
Auditul public intern – conștientizarea și asumarea necesității. O investigație a realității românești

Victoria STANCIU,
Academia de Studii Economice, București,
e-mail: victoria.stanciu@cig.ase.ro

Rezumat

Auditul public intern este chemat să ofere asigurarea că banul public este bine administrat și că resursele sunt direcționate, într-o manieră eficientă și în condițiile legii, către problemele reale, conform interesului public. Cercetarea derulată a urmărit conturarea stării auditului public intern în România, prin identificarea punctelor forte și slabe ale acestuia și formularea unui set de sugestii menite să îmbunătățească auditul public intern ajutând astfel la construirea unei funcții de audit public intern solide. Investigația autoarei are implicații științifice și practice, urmărind atenuarea golului din cercetarea românească anterioară, îmbogățind literatura de specialitate în domeniu și sugerând modalități de întărire a funcției de audit public intern din România.

Cuvinte-cheie: audit public intern, UCAAPI, sector public, conformitate, România

Clasificare JEL: M42, M480

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Stanciu, V. (2018), Public internal audit – the awareness and necessity assumption. An investigation of the Romanian reality, *Audit Financiar*, vol. XVI, no. 4(152)/2018, pp. 544-552, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/152/023

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2018/152/023>

Data primirii articolului: 23.08.2018

Data revizuirii: 21.10.2018

Data acceptării: 30.10.2018

Introducere

Sectorul public necesită o guvernare solidă pentru a direcționa activitățile entităților publice pe calea eficacității, eficienței și transparenței, oferind „o asigurare rezonabilă că obiectivele se vor atinge și operațiile sunt realizate într-o manieră etică și responsabilă, reducându-se riscul corupției” (Rosa et al., 2014:830). Auditul intern este una dintre funcțiile care susțin structurile de guvernare în îmbunătățirea managementului riscurilor și operațiilor și atingerea rezultatelor propuse folosind eficient resursele alocate, inducând încredere în rândul deținătorilor de interese (stakeholders). Entitățile publice folosesc bani publici și, în multe cazuri, fonduri europene. Acesta este motivul pentru care cetățenii, dar și restul deținătorilor de interese așteaptă servicii publice de calitate, iar din partea managementului entităților publice – responsabilitate și transparență în utilizarea banului public. În acest context, auditul public intern are un rol important și așteptările deținătorilor de interese sunt crescute.

Auditul intern public este chemat să ofere asigurarea că banul public este bine administrat și că resursele sunt direcționate, într-o manieră eficientă și în condițiile legii, către problemele reale conform interesului public. Un audit public intern solid poate ajuta managementul entităților publice să îmbunătățească standardele de guvernare, să administreze mai bine riscurile, să întărească sistemul de control intern și să atingă obiectivele printr-o utilizare mai eficientă a resurselor.

Sunt general acceptate și declarate importanța și nevoia unui audit public intern puternic în România. Întrebarea este dacă sunt asigurate toate condițiile și resursele pentru implementarea lui. Sunt toți managerii entităților publice conștienți de importanța unui audit public intern puternic și de sprijinul pe care acesta îl poate acorda pentru atingerea obiectivelor și îmbunătățirea controlului intern și activităților derulate? Prin cercetarea realizată am încercat să răspundem la aceste întrebări și să identificăm starea reală a auditului public intern în România.

În ciuda importanței auditului public intern pentru cercetători, profesioniști și deținătorii de interese din România, apreciem că nu s-a manifestat o preocupare constantă pentru cercetarea acestui domeniu. Cauzele sunt diverse, dar transparența scăzută în domeniul de interes este, în opinia noastră, una dintre cele mai

importante. Nu sunt numeroase rapoarte de audit public intern care să fie publice, acesta fiind rezultatul unei legislații permissive referitoare la acest aspect. Principalele surse de informații sunt reprezentate de rapoartele anuale emise de entitatea de coordonare și control în domeniu (UCAAPI), rapoarte care sunt disponibile publicului cu mare întârziere – fiind și subiectul unor analize ale unor entități internaționale înainte de a fi publicate (spre exemplu, la mijlocul anului 2018 ultimul raport disponibil este pe 2016), precum și rapoartele Curții de Conturi.

Analiza derulată în cadrul cercetării are la bază standardele și regulile de bună practică emise de instituțiile internaționale profesionale de prestigiu și anume Institute of Internal Auditors (IIA) și International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). Cercetarea derulată dorește să contribuie la îmbogățirea literaturii de specialitate românești în domeniul auditului public intern și să ofere sugestii pentru îmbunătățirea ariei profesionale a auditului public intern și a practicii în domeniu.

