținute.

Norme aprobate la nivelul Ministerului Afacerilor Interne

Ministerul Afacerilor Interne împreună cu Ministerul Apărării Naționale au asigurat pionieratul în ceea ce privește auditul de sistem și

Tabelul nr. 1

ANALIZA COMPARATIVĂ STUDIU PRELIMINAR

Studiu preliminar metodologie misiuni asigurare HG nr. 1086/2013	Studiu preliminar audit de sistem OMFP nr. 1452/2014
1) Caracterizarea generală a entității/structurii auditate;	-
2) Strategia și politicile în domeniul auditabil	-
3) Analiza domeniului auditabil (procese, responsabili, factori de influență, cadrul normativ și metodologic specific, gestionarea riscurilor etc.)	1) Analiza domeniului auditabil
4) Obiectivele entității/structurii auditate;	2) Analiza obiectivelor domeniului auditabil
-	3) Analiza indicatorilor
5) Analiza structurii și pregătirii personalului;	-
6) Asigurarea calității și politica de îmbunătățire și dezvoltare a activităților domeniului auditabil;	-
7) Asigurarea și disponibilitatea resurselor financiare necesare realizării activităților auditabile;	-
8) Alte informații specifice domeniului auditabil;	-
9) Concluzii.	-

nivelul MFP, în urma realizării analizei domeniului auditabil, studiul individual trebuie să conțină informații referitoare la:

• analiza-diagnostic a domeniului auditabil – care conține date generale referitoare la sistemul auditat;

• stabilirea activităților auditabile (sau acțiunilor) – lista activităților/ acțiunilor auditabile;

• analiza obiectivelor specifice – identificare, corelare cu obiectivele strategice ale instituției publice, îndeplinire cerințelor SMART, aria de cuprindere – elaborare document *Evaluarea obiectivelor*;

auditul performanței. Atenția deosebită acordată acestui tip de audit o reprezintă și publicarea la Editura Ministerului Administrației și Internelor a lucrării *Auditul de sistem în instituțiile publice*¹³. De asemenea, în cadrul Bibliotecii UNAp se regăsesc următoarele teze de doctorat: *Auditul de sistem în instituțiile publice din sectorul de ordine publică și siguranță națională, în contextul integrării europene și euroatlantice*¹⁴, respectiv *Auditul de sistem, factor de eficientizare a managementului instituțional, în condițiile participării structurilor din Ministerul Administrației și Internelor la misiuni internaționale*¹⁵.



În cadrul acestui minister sunt în vigoare *Normele metodologice privind exercitarea auditului public intern în Ministerul Afacerilor Interne și a Cartei auditului intern în Ministerul Afacerilor Interne*, aprobate prin Ordinul ministrului afacerilor interne nr. 18/2015. Particularizarea normelor metodologice este relativ similară cu cea a MFP, cu următoarele amendamente:

- criteriile avute în vedere la derularea misiunilor de sistem sunt cele din HG nr. 1086/2013;
- etapa prelucrarea și documentarea informațiilor este detaliată, cu elemente similare, pentru Direcția audit public intern, respectiv pentru compartimentele de audit public intern.

De asemenea, datele conținute în etapa *prelucrarea și documentarea informațiilor* sunt similare cu cele de la MFP.

Norme aprobate la nivelul Sistemului de Asigurări Sociale de Sănătate

La nivelul sistemului de referință sunt în vigoare, la această dată, *Normele metodologice specifice privind exercitarea activității de audit public intern în cadrul sistemului de asigurări sociale de sănătate*, aprobate prin Ordinul președintelui CNAS nr. 288/2014. În ceea ce privește auditul de sistem, organul de reglementare de la nivelul CNAS nu a simțit nevoie particularizării acestui tip de audit, suplimentar față de cele detaliate în HG nr. 1086/2013.

Norme aprobate la nivelul Ministerului Sănătății

În cadrul acestui minister sunt în vigoare *Normele metodologice specifice privind exercitarea auditului public intern și a Cartei auditului intern în cadrul Ministerului Sănătății*, aprobate prin Ordinul ministrului sănătății nr. 683/2014. Normele metodologice, în ceea ce privește auditul de sistem, sunt similare cu cele de la MAI (fără detalierea pe CpAPI), însă, suplimentar, conțin modele referitoare la studiul preliminar, evaluarea obiectivelor și evaluarea indicatorilor.

Norme metodologice aprobate în cadrul Ministerului Apărării Naționale

La această dată, în cadrul Ministerului Apărării Naționale, așa cum am detaliat anterior, aplicabile sunt *Normele metodologice privind exercitarea*

auditului public intern în Ministerul Apărării Naționale, aprobate prin Ordinul nr. M.67/2014, cu modificările și completările ulterioare.

