

---

# Auditul public extern în statele membre ale Uniunii Europene: între tipologia standard și diversitate

---

*Dr. Cristina-Petrina TRINCUI-DRĂGUȘIN,*  
Academia de Studii Economice din București, România,  
e-mail: cristina\_dragusin29@yahoo.com

*Prof. univ. dr. Aurelia ȘTEFĂNESCU,*  
Academia de Studii Economice din București, România,  
e-mail: aurelia.stefanescu@cig.ase.ro

## Rezumat

*Premisa cercetării o reprezintă importanța auditului public extern, ca activitate specifică pe care instituțiile supreme de audit o realizează la nivelul entităților din sectorul public în scopul de a oferi părților interesate asigurări cu privire la managementul resurselor publice ale acestor entități. Obiectivele cercetării sunt bidimensionale, iar metodologia de cercetare este de tip calitativ și interpretativ. Prima dimensiune vizează identificarea conotațiilor conceptuale ale auditului public extern la nivelul literaturii de specialitate. Cea de a doua dimensiune reprezintă o analiză comparativă multicriterială a tipologiei auditului public extern efectuat de către instituțiile supreme din statele membre ale Uniunii Europene. Studiul este realizat la nivelul tuturor celor 27 de state membre, fiind prezentate și analizate informații și cu privire la Regatul Unit, care a părăsit recent Uniunea Europeană. Rezultatele cercetării au evidențiat că, deși metodele de audit aplicate variază, au fost identificate elemente convergente, astfel că tipologia auditului public extern validează deviza Uniunii Europene „unitate în diversitate” și la nivelul activităților specifice instituțiilor supreme de audit din spațiul comunitar.*

*Pe fundalul unui domeniu de importanță indubitabilă, dar limitat din punct de vedere al cercetării, acest demers științific reprezintă o provocare majoră atât pentru mediul academic, cât și pentru cel socio-economic. Astfel, se vor completa valențele conceptuale ale auditului public extern și se va genera un plus de credibilitate și relevanță în maniera de supraveghere a managementului resurselor financiare publice ale entităților din sectorul public la nivelul statelor membre ale Uniunii Europene, în contextul turbulențelor economice și a cererii ascendente de servicii publice manifestate la nivelul european și internațional.*

**Cuvinte-cheie:** *audit public extern; sector public; instituții supreme de audit; state membre; Uniunea Europeană; tipologie*

**Clasificare JEL:** *H83, M42*

### Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Trincui-Drăgușin, C.-P., Ștefănescu, A. (2020), The External Public Audit in the Member States of the European Union: between Standard Typology and Diversity, *Audit Financiar*, vol. XVIII, no. 3(159)/2020, pp. 555-567, DOI: 10.20869/AUDITF/2020/159/019

### Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2020/159/019>

Data primirii articolului: 16.03.2020

Data revizuirii: 18.03.2020

Data acceptării: 15.06.2020

## Introducere

Premisa cercetării o reprezintă importanța auditului public extern, ca activitate specifică pe care instituțiile supreme de audit o realizează la nivelul entităților din sectorul public, cu scopul de a oferi părților interesate, asigurări cu privire la managementul resurselor publice ale acestor entități.

În acest context, prezenta cercetare aduce în prim plan o serie de considerații privind conceptul de audit public extern și abordează tipologia acestuia între „tripticul audit financiar – audit al performanței – audit de conformitate” și diversitate. Orizontul de cercetare vizează tipurile de audit ale instituțiilor supreme din statele membre ale Uniunii Europene din perspectivă multidimensională.

De asemenea, cercetarea are în vedere și modul în care este abordată tipologia auditului public extern în cadrul Standardelor Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit (abreviat ISSAI), elaborate de Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (abreviat INTOSAI).

Apreciem că cercetarea auditului public extern, ca activitate specifică instituțiilor supreme de audit, prin raportare la cadrul comunitar și internațional, evidențiază probleme de actualitate îndeosebi din punct de vedere științific, dar și practic, ceea ce a și determinat selectarea domeniului și a temei de cercetare.