Cadrul general al auditului public intern

Misiunea auditului intern este să ofere o asigurare obiectivă, fundamentată pe risc, cu privire la managementul riscului și sistemul de control intern, oferind o imagine clară asupra eficienței și eficacității proceselor și activităților și să formuleze recomandări pentru îmbunătățirea activităților și atingerea obiectivelor (IIA et al., 2017). Pentru a-și îndeplini rolul, auditul public intern ar trebui să beneficieze de susținerea managementului, apreciată ca fiind „fundamentul auditului intern” (Alzeban, 2014:84). INTOSAI evidențiază în documentele sale că auditul intern „a evoluat de la proceduri administrative centrate pe conformitate, către un important element de bună guvernare” (INTOSAI Gov 9140:3). Astfel, auditul intern a câștigat un rol important, fiind un real suport pentru management în efortul de îmbunătățire a managementului riscului și al operațiilor, atingerea obiectivelor stabilite și asigurarea unei dezvoltări sustenabile.

Acest important și extins rol al auditului intern (AI) este rezultatul conjugat și permanent al organismelor profesionale internaționale care au oferit cadrul profesional și standardele necesare, solicitând

practicienilor implementarea acestora (într-un mod creativ și benefic pentru organizațiile lor) prin adaptarea la condițiile reale existente, înfruntând provocările schimbării și răspunzând într-un mod cât mai adecvat așteptărilor deținătorilor de interese. Realizarea cu succes a atribuțiilor și responsabilităților auditului intern implică acțiunea conjugată a mai multor factori: viziunea și expertiza conducătorului departamentului de audit intern, experiența și pregătirea auditorilor interni, comunicarea continuă între departamentul de AI și membrii consiliilor de administrație (sau alte structuri echivalente), cu comitetele de audit și angajații, susținerea permanentă acordată de management (inclusiv prin resursele asigurate AI) etc.

Creșterea calității activității în API implică o eșalonare etapizată a evoluției funcției, o abordare în acest sens fiind recomandată de IIA prin *Internal Audit Capability Model*. Implementarea acestui model este „o provocare pentru administrația publică din România, deoarece considerăm că funcția de audit intern în organizațiile publice este abia la primul nivel, cu unele excepții” (Macarie & Moldovan, 2017).

Funcția de audit public intern (API) are nevoie de susținerea managementului. Această susținere se reflectă prin bugetele alocate, asigurându-se astfel un personal motivat și experimentat, training-uri specifice de nivel înalt, achiziția de software dedicat auditului intern și nu în ultimul rând de calitatea și continuitatea comunicării cu structura de API. Susținerea managementului este legată de îmbunătățirea relației cu auditorii externi și asigurarea unui departament de audit intern independent (Alzeban, 2014). Ea implică în egală măsură linii de raportare clare, din punct de vedere funcțional către consiliul de administrație și administrativ către managementul la vârf (Steinbart et al, 2012). Șeful structurii de audit intern (CAE – Chief of Internal Audit) trebuie să obțină un acces liber și neîngrădit la conducătorul entității publice și la președintele comitetului de audit, acolo unde acest comitet este constituit. Buna și continua comunicare în interiorul, dar și cu exteriorul entității publice este una dintre căile de succes ale API.

Independența și obiectivitatea auditului public intern sunt esențiale pentru credibilitatea asigurării oferite de acesta (INTOSAI Gov 9140). Statuarea nevoii de independență la nivelul cartei auditului intern și materializarea acestei independențe prin modul de implementare a funcției, liniile de raportare și comunicare sunt esențiale pentru realizarea atribuțiilor API.

Atât Institutul Auditorilor Interni (IIA), cât și INTOSAI au acordat o atenție deosebită auditului public intern prin standardele, documentele și ghidurile emise. Calitatea muncii auditorilor interni din entitățile publice este esențială, avându-se în vedere specificul acestor entități care utilizează bani publici și au obligația oferirii de servicii de calitate colectivităților pe care le deservește.

Considerații cu privire la starea auditului intern public în România

Obiectivele cercetării și coordonate metodologice

Principalul obiectiv al cercetării a fost să schițeze o imagine privind starea auditului public intern în România prin identificarea punctelor forte și slabe ale acestuia și formularea unui set de sugestii menite să îmbunătățească auditul public intern (API), ajutând astfel la construirea unei funcții de audit public intern solide.

Cercetarea de față a plecat de la conștientizarea, bazată pe experiența și practica proprie, că există un anumit decalaj între viziunea auditului public intern și cerințele formulate de organizațiile internaționale profesionale, pe de o parte, și cadrul de reglementare și implementările auditului public intern în România, pe de altă parte. Apreciem, totodată, că auditul public intern românesc necesită în continuare îmbunătățiri semnificative pentru a-și consolida rolul și a-și crește vizibilitatea prin contribuția adusă la realizarea obiectivelor entităților publice în care operează.

Un audit public intern solid este în beneficiul entității publice, managementului acesteia și deținătorilor de interese – masa largă de cetățeni fiind o componentă importantă a acestora. Din această perspectivă, investigația propusă are implicații științifice și practice, urmărind atenuarea golului din cercetarea românească anterioară, îmbogățind literatura de specialitate în domeniu și sugerând modalități de întărire a funcției de audit public intern (API).