În elaborarea cadrului de reglementare, nu s-a avut în vedere, ca în celelalte situații, dezvoltarea etapei *Colectarea și prelucrarea informațiilor*, ci s-a optat pentru implementarea unei anexe, care să aibă în vedere *Particularități privind organizarea și desfășurarea misiunilor de audit de sistem în cadrul Ministerului Apărării Naționale*.

Algoritm implementat la nivelul MApN are în vedere atât organizarea structurală a Direcției audit intern (o structură centrală și opt secții teritoriale), cât și numărul relativ mare de ordonatori de credite din aria de responsabilitate.

Având în vedere acest aspect, s-a optat pentru stabilirea unei echipe de coordonare, la nivelul structurii centrale, care să aibă ca principală atribuție elaborarea Raportului de audit public intern centralizat, care să integreze datele/informațiile ce au fost colectate de toate echipele care au desfășurat misiuni în acest sens.

Totodată, s-a pus accentul pe identificarea structurii coordonatoare a domeniului/liderului de domeniu (de exemplu, în domeniul medical este Direcția medicală, potrivit Legii nr. 346/2006 *privind organizarea și funcționare Ministerului Apărării Naționale*, cu modificările și completările ulterioare), indiferent dacă conducătorul acesteia are sau nu atribuită calitatea de ordonator de credite, care va fi notificat despre demararea misiunii, va fi auditat în acest sens, împreună cu structurile care fac parte din sistem, și căruia îi va fi trimis raportul centralizator.

Metodologia de desfășurare a misiunii prevede transmiterea tuturor datelor/situațiilor și documentelor către echipa de coordonare pentru integrare. Subliniez faptul că analiza riscurilor se întocmește la nivelul fiecărei entități cuprinse în auditare, iar documentele întocmite în acest sens sunt transmise echipei de coordonare, care va întocmi un program centralizator al misiunii de audit de sistem (pe baza programelor de audit individuale).

Procedura prevede că fiecare echipă de audit realizează, independent, intervenția la fața locului și, totodată, întocmește documentele prevăzute de metodologie.

Un alt specific este acela că echipele din teritoriu întocmesc rapoarte de audit intermediare, care



se supun concilierii și care ulterior, sunt cuprinse în raportul de audit centralizator, care, la rândul lui, poate fi conciliat, la solicitare, cu structura coordonatoare a domeniului/liderul de domeniu. În fapt, echipa de coordonare și echipele teritoriale, în funcție de gradul de clasificare al informațiilor și

recomandărilor revine structurii teritoriale sau centrale de audit care a formulat respectivele recomandări.

În final, pentru facilitarea înțelegerii, în Tabelul nr. 2, sunt prezentate sintetic, particularitățile normelor metodologice analizate anterior.

Tabelul nr. 2

PARTICULARITĂȚILE NORMELOR METODOLOGICE

Indicatori ¹⁷	HG nr. 1086/2014	MAI	CNAS	MS	MFP	MApN
Definire	DA	Similar HG	Similar HG	Similar HG	Similar HG	Similar HG
Criterii	DA	Similar HG	Similar HG	Similar HG	Elementele componente ale SCIM ¹⁸	Similar HG
Sfera	DA	Similar HG	Similar HG	Similar HG	Similar HG	Similar HG
Elemente regularitate/performanță	DA	Similar HG	Similar HG	Similar HG	Similar HG	Similar HG
Definire abordare sistemică	DA	Similar HG	Similar HG	Similar HG	Similar HG	Similar HG
Adoptare metodologie asigurare	DA	Similar HG	Similar HG	Similar HG	Similar HG	Similar HG
Particularizare metodologie – toate etapele	NU	NU	NU	NU	NU	DA
Particularizare metodologie – etapa prelucrarea și documentarea informațiilor	NU	DA	NU	DA	DA	-
Existența unei echipe coordonatoare	NU	NU	NU	NU	NU	DA
Transmiterea tuturor datelor/situațiilor, documentelor către echipa de coordonare	-	-	-	-	-	DA
Rapoarte intermediare / Raport centralizator	-	-	-	-	-	DA
Program de audit centralizator	-	-	-	-	-	DA
Prelucrarea și documentarea informațiilor - particularizat	NU	DA	NU	DA	DA	-
Studiu preliminar (SP) – particularizat	NU	DA	NU	DA	DA	NU
Model SP pentru sistem	NU	NU	NU	DA	NU	NU
Model evaluarea obiectivelor pentru sistem	NU	NU	NU	DA	NU	NU
Model evaluarea indicatorilor pentru sistem	NU	NU	NU	DA	NU	NU
Prevederi distincte structură centrală/subordonate - SP	NU	DA	NU	NU	NU	DA
Tehnici de audit specifice	NU	NU	NU	NU	NU	NU
Instrumente de audit specifice	NU	NU	NU	NU	NU	NU
Identificare sistemelor (subsistemelor)	NU	NU	NU	NU	NU	NU
Analiza riscurilor pentru planul de audit – particularizată pentru sistem	NU	NU	NU	NU	NU	NU
Prioritizarea sistemelor în auditare – plan de audit anual/multianual	NU	NU	NU	NU	NU	NU

de principiul „need to know¹⁶” transmit entităților auditate extrase din raportul de audit public intern, în părțile ce le privesc.