Considerăm că această abordare va consolida rolul auditului public extern și al instituțiilor supreme de audit în supravegherea managementului resurselor financiare publice și va oferi părților interesate o analiză comparativă inovatoare asupra tipologiei auditului public extern în spațiul comunitar, dintr-o perspectivă orientată spre abordarea „tipologie standard – diversitate”, sub egida sugestivă a devizei Uniunii Europene „unitate în diversitate”. Complementar, abordarea inovatoare va contribui la creșterea credibilității privind supravegherea managementului resurselor financiare publice la nivelul țărilor din spațiul comunitar, în contextul turbulențelor economice cu impact negativ asupra resurselor financiare publice.

Din punct de vedere structural, lucrarea debutează cu o introducere. Prima secțiune a lucrării este dedicată abordărilor conceptuale privind auditul public extern, iar cea de-a doua secțiune prezintă metodologia cercetării. În cadrul celei de-a treia secțiuni sunt descrise rezultatele studiului privind tipologia auditului public

extern în statele membre ale Uniunii Europene, iar la finalul lucrării sunt expuse concluziile, limitele studiului, precum și direcțiile de cercetare viitoare.

## 1. Abordări conceptuale privind auditul public extern

Demersul cercetării are în vedere identificarea interesului mediului academic privind studiarea auditului public extern, prin interogarea bazelor de date.

Astfel, cu titlu de testimonial, prin interogarea bazei de date Web of Knowledge, după cuvintele cheie „public sector audit” și „supreme audit institution”, am identificat doar 34 de articole care conțin în titlu aceste sintagme. Observăm, așadar, încă de la început că literatura de specialitate este limitată cu privire la cercetarea auditului extern în sectorul public, deși importanța acestuia este indubitabilă.

Mai mult decât atât, interogarea World Wide Web după cuvântul cheie în limba română („audit public extern”) evidențiază aproximativ 654.000 de rezultate legate de acest concept, în timp ce o căutare efectuată în raport de conceptul în limba engleză („external public audit”) relevă estimativ 239.000.000 de rezultate, ceea ce denotă limitarea abordării auditului public extern în țara noastră.

Constatăriile noastre sunt susținute, de altfel, și de cercetarea lui Johnsen (2019, p. 121), care arată că literatura de specialitate privind auditul sectorului public în afara contextelor anglo-american și nord-european este limitată.

În România, Ispir (2008, p. 107) consideră că auditul extern în sectorul public este de regulă invocat ca fiind auditul efectuat de către instituția supremă de audit (abreviat ISA) națională, respectiv din exteriorul structurii guvernamentale, iar sfera sa de activități include în general certificarea conturilor (auditul financiar) sau evaluarea sistemelor de control intern ale organismelor publice, precum și a sistemului de control intern al guvernului ca sistem global.

În accepțiunea lui Bobeș (Tăvală) (2016, p. 71), activitatea de audit extern în sectorul public este esențială pentru asigurarea răspunderii cu privire la gestionarea fondurilor publice în sensul că, deși responsabilitatea utilizării în condiții de legalitate și performanță a fondurilor publice revine ordonatorilor de credite, auditul public extern are rolul de a evalua

managementul financiar al entităților publice și de a emite recomandări și măsuri pentru îmbunătățirea acestuia.

Mai mult decât atât, Mățiș, Gherai și Vladu (2014) subliniază că auditul pe care îl realizează instituțiile supreme de audit este o activitate cu impact asupra încrederii societale în entitățile din sectorul public, de vreme ce managementul resurselor publice impactează asupra vieții cetățenilor.

Pe plan internațional, în viziunea Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (abreviat OECD), auditul extern efectuat de instituțiile supreme de audit este cunoscut, în mod tradițional, ca vizând supravegherea cheltuielilor publice.