Cercetarea a urmat două coordonate: cercetarea calitativă în aria auditului public intern printr-o extinsă documentare în literatura de specialitate românească și străină, standardele profesionale internaționale și recomandările de bună practică și coordonata cercetării empirice asupra stării auditului public intern din România printr-o largă documentare asupra cadrului de

reglementare și implementările auditului public intern, precum și rezultatele acestuia. Studiul empiric este bazat pe rapoartele anuale (2015, 2016) ale UCAAPI, entitate cu rol de coordonare, control și evaluare a auditului public intern în România. Au fost analizate și rapoarte ale auditului public intern (ale unor entități publice – atunci când acestea au fost publicate – publicarea nefiind cerută de reglementările existente). Au fost colectate informații din diferite documente publice, cum ar fi: strategia API pentru 2018-2020, cartea auditului public intern publicată pe site-ul diferitelor entități publice centrale (în principal ministere), proceduri, ghiduri de lucru publicate de entitățile publice etc.

Rezultatele și concluziile studiului empiric

Cercetarea a evidențiat câteva puncte sensibile în funcționarea structurilor de API, cele mai importante fiind prezentate în acest capitol, în care am căutat să identificăm cauzele, impactul negativ al acestor puncte slabe și mijloacele posibile de limitare a acestui impact negativ și, în consecință, mijloacele de îmbunătățire a funcției de API.

Funcția de audit public intern (API) trebuie implementată în instituțiile publice în conformitate cu reglementările existente. Raportul UCAAPI pe anul 2016 evidențiază că au fost implementate funcții de audit public intern în 79% dintre entitățile publice (dar nu toate aceste structuri înființate sunt și funcționale). În cazul a 81 de entități din administrația publică centrală nu au fost înființate structuri de audit public intern, iar în cazul administrației publice locale situația este și mai gravă. Să nu oitem faptul că discutăm de o cerință imperativă a legii! Totodată, trebuie precizat faptul că structura de audit intern al organului ierarhic superior are obligația de a derula misiuni la entitățile subordonate dacă la acestea funcția API nu a fost creată, aceste cazuri nefiind contorizate în cele 79 de procente la care ne-am referit anterior. Doar dacă în ultimii trei ani nu s-au efectuat misiuni la aceste entități publice subordonate se consideră că funcția de audit public intern este înființată, dar nu funcționează (cele mai multe situații de acest fel fiind identificate la nivelul administrației publice locale). Poate ar fi mai corect să recunoaștem situația reală și anume că nu este înființată funcția de API acolo unde această activitate este derulată de structura API a organului ierarhic superior.

Având în vedere subdimensionarea celor mai multe structuri de audit public intern, extinderea responsabilității acestora asupra ariilor auditabile din structurile subordonate determină o supraîncărcare a acestora și imposibilitatea acoperirii ariilor auditabile în perioada celor trei ani prevăzută de lege.

În strategia API pentru 2018-2020 se evidențiază faptul că „la constituirea structurilor de audit intern, în circa 88% dintre cazuri, s-a urmărit doar obligația de asigurare a funcției, fără a se mai avea în vedere și funcționalitatea acesteia” (UCAAPI, 2017:10). Ceea ce evidențiază o abordare mai mult formală de conformare la cerințele de reglementare, și nu de conștientizare a nevoii funcției și de implementare reală a acesteia.

Pentru situația existentă pot fi formulate numeroase explicații, unele fiind cuprinse în raportul UCAAPI. În opinia noastră, nu există o reală conștientizare a necesității și importanței auditului public intern la nivelul unităților administrativ teritoriale și ale conducerii entităților publice, există o presiune financiară mare prin bugetele alocate entităților publice – fapt ce a determinat ca în unele cazuri în care s-a procedat la restructurarea entităților publice, structura de audit public intern să fie desființată și membrii acesteia realocați în alte structuri organizatorice (UCAAPI, 2016:5).

Nu putem să nu subliniem restricțiile legislative existente privind numărul de posturi în cadrul UAT-urilor, a celor pe diferitele tipuri de structuri organizatorice, precum și cele privind numărul de auditori publici interni în raport cu numărul total al angajaților, raport nu foarte bine articulat cu cerințele IIA (Urton et al., 2010). Problema dimensionării structurilor de audit public intern este deosebit de importantă, determinând eficiența însăși a acestora, fapt ce a necesitat și preocupări ale cercetătorilor români pe această temă (Dascălu, 2016).