În mod evident atât în teritoriu, cât și la nivelul structurii centrale, sunt întocmite, atunci când situația o impune, *Fișe de identificare și analiză a problemei și/sau Fișe de constatare și de raportare a iregularităților*, care sunt aduse la cunoștința entităților auditate. Obligația urmăririi

Concluzii

Metodologia privind derularea auditului public intern a cunoscut evoluții semnificative, însă se constată încă rezerve importante de îmbunătățire în acest domeniu. Semnificativ, în opinia mea, aspect care susține și demersul acestui articol este faptul că ghidul elaborat de Unitatea Centrală de Armonizare a Auditului Public Intern pentru auditul de sistem este formal și, totodată, majoritatea tehnicilor/



instrumentelor detaliate vizează, îndeosebi, auditul de regularitate și nu cel de sistem sau al performanței.

Totodată, *Normele metodologice* emise la nivelul compartimentelor de audit public intern, supuse analizei, au avut în vedere, dezvoltarea metodologiei auditului de sistem, în proporții și pe paliere diferite, în funcție de necesitatea reală de reglementare la un moment dat.

În opinia mea, aspectele detaliate anterior subliniază nevoia de dezvoltare pe acest segment de activitate, având în vedere că auditul de sistem, alături de auditul performanței, reprezintă repere de viitor în auditul public intern din România, având în vedere buna practică în domeniu.

În opinia mea, lipsesc unele elemente care ar facilita auditorilor interni atât înțelegerea acestui tip de misiuni, cât și reperele pe care trebuie să le aibă în activitatea specifică.

Consider că, în ceea ce privește cadrul legal, pot fi adoptate, intercalat, după caz, aspectele de reglementare care au facilitat obținerea de rezultate semnificative la unele compartimente de audit public intern. Un aspect în acest sens, în ceea ce privește *Normele metodologice* de la nivelul Ministerului Apărării Naționale, ar putea fi preluarea aspectelor referitoare la etapa *Colectarea și prelucrarea informațiilor*, în ceea ce privește documentele *Studiul preliminar*, *Evaluarea obiectivelor* și *Evaluarea indicatorilor* (inclusiv prin standardizarea unor modele ale acestora).

NOTE:

1 În primă formă, auditul public intern a fost introdus prin *Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind auditul public intern și controlul financiar preventiv*, ulterior, optându-se pentru crearea unui cadru de reglementare distinct (Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern).

2 *Legea nr. 191/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 672/2002 privind auditul public intern*.

3 *Curs teoria sistemelor*, Universitatea de Petrol-Gaze, Ploiești.

4 *Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern*, aprobate prin HG nr. 1086/2013, pct. 3.3.4.

5 Raportul „Comparație între Auditul de Regularitate, Auditul de Sistem și Auditul de Performanță”, elaborat prin Proiectul Phare RO 2002/000.586.03.04.13.

6 *Dezvoltarea auditului de performanță și a auditului de sistem în România*, suport de curs elaborat prin Proiectul Phare RO 2002/000.586.03.04.13.

7 http://ec.europa.eu/europeaid/funding/about-funding-and-procedures/audit-and-control/financial-and-systems-audits_en, accesat la 17.04.2017.

8 Systems audits can be useful before the start of a project, at the early stages of project implementation and sometimes at mid-term. In these cases, system audits can make an impact through the auditor's analysis of the internal control systems and through subsequent recommendations for improvements.

9 <http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/audit/Strategie20142016.pdf>, accesat la 11.04.2017.

10 *CpAPI* – Compartiment de audit public intern.

11 *OSGG nr. 400/2015, cu modificările și completările ulterioare*, pct. 2.4.

12 *Standardul 5 – Obiective și Standardul 7 – Monitorizarea performanțelor*.

13 Adrian Mitea, Adrian Băncuță, Ana-Maria Polifrone, Marinei Ciucardel, *Auditul de sistem în instituțiile publice*, Editura Ministerului Administrației și Internelor, București, 2006.

14 Comisar șef de poliție Adrian Băncuță, *Auditul de sistem în instituțiile publice din sectorul de ordine publică și siguranță națională, în contextul integrării europene și euroatlantice*, teză de doctorat, 2010.