De asemenea, Bonollo (2019, p. 468) subliniază importanța auditului efectuat de instituțiile supreme de audit pentru reforma sectorului public, evidențiind că prin intermediul acestuia se asigură supravegherea utilizării resurselor publice și se asigură responsabilitatea. Prelungind raționamentul, Morin (2010, p. 25) arată că instituțiile supreme de audit supraveghează utilizarea corectă a fondurilor publice.

Pentru Sacer, Zager și Sever (2011, p. 81), auditul public extern (auditul guvernamental) se remarcă drept condiție esențială pentru cheltuirea economică, eficientă și eficientă a banului public. De altfel, acest punct de vedere este convergent cu cel exprimat de Ramirez (2010, p. 95), care relevă că auditul extern în sectorul public joacă un rol esențial în determinarea respectării celor trei principii (economicitate, eficiență și eficacitate) atât la nivelul administrațiilor în sine, cât și la nivelul entităților publice.

Într-o lucrare recentă, Cordery și Hay (2019, p. 128) evidențiază rolul important al instituțiilor supreme de audit în asigurarea răspunderii sectorului public. Totodată, autorii abordează tipologia auditului public extern, arătând că principalele activități ale instituțiilor supreme de audit vizează gestionarea auditului situațiilor financiare ale entităților din sectorul public, evaluarea probității/ conformității, oferirea de consultanță comisiilor parlamentare și efectuarea de audituri de performanță.

De asemenea, Slobodyanik și Chyzevska (2019, p. 472) abordează auditul public extern prin raportare la capacitatea sa de a augmenta responsabilitatea față de societate a entităților publice cu privire la modul de utilizare a resurselor și la rezultatele legate de performanță. Ca urmare, așa cum susțin și Pierre și

Licht (2017, p. 226), instituțiile supreme de audit devin treptat agenți importanți ai reformei managementului public.

Dintr-o altă perspectivă, Campos (2019, p. 77) privește auditul extern în sectorul public ca o garanție a statului democratic și a statului de drept.

De altfel, și la nivelul literaturii de specialitate naționale, Oțetea, Tița și Ungureanu (2015, p. 622) au evidențiat poziția cheie a instituțiilor supreme de audit în cadrul instituțional al națiunilor democratice.

Sub aspectul tipologiei, prin raportare la Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit (abreviat ISSAI), elaborate de Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (abreviat INTOSAI), ISSAI 100 (Principiile Fundamentale ale Auditului Sectorului Public) evidențiază cele trei tipuri principale de audit pentru sectorul public, respectiv: auditul financiar, auditul de performanță și auditul de conformitate, definindu-le astfel:

- auditul financiar – se focusează pe a determina dacă informațiile financiare ale entității auditate sunt prezentate potrivit cadrului de raportare financiară și de reglementare aplicabil; acest obiectiv este atins prin obținerea de probe de audit suficiente și adecvate, care să permită auditorului sau echipei de audit să-și exprime opinia cu privire la informațiile financiare ale entității, stabilind dacă acestea conțin sau sunt lipsite de declarații greșite, determinate de fraudă sau de erori;
- auditul de performanță – se concentrează pe a determina dacă operațiunile, programele și instituțiile funcționează conform principiilor economicității, eficienței și eficacității și dacă există loc pentru îmbunătățiri; performanța este evaluată în raport de anumite criterii, fiind analizate cauzele abaterilor de la acestea sau alte probleme; în esență, scopul acestei forme de audit este de a răspunde întrebărilor auditului și de a emite recomandări de îmbunătățire a aspectelor urmărite;
- auditul de conformitate – se focusează pe a stabili dacă activitățile, tranzacțiile și informațiile financiare sunt, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu autoritățile care guvernează entitatea auditată (reglementări, rezoluții bugetare, politici, coduri și reguli, termeni agreați sau principii generale care guvernează managementul financiar al sectorului public și conduita funcționarilor publici).