Alte cauze ale neimplementării funcției API pot fi reprezentate de lipsa auditorilor publici interni, lipsa de motivare a celor existenți de a-și continua activitatea în entități publice (a se vedea situația neocupării posturilor libere și fluxul plecărilor în toate rapoartele UCAAPI), poziția de neconformitate cu legea asumată de către conducerile unor entități publice (de care nu pot fi răspunzătoare din cauza unor inconsistențe ale Legii 672/2002 – ceea ce determină și această poziționare a entităților în cauză), puterile limitate ale UCAAPI de a interacționa cu factorii de conducere ai UAT-urilor și managementul entităților publice în vederea soluționării rapide a neconformităților etc. Atât timp cât legea nu

prezintă reglementări clare în cazul neconformităților (nominalizarea precisă a celor însărcinați cu identificarea neconformităților și sancționarea acestora) nu vor putea fi aduse schimbări vizibile în atitudinea conducerilor entităților publice cu privire la instituirea corectă a funcțiilor de API.

Legea 672/2002 stabilește contravenții în cazurile de neconformitate, dar nu specifică cine are atribuția de a le aplica, stabilește doar că ordonatorii principali de credite trebuie să împuternicească reprezentanți care să constate și să aplice sancțiunile. Cum ordonatorii principali de credite nu au urmat acest demers, chiar aceste structuri fiind în multe cazuri în situația de neconformitate, contravențiile nu pot fi aplicate. Aceste neclarități există din momentul emiterii Legii nr. 672 în urmă cu 16 ani și, după părerea noastră, în acest interval larg de timp puteau fi aduse corecțiile necesare ca urmare a semnalelor existente și a limitărilor evidențiate de practică (legea fiind actualizată în câteva rânduri pe alte aspecte).

Chiar dacă raportul UCAAPI pe 2015 sugerează, ca soluție de corijare, o Decizie a ministrului finanțelor publice (MFP), măsura propusă nu s-a materializat și legea rămâne neoperabilă pe acest aspect. Rămânem la convingerea că specialiștii ministerului conștientizează nevoia API și sunt interesați de implementarea lui.

În aceste condiții este greu de înțeles întârzierea în corectarea legii. Luăm în considerare și o posibilă comunicare ineficientă în cadrul MFP sau o prioritizare a problemelor în cadrul ministerului care nu a fost favorabilă auditului public intern. Oricum, sunt multe situațiile în care practicienii semnalează diferite impedimente, generate de prevederi legislative nearticulate la situațiile reale din economia românească sau prevederi necoroborate între diferitele legi, procesul de revizuire trenând de cele mai multe ori foarte mult.

În raportul UCAAPI pe anul 2016 se evidențiază că numeroase entități publice (182 în total) au optat pentru externalizarea funcției de audit public intern, semnându-se contracte de prestări servicii. Această soluție este neconformă cu legea, fiind semnalată și în raportul UCAAPI pe anul 2015 (când 222 de entități publice optaseră pentru această soluție). Actualizarea legii pe această speță s-a făcut în anul 2012 (prin OUG nr. 26/2012) fiind, considerăm noi, timp suficient pentru alinierea la noile cerințe de reglementare. Chiar dacă numărul entităților aflate în această situație de neconformitate a scăzut în 2016 față de 2015, problema

rămâne (conștientizarea și, totuși, acceptarea neconformității de către entitățile în cauză) și reflectă ignorarea legii atât din partea entităților publice, cât și a prestatorilor respectivelor servicii, ca urmare a caracterului inoperant al penalităților prevăzute de lege.

După opinia noastră, **respectarea legii în spiritul ei** este esențială, ca de altfel și implementarea unei guvernante reale, profunde, care nu ar fi subestimat importanța unui audit intern pentru organizație. Numai cu astfel de abordări putem consolida în mod real entitățile publice și putem asigura buna derulare a activităților acestora în condiții de transparență și răspundere în fața deținătorilor de interese.

La nivel național, jumătate dintre structurile de audit public intern (55%) nu pot asigura acoperirea sferei auditabile într-o perioadă de trei ani așa cum cere cadrul de reglementare (UCAAPI, 2017). Apreciem că însăși stabilirea sferei auditabile în cadrul API poate fi un subiect de dezbatere foarte generos. Neacoperirea prin misiuni a sferei auditabile în intervalul cerut de lege este consecința subdimensionării structurilor de API, insuficienței pregătiri a auditorilor interni și a calității conducerii acestor structuri de API, a utilizării restrânse a aplicațiilor informatice (care ar fi asigurat o eficientizare și creșterea calității muncii auditorilor interni). Lipsa comitetelor de audit, în multe cazuri, este un factor determinant în această problemă, având în vedere rolul acestora de coordonare și monitorizare.

Trimiterea raportului anual către UCAAPI de către entitățile publice este o cerință obligatorie, UCAAPI prezentând în timp util cerințele de raportare pentru a fi asigurată uniformitatea raportării și posibilitatea centralizării informațiilor. Cu toate acestea, în 2016, raportul centralizat emis de UCAAPI este construit în baza a mai puțin de 50% (mai precis 43%) din rapoartele care ar fi trebuit primite, în condițiile în care nu toate unitățile raportoare au respectat integral structura de raportare cerută. În consecință, raportul UCAAPI este departe de a putea reflecta fidel starea auditului public intern, chiar dacă semnalează probleme semnificative reale, iar punctele slabe identificate sunt analizate.