15 Comisar șef Ioan Ursu, *Auditul de sistem, factor de eficientizare a managementului instituțional, în condițiile participării structurilor din Ministerul Administrației și Internelor la misiuni internaționale*, teză de doctorat, 2011.

16 *Need to know* – nevoia de a cunoaște.

17 MAI – Ministerul Afacerilor Interne; CNAS – Casa Națională de Asigurări de Sănătate; MS – Ministerul Sănătății; MFP – Ministerul Finanțelor Publice; MApN – Ministerul Apărării Naționale.

18 Ca și criteriile ce vor fi utilizate în desfășurarea misiunii de audit de sistem sunt preluate elementele sistemului de control intern managerial, conform *Codului controlului intern/manAGERIAL al entităților publice*, aprobat prin OSGG nr. 400/2015, cu modificările și completările ulterioare; aceste elemente sunt: mediul de control, performanța și managementul riscurilor, informarea și comunicarea, activitățile de control, auditarea și evaluarea; criteriile consemnate la celelalte CpAPI sunt trecute la „ce se urmărește prin auditul de sistem”.

BIBLIOGRAFIE

Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată, cu modificările ulterioare.

Legea nr. 346/2006 privind organizarea și funcționarea Ministerului Apărării Naționale, cu modificările și completările ulterioare.

Legea nr. 191/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 672/2002.

Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv (variantea la data publicării).

Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate prin HG nr. 1086/2013.



Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate prin OMFP nr. 38/2003 (abrogate).

Codul controlului intern/managerial al entităților publice, aprobat prin OSGG nr. 400/2015, cu modificările și completările ulterioare.

Proiect de *Lege pentru modificarea și completarea Legii nr. 346/2006 privind organizarea și funcționarea Ministerului Apărării Naționale*, <http://dlaj.mapn.ro/arhiva2016.php>, accesat la 10.03.2017.

Normele privind exercitarea activității de audit public intern în cadrul Ministerului Finanțelor Publice, aprobate prin OMFP nr. 1452/2014.

Normele metodologice specifice privind exercitarea auditului public intern și a Cartei auditului intern în cadrul Ministerului Sănătății, aprobate prin OMS nr. 683/2014.

Normele metodologice specifice privind exercitarea activității de audit public intern în cadrul sistemului de asigurări sociale de sănătate, aprobate prin Ordinul CNAS nr. 288/2014.

Normele metodologice privind exercitarea auditului public intern în Ministerul Afacerilor Interne și a Cartei auditului intern în Ministerul Afacerilor Interne, aprobate prin OMAI nr. 18/2015.

Ghidul general privind metodologia specifică de derulare a misiunilor de audit public intern de sistem, aprobat prin OMFP nr. 758/2014.

Strategia dezvoltării controlului financiar public intern în România pentru perioada 2014-2016

Strategia națională anticorupție 2016-2020, aprobată prin HG nr. 583/2016.

Strategia pentru consolidarea administrației publice 2014-2020, Cancelaria Prim-ministrului, Ministerul Dezvoltării Regionale și Administrației Publice.

Normele metodologice privind exercitarea auditului public intern în Ministerul Apărării

Naționale, aprobate prin OMApN nr. M.67/2014, cu modificările și completările ulterioare.

Sawyer L.B., *Internal auditing*, 5th Edition, The Institute of Internal Auditors, 2005.

Pickett K.H.S., *The Internal Auditing Handbook*, Second Edition, 2006.

Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, Institutul Auditorilor Interni, emise 2016, revizuite 2017, avizat/aprobat Bilius Ruxandra.

Norme profesionale ale auditului intern, Normes Professionnelles de l'audit interne, IFACI, Paris 2002, editat de MFP prin Programul UE – Phare, *Dezvoltarea procedurilor de audit și control intern*.

BDO Stoy Hayward - *Audit de Sistem*, Curs de bază, Proiectul Phare RO 2002/000.586.03.04.13 *Dezvoltarea auditului de performanță și a auditului de sistem în România*.

BDO Stoy Hayward – *Audit de sistem*, Curs pentru avansați, Proiectul Phare RO 2002/000.586.03.04.13, *Dezvoltarea auditului de performanță și a auditului de sistem în România*

BDO Stoy Hayward – *Comparație între auditul de regularitate, de sistem și de performanță* -elaborat prin Proiectul Phare RO 2002/000.586.03.04.13 *Dezvoltarea auditului de performanță și a auditului de sistem în România*.

Curs teoria sistemelor, Universitatea de Petrol-Gaze Ploiești.

www.theiia.com

www.iiia.org.uk

www.aair.ro

www.mfinante.ro

www.mfinante.ro

<http://www.mapn.ro>

<http://coduri-cor.com>

<http://dlaj.mapn.ro/arhiva2016.php>

<http://ec.europa.eu>