În cadrul aceluiași standard, se arată că instituțiile supreme de audit pot efectua misiuni pe orice subiect relevant pentru responsabilitățile conducerii și pentru cei însărcinați cu guvernarea și utilizarea corespunzătoare a resurselor publice. Aceste acțiuni pot include, printre altele, raportări privind rezultatele aferente activităților de prestare a serviciilor publice, respectarea standardelor de control intern, precum și audituri în timp real ale proiectelor. În egală măsură, instituțiile supreme de audit pot proceda la realizarea de audituri combinate, care să includă aspecte financiare, de performanță și/sau de conformitate.

Cercetarea efectuată evidențiază că abordările conceptuale prezentate converg către importanța auditului public extern și a rolului instituțiilor supreme de audit în monitorizarea managementului resurselor financiare publice și implicit a sustenabilității sectorului public.

## 2. Metodologia cercetării

Pentru a realiza obiectivele cercetării, vom apela la mijloacele specifice investigației științifice. Metodologia de cercetare este de tip calitativ și interpretativ.

Demersul științific are în vedere analiza principalelor abordări din literatura de specialitate. Totodată, perspectiva descriptiv-conceptuală va respecta coordonatele pe baza cărora este abordată tematica în cadrul Standardelor Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit. Demersul științific este completat de o analiză privind tipologia auditului public extern în statele membre ale Uniunii Europene, bazată pe analiza logică și comparativă pe țări, prin prelucrarea succesivă a informațiilor diseminate de Curtea de Conturi Europeană („Auditul public în Uniunea Europeană”, 2019, <https://op.europa.eu/webpub/eca/book-state-audit/ro/>). Studiul este realizat la nivelul tuturor celor 27 de state membre, fiind prezentate și informații cu privire la Regatul Unit, care a părăsit recent Uniunea Europeană.

Prima etapă de prelucrare are în vedere gruparea instituțiilor supreme de audit din spațiul Uniunii Europene, în raport de tipurile misiunilor de audit pe care le realizează, pe trei categorii: ISA care aplică tipologia standard (considerăm tipologia standard ca fiind reprezentată de „tripticul audit financiar – audit de performanță – audit de conformitate”) și/sau realizează audituri combinate (activități de audit care implică mai

multe tipuri de misiuni); ISA care realizează mai multe tipuri de audit față de tipologia standard; ISA care realizează mai puține tipuri de audit comparativ cu tipologia standard. Cea de-a doua etapă de prelucrare vizează corelarea analizei cu anul integrării statelor în Uniunea Europeană, iar cea de-a treia etapă are în vedere și vechimea instituțiilor supreme de audit din statele membre, determinată prin raportare la anul din care acestea sunt în activitate.

Sursele bibliografice avute în vedere pentru realizarea cercetării includ: cărți, studii și articole publicate în reviste de prestigiu, diferite rapoarte emise de către autorități în domeniu, standarde internaționale specifice tematicii abordate, precum și site-uri de specialitate consultate în scopul consolidării demersului investigativ. De asemenea, vom face recurs la instrumente precum: observarea participativă și neparticipativă, colectarea și prelucrarea datelor și informațiilor, analiza, sinteza, raționamentul deductiv, comparația, exemplificarea, dar și cartografierea.

## 3. Analiza multidimensională a tipologiei auditului public extern în statele membre ale Uniunii Europene

Principalele tipuri de audit ale instituțiilor supreme din Uniunea Europeană (*Figura nr. 1*) au fost descrise în cadrul primei ediții a lucrării „Auditul public în Uniunea Europeană” (Curtea de Conturi Europeană, 2019, p. 14). Astfel, se arată că *auditurile financiare* presupun examinarea documentelor și rapoartelor, a procedurilor, a înregistrărilor, a sistemelor de control intern și audit intern, cu scopul de a verifica dacă situațiile financiare prezintă o imagine corectă și fidelă a poziției financiare și dacă rezultatele activităților financiare sunt în conformitate cu standardele și principiile contabile acceptate. Dacă ne referim la *auditurile performanței*, acestea presupun examinarea programelor, a operațiunilor, a sistemelor de gestiune și a procedurilor utilizate de organismele și instituțiile care gestionează resurse publice, cu scopul de a evalua utilizarea economică, eficientă și eficace a acestora. *Auditurile de conformitate* verifică dacă gestiunea economică și financiară a entității, a activității sau a programului auditat respectă dispozițiile legale și de reglementare aplicabile.