În baza informațiilor centralizate, raportul UCAAPI rămâne, în opinia noastră, deficitar mai ales pe unele aspecte calitative recomandate de IIA pentru procesele de evaluare a structurilor de audit intern. Apreciem ca utile o serie de informații privind aportul API, la nivelul entităților centrale și locale, la îmbunătățirea sistemelor

și operațiilor, utilizarea eficientă a banului și patrimoniului public, limitarea fraudei și corupției, utilizarea de tehnici avansate de audit (mai ales prin instrumente informatice specializate).

Considerăm că rolul UCAAPI de entitate de coordonare și supraveghere a implementării și desfășurării API impune acțiuni cu finalitate rapidă și implicare reală în implementarea API. O parte din inițiativele UCAAPI s-au dovedit însă insuficiente. Unele neconformități sunt semnalate de UCAAPI an după an (chiar dacă numărul unora dintre acestea înregistrează scăderi), fapt ce reflectă o evoluție greoaie și lentă a funcției API și menținerea unei vizibilități scăzute și a unui impact pozitiv firav al API. Inconsistențele de reglementare menționate deja sunt cauza acestei evoluții lente, alături de probleme de comunicare și interacțiune cu conducerile entităților publice. Acest fapt este evidențiat de lipsa de reacție la notificările și atenționările inițiate de UCAAPI.

Dacă este general admisă importanța și nevoia API, ne întrebăm de ce nu este un angajament mai ferm, la nivelul tuturor structurilor, pentru implementarea și întărirea lui? De ce acțiunile nu au o vizibilitate efectivă? Aceste întrebări nu pot rămâne retorice, impunând acțiuni corective. În opinia noastră, acțiunile trebuie să se concentreze pe actualizarea cadrului de reglementare pentru soluționarea problemelor deja semnalate de UCAAPI și de practicieni, respectarea unei solide discipline în implementarea API și rigoare în managementul entităților publice.

Slabul interes al managementului UAT-urilor și al unor entități publice (a se vedea numărul însemnat de cazuri în care funcția de API nu este implementată sau se realizează cu resurse limitate) poate avea multiple cauze: resurse financiare limitate, conștientizarea insuficientă a necesității funcției de API la nivelul managementului instituțiilor publice, aportul insuficient adus de funcția API la susținerea managementului prin propunerile de îmbunătățire a sistemului de control intern și management al riscurilor, precum și la realizarea obiectivelor.

Acolo unde munca auditorilor publici interni nu se focalizează pe problemele majore ale entității și rezultatele misiunilor reflectă încă centrarea pe conformitate sau pe probleme mai puțin stringente, fără a se aduce recomandări consistente pentru îmbunătățirea proceselor și operațiilor, mai eficienta utilizare a resurselor și realizarea obiectivelor,

managementul nu resimte sprijinul real al funcției de API și de aici o colaborare formală și lipsa de susținere a managementului. În instituțiile publice centrale funcția de API este mai puternică și mai vizibilă (cu mențiunea că în anul 2016, 10 ministere nu aveau această funcție implementată), implicată mai bine în problemele organizației, participând concret prin recomandări la îmbunătățirea activității.

Organizarea, în unele entități, de compartimente formate din doi auditori publici interni, structură organizatorică ce nu este aliniată cadrului de reglementare (este prevăzută prin Legea 672/2002 republicată, dar nu se coroborează cu Legea 161/2003), este o soluție de compromis, care nu reușește să rezolve cu adevărat problema. În această situație, nu poate fi numit un șef de audit public intern (dată fiind neconformitatea cu cadrul de reglementare), iar atribuțiile sale sunt preluate de un auditor intern public, dar fără ca acesta să poată fi remunerat pentru această muncă. Prin această „soluție” este evident efortul unor entități de a implementa funcția de API. În raportul pe 2016, UCAAPI își exprimă disponibilitatea de a iniția discuții cu Agenția Națională a Funcționarilor Publici pentru identificarea unei soluții legale de soluționare a problemei.

În intervalul de doi ani scurs deja nu s-a realizat însă nicio modificare. Strategia API pe 2018-2020 evidențiază în multe cazuri aprobarea unui singur post de API (UCAAPI, 2017). Pe lângă aspectul foarte important al conformității cu legea se mai ridică și problema eficacității. Cum poate să răspundă așteptărilor o echipă de auditori publici interni subdimensionată, câteodată nedispunând de experiența și pregătirea necesare? Mai putem aștepta în aceste condiții acoperirea sferei auditabile în intervalul celor trei ani și vizibilitatea funcției ca urmare a recomandărilor și suportului oferit conducerii entităților publice?

Punctele slabe reflectate de rapoartele anuale ale UCAAPI nu sunt limitate doar la aspecte organizatorice. Ele vizează și importante și sensibile aspecte de ordin calitativ, implicit de performanță a API.