**Figura nr. 1. Principalele tipuri de audit ale instituțiilor supreme din Uniunea Europeană**



Sursa: Proiecție după Curtea de Conturi Europeană (2019), „Auditul public în Uniunea Europeană”, p. 14

De asemenea, în cadrul acestui raport al Curții Europene de Conturi, la secțiunea dedicată României, se arată că „misiunile de audit efectuate de Curtea de Conturi a României iau forma unor: audituri financiare ale conturilor de execuție, audituri ale performanței, audituri de conformitate și audituri publice externe ale fondurilor comunitare.” Precizăm că ultima formă de audit la care se face referire vizează misiunile specifice Autorității de Audit, în calitatea sa de autoritate operațională independentă, organizată în cadrul instituției supreme de audit a României.

În ceea ce privește categoriile de audit extern, Ispir (2008, p. 205) arată că instituțiile supreme de audit din țările Uniunii Europene realizează o gamă variată de activități de audit/control, fiecare individualizându-se prin activități specifice și abordări proprii, ceea ce le conferă identități distincte.

Pentru a realiza obiectivele cercetării, pe baza informațiilor publice, disponibile în documentele oficiale ale Curții de Conturi Europene, am grupat instituțiile supreme de audit (abreviat ISA) din statele membre ale Uniunii Europene, în raport de tipologia misiunilor de audit efectuate, astfel (Tabelul nr. 1):

1. ISA care aplică tipologia standard. Considerăm tipologia standard ca fiind reprezentată de „tripticul audit financiar (abreviat AF) – audit de performanță (abreviat AP) – audit de conformitate (abreviat AC)” și/sau audituri combinate (activități de audit care implică mai multe tipuri de misiuni);
2. ISA care realizează mai multe tipuri de audit față de tipologia standard;
3. ISA care realizează mai puține tipuri de audit comparativ cu tipologia standard.

**Tabelul nr. 1. Clasificarea ISA în funcție de tipologia misiunilor de audit efectuate**

Nr. crt.	Categoriile de ISA	Țările corespondente categoriei	Tipuri de audit public extern
1.	ISA care aplică tipologia standard și/sau realizează audituri combinate	Belgia	AF, AP și audituri privind legalitatea și regularitatea.
		Croația, Danemarca, Estonia, Letonia, Lituania, Slovacia, Franța, Portugalia	AF, AP și AC.
		Republica Cehă	AF, AP și audituri ale legalității.
		Slovenia	AF, AP și AC și cel mai adesea o combinație între două tipuri de audit.
		Italia	Audituri financiare-economice, AP, AC ex ante.
		Polonia	AF, AP (planificate și ad-hoc), audituri privind regularitatea și audituri integrate, care includ atât aspecte financiare, cât și aspecte legate de regularitate și de performanță; <b>audituri de urmărire subsecventă.</b>
		Ungaria	AF, AP, AC și <b>audituri de urmărire subsecventă.</b>

Nr. crt.	Categoriile de ISA	Țările corespondente categoriei	Tipuri de audit public extern
2.	ISA care realizează mai multe tipuri de audit față de tipologia standard	Bulgaria	AF, AP, AC și <b>auditori specifici.</b>
		Cipru	AF, AP, AC, <b>auditori tehnice, auditori de mediu, investigații speciale.</b>
		Finlanda	AF, AP, AC, <b>auditori ale politicii fiscal-bugetare, auditori de urmărire subsecventă.</b>
		Germania	AF, AP, AC, <b>auditori selective, auditori orizontale, studii de explorare, auditori de urmărire subsecventă, auditori generale sau de gestiune, auditori ex post, auditori în timp real.</b>
		Grecia	AF, AP, AC, <b>auditori ex ante, auditori precontractuale, auditori ex post, auditori de urmărire subsecventă.</b>
		Malta	AF, AP, AC, <b>auditori de investigație, auditori informatice, auditori de urmărire subsecventă.</b>
		<b>România</b>	AF, AP, AC, <b>auditori publice externe ale fondurilor comunitare.</b>
3.	ISA care realizează mai puține tipuri de audit comparativ cu tipologia standard	Spania	AF, AP, AC (dacă sunt combinate diferite tipuri de audit, rezultă: <i>auditori ale regularității</i> – se axează pe obiectivele auditului financiar și ale auditului de conformitate; <i>auditori cuprinzătoare</i> – acoperă toate aceste tipuri de audit); <b>auditori de urmărire subsecventă; auditori orizontale.</b>
		Austria	Audit combinat (AF și AP).
		Irlanda, Luxemburg, (Regatul Unit), Țările de Jos	AF și AP.
		Suedia	Un AF anual, evaluând corectitudinea situațiilor financiare și AP; <b>auditori de urmărire subsecventă.</b>