O problemă sensibilă este cea legată de independența API. Rapoartele UCAAPI evidențiază cazuri de destituiri ale conducătorilor structurilor API sau cazuri privind avizarea acestora neconforme cu reglementările în vigoare, precum și cazuri de implicare a API în desfășurarea unor activități auditabile. Faptul că o treime dintre rapoartele primite (în 2016) de UCAAPI nu oferă informații privind independența are o semnificație

evidentă. Dacă sunt doar izolate cazurile de declarare a încălcării normelor de conduită etică, numărul însemnat de rapoarte care nu declară aceste informații trebuie să prezinte un semnal de alarmă.

Apreciem ca extrem de utilă aplicarea unor reguli de bună practică care și-au dovedit în timp eficiența. Este vorba de aplicații de tip whistleblowing, de care să dispună UCAAPI și entități publice centrale, prin care auditorii publici interni (din entitățile subordonate în cazul în care raportează pe verticala organizatorică) să poată semnala cazurile de afectare a independenței sau de încălcare a normelor de etică. Independența poate fi afectată și prin limitarea auditorilor de a include în plan și/sau a derula anumite misiuni sau determinarea acestora de a „omite” unele obiective în misiuni ori limitarea în accesul la documente, informații, persoane. În condițiile în care nu există în foarte multe cazuri comitete de audit (reglementările în vigoare stabilind un număr mic de entități obligate să le constituie, dar nici aici nu sunt constituite în toate cazurile comitetele respective) către care șeful structurii de API să se adreseze cu aceste probleme majore, aplicațiile de whistleblowing și-ar dovedi utilitatea. Despre aspectele legate de independență menționate mai sus nu se solicită informații pentru raportul anual UCAAPI, deși ele sunt foarte importante în evidențierea independenței reale a API. Aceste informații ar putea fi oferite prin aplicațiile de tip whistleblowing.

Raportul UCAAPI evidențiază unele probleme legate de cunoașterea și înțelegerea conceptelor specifice muncii de audit intern, a noțiunii de sistem de control managerial, precum și de însușirea abordării orientate spre risc. Acest lucru se datorează nivelului de pregătire al unor auditori interni (lucru reflectat de informațiile oferite de raport cu privire la pregătirea de bază, inițială, precum și cele referitoare la pregătirea continuă). Astfel de probleme explică nivelul redus de performanță realizat la nivelul unor structuri API și relația uneori nereproductivă între management și auditorii interni.

Programul de asigurare și îmbunătățire a calității (PAIC), conform raportărilor, a fost întocmit în 64% dintre entități, dar ceea ce este foarte grav este opinia UCAAPI conform căreia documentul în multe situații este neconform cu reglementările aplicabile, fiind în unele cazuri elaborat formal, „fără ca acesta să fie efectiv un document care să stea la baza autoevaluării și dezvoltării funcției de audit public intern” (UCAAPI, 2016:13). Acesta este încă un element care denotă o

stăpânire insuficientă a cadrului de reglementare profesional, ca urmare a selecției neadecvate și pregătirii pe baze continue care nu abordează întotdeauna elementele cheie.

Atribuția întocmirii și aplicării PAIC aparține șefului structurii API. Ori, în raportul pe 2016, la nivel național, 25% dintre aceste poziții sunt neocupate, 81% dintre ocupanții acestor poziții au experiență în auditul intern de 5 ani și doar 86% sunt absolvenți de studii economice, 54% nu s-au înscris în nicio asociație profesională națională, iar 93% nu s-au înscris în nicio asociație profesională internațională.

Toate aceste elemente coroborate pot să explice problemele de calitate a conducerii și a viziunii la nivelul structurilor API și conduc către un profil al CAE (Chief Audit Executive) dovedit a nu fi cel mai adecvat în raport de importanța funcției. Șeful structurii de audit public intern trebuie să stabilească o strategie de dezvoltare a funcției, anticipând tendințele în cerințele și așteptările deținătorilor de interese, precum și ținând seama de nevoia asimilării de tehnici și metode evoluuate (inclusiv bazate pe IT – un domeniu posibil fiind tehnicile proactive de identificare a fraudelor) pentru îmbunătățirea rezultatelor API și alinierea lui mai bună la cerințele organizației. Chiar dacă aceste programe de dezvoltare a API pe orizontul mai multor ani se redactează corect și coerent, rata semnificativă a fluctuației CAE nu asigură implementarea și/sau continuitatea proceselor de evoluție a funcției. O altă cauză poate fi reprezentată de bugetele alocate API.

Dacă numărul recomandărilor formulate în urma misiunilor de asigurare este semnificativ (cu mențiunea că și numărul recomandărilor neimplementate este prea mare – existând și înțelegerea incorectă a termenului de către unii auditori publici interni, conform precizărilor din raportul UCAAPI), numărul iregularităților semnalate (puțin mai mult de 500) nu poate să convingă de eficacitatea misiunilor derulate. O simplă coroborare cu raportul pe 2016 a Curții de Conturi ne conduce către o altă înțelegere a stării de fapt.

Documentarea a vizat, așa cum s-a precizat, un set extins de documente publice vizând strategii, cartea auditului public intern, proceduri, ghiduri de lucru etc.

Am procedat la analiza cartei auditului public intern (acolo unde documentul a fost făcut public) pentru ministere, structuri ale administrației centrale cu resurse în planul API mult mai consistente, având și rol de evaluare asupra structurilor subordonate. Apreciem că

nici la acest nivel nu s-a reușit, în totalitate, realizarea documentului în conformitate cu cerințele de bună practică sintetizate în recomandările IIA. Referirea, (chiar declarată) în elaborarea cartei, preponderent la Legea 672 și mai puțin la recomandările IIA este vizibilă și nu neapărat benefică și aceasta deoarece legea dă un cadru general, care nu poate acoperi toate aspectele documentare și procedurale ale API.

Includerea de elemente de procedură este nepotrivită pentru acest document (carta auditului intern). În multe din documentele studiate forma primează față de fond (a se vedea numărul excesiv de pagini – de cele mai multe ori o cartă bine redactată putând fi structurată în 2-3 pagini). Elementele de raportare, coordonare și monitorizare (acolo unde comitetele există) ar trebui mai clar definite. Aria auditabilă necesită și ea clarificări. Fiind vorba de auditul public intern, cerințele Legii 672 cu privire la rolul API în evaluarea modului de „formare și utilizare a fondurilor proprii și administrarea patrimoniului” ar fi oferit posibilitatea includerii în sfera API a evaluărilor privind prevenirea și identificarea fraudelor și a corupției (dat fiind și interesul public pe acest subiect, dar și responsabilitățile stabilite de IIA auditorilor interni în acest domeniu).

Strategia API pe 2018-2020 are meritul de a reține punctul de vedere UCAAPI privind punctele slabe, punctele forte, amenințările și oportunitățile API în România. Din păcate, documentul rezervă mai mult spațiu sintetizării informațiilor din raportul pe anul 2016 decât trasării direcțiilor de dezvoltare. Chiar și așa, documentul are meritul de a formula principalele obiective urmărite și căile de implementare (uneori acestea sunt formulate la modul general, fiind în opinia noastră nevoie de mai multă concretitate). Pentru creșterea gradului de implementare a API principala măsură vizează extinderea acordurilor de cooperare pentru realizarea funcției.

Obiectivul de creștere a gradului de implementare a funcției se coroborează cu cel privind conștientizarea managementului privind importanța API. Se omite faptul că sunt multe restricții financiare și de reglementare privind numărul de posturi în UAT-uri, spre exemplu. Aceste aspecte nu sunt avute în vedere la nivelul strategiei. Obiectivul privind consolidarea bazei juridice nu prevede în cadrul măsurilor stabilite actualizările la Legea 672. Nu se specifică măsuri concrete pentru atragerea auditorilor interni, știut fiind numărul semnificativ de posturi neocupate. Fiind cunoscut faptul că sunt încă entități care nu au constituit comitet de audit, deși îndeplinesc cerințele legale pentru acest lucru, strategia propune ca obiectiv îndrumarea în

vederea constituirii acestor comitete (la solicitarea structurilor de API) prin elaborarea metodologiilor de constituire a acestora. De ce nu și implicarea directă a UCAAPI în soluționarea problemei prin dialog în cadrul MFP, dar și cu entitățile administrației publice în cauză.

Nu se menționează nimic în strategie despre creșterea utilizării instrumentelor informatice, de implementarea de metode moderne în auditul public intern (elemente care ar rezolva în unele limite bineînțelese problema subdimensionării structurilor de API) și ar crește calitatea și eficiența muncii auditorilor. Strategia nu face nicio referire la modelul de măsurare a capacității auditului public intern recomandat de IIA. Utilizarea acestui model ar facilita procesul de evoluție a structurilor de API și ar oferi criterii de evaluare corecte în evaluarea stadiului de evoluție a acestora.

Concluzii

Un API performant, creator de valoare nu poate fi realizat decât cu profesioniști cu experiență și o largă înțelegere și deschidere către elementele de noutate în profesie și o cunoaștere profundă a sectorului administrației publice. Auditul intern pe lângă profesionalism înseamnă rigoare și disciplină. Aceste elemente împreună asigură succesul funcției, vizibilitatea ei în cadrul organizației, știut fiind faptul că propunerile și problemele semnalate de auditul intern ajută la susținerea organizației și la atingerea obiectivelor în condiții de eficiență. Profesioniștii bine pregătiți și cu experiență trebuie remunerați pe măsură. Nu putem avea performanță cu o mână de angajați cu experiență limitată, cu un profil profesional subțire și lipsiți de motivare. Standardul INTOSAI Gov 9140 subliniază necesitatea unei salarizări adecvate în raport cu responsabilitatea și importanța funcției. Noul cadru de salarizare pentru instituțiile publice este un pas în soluționarea acestei probleme și un element important în motivarea specialiștilor să se orienteze spre auditul public intern.