Sursa: Prelucrare după Curtea de Conturi Europeană (2019), „Auditul public în Uniunea Europeană”

Cercetarea informațiilor prezentate în cadrul **Tabelului nr. 1** evidențiază că, pe lângă *tipologia standard*, instituțiile supreme de audit din unele țări ale spațiului comunitar mai realizează și *alte tipuri de misiuni de audit public extern*, cum sunt: *auditurile specifice sau investigațiile speciale*, *auditurile tehnice*, *auditurile de mediu*, *auditurile politicii fiscal-bugetare*, *auditurile selective*, *auditurile orizontale*, *studiile de explorare*, *auditurile de urmărire subsecventă*, *auditurile generale sau de gestiune*, *auditurile în timp real*, *auditurile ex ante și ex post*, *auditurile precontractuale*, *auditurile informatice*, precum și *auditurile fondurilor comunitare*.

*Tipologia standard* este reprezentată de „triplul audit financiar – audit de performanță – audit de conformitate” și/sau *auditori combinate* (activități de audit care implică mai multe tipuri de misiuni), fiind practică în cazul instituțiilor supreme de audit din Belgia, Croația, Danemarca, Estonia, Franța, Italia, Letonia, Lituania, Polonia, Portugalia, Republica Cehă, Slovacia, Slovenia și Ungaria.

*Auditurile specifice* sau *investigațiile speciale* se practică în țări precum Bulgaria și Cipru și sunt misiuni realizate la solicitările legislativului (prin membrii și/sau comisiile sale), ale miniștrilor din cadrul executivului, ale persoanelor fizice sau organizațiilor, dar și ale poliției pentru asistență în investigarea unor cazuri potențial penale.

De asemenea, se remarcă faptul că în cadrul ISA din Cipru se realizează și *auditori tehnice* și *auditori de mediu*. Dacă *auditurile tehnice* vizează, în principal, practicile de achiziții publice, proiectele de construcții în curs de realizare, contractele de închiriere a proprietăților imobiliare destinate să găzduiască birourile administrației publice, dar și sistemele informatice de prelucrare a datelor, *auditurile de mediu* implică o combinație de *auditori financiare*, de performanță și de conformitate cu privire la un anumit subiect legat de guvernanta în materie de mediu.

*Auditurile de politică fiscal-bugetară* se realizează în Finlanda și au în vedere evaluarea acestor politici. *Auditurile selective* presupun examinări aprofundate

vizând colectarea de probe cu privire la un anumit aspect al subiectului auditat, fiind specifice Germaniei.

*Auditorile orizontale* se practică atât în Germania, cât și în Spania și presupun auditarea unui eșantion reprezentativ al entităților din cadrul aceleiași subsector public sau din subsectoare diferite, având caracteristici și obiective comune și vizând același orizont de timp, cu scopul de a formula concluzii referitoare la subiecte specifice din domeniile administrației publice.

Dacă avem în vedere *auditorile generale (sau de gestiune)*, acestea se practică tot în Germania, și au ca obiectiv furnizarea unei imagini de ansamblu privind gestiunea financiară a