Premise pentru un API solid există: un cadru de reglementare consistent, care necesită doar unele actualizări, structuri deja implementate și experiență care să permită continuarea corectă a procesului de implementare a funcției în toate entitățile publice, preocupare și structuri destinate pregătirii continue a auditorilor publici interni, un nou sistem de salarizare care poate reprezenta un element de motivare pentru auditori etc. Apreciem că este nevoie de mai multă voință la nivelul conducerii MFP și a structurilor centrale și locale ale administrației publice pentru consolidarea

funcției de audit public intern. Un efort de așezare mai riguroasă a cadrului de reglementare, bugete adecvate pentru această funcție, independență adevărată, nu doar declarată a auditorilor interni, rigoare, disciplină și responsabilitate – acestea sunt, în opinia noastră

ingredientele unui API de succes în România. Auditul public intern românesc necesită în continuare îmbunătățiri semnificative pentru a se consolida rolul și crește vizibilitatea prin contribuția adusă la realizarea obiectivelor entităților publice în care operează.

BIBLIOGRAFIE

1. Alzeban A., Gwilliam D. (2014) Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 23(2014), pp.74-86.
2. Dascălu E. D. (2016) Model for dimensioning the audit structures in the public sector, *Audit Financiar*, vol. XIV, no. 8(140)/2016, pp. 909-917, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/140/909
3. Dascălu E.D. (2016), Factors supporting and adequate sizing of internal audit departments in the public sector, *Audit Financiar*, vol. XIV, no. 6(138)/2016, pp. 642-650, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/138/642
4. Institute of Internal Auditors Research Foundation (2009), Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector. Disponibil online la adresa <https://na.theiia.org/iia/f/Public%20Documents/Internal%20Audit%20Capability%20Model%20IACM%20for%20the%20Public%20Sector%20Overview.pdf>, accesat la data de 30 august 2017
5. Institute of Internal Auditors et al. (2017) Public sector IA standards. Applying the IIA International Standards to the UK Public Sector. Disponibil online la www.gov.uk/government/publications/public-sector-internal-audit-standards, accesat la data de 5 iunie 2018
6. INTOSAI INTOSAI GOV 9140. Internal audit independence in public sector. Disponibil online la www.intosai.org, accesat la data de 14 mai 2018
7. OECD (2011) Internal control and internal audit: Ensuring public sector integrity and accountability. Disponibil online la www.oecd.org, accesat la data de 14 aprilie 2018
8. Macarie C. F., Moldovan O. (2017) Evoluția auditului public intern în perioada 2006-2015. Introducere în IA-CM (Modelul de Măsurare a Capacității Auditului Public Intern. *Revista Transilvană de Științe Administrative* 2(41)/2017, pp.14-33.
9. Rosa P.C. et al. (2014) Could Performance Audits Promote Governance Effectively? The Case of Spanish Municipalities. *Lex Localis – Journal of Local Self-Government* Vol. 12, no.4, pp.829-849.
10. Steinbart, P. J. et al. (2012) The relationship between internal audit and information security: An exploratory investigation. *International Journal of Accounting Information Systems* 13(2012), pp. 228-243.
11. UCAAPI (2017) Strategia dezvoltării auditului public intern pentru 2018-2020. Disponibil online la www.mfinante.gov.ro/pagina.html, accesat la data de 10 martie 2018
12. UCAAPI (2016) Raport privind activitatea de audit intern din sectorul public din România, pentru anul 2016. Disponibil online la www.mfinante.gov.ro/pagina.html, accesat la data de 10 mai 2018
13. UCAAPI (2015) Raport privind activitatea de audit intern din sectorul public pentru anul 2015. Disponibil online la www.mfinante.gov.ro/pagina.html, accesat la data de 10 mai 2017
14. Urton A. et al. (2010) Effective sizing of internal audit departments. IIA. Disponibil online la www.iaa.nl/Sitefiles/IIA_leden/EFFECTIVE%20SIZING%20ORGANIZATION.DL.pdf, accesat la data de 10 iulie 2018
15. Legea 672/2002 privind auditul public intern cu modificările ulterioare, republicată în 2011, Monitorul Oficial, Partea I, nr. 856 din 5 dec. 2011
16. www.edu.ro/sites/default/files/CARTA%20%20AUDITORULUI.pdf Carta auditului intern la nivelul Ministerului Educației Naționale, accesat la data de 10 mai 2018
17. discutii.mfinante.ro/static/10Mfp?audit/legislatie/carta_auditului.pdf Carta auditului public intern din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, accesat la data de 10 mai 2018
18. www.mai.gov.ro/index03_2_02.html Carta auditului intern în Ministerul Afacerilor Interne, accesat la data de 10 mai 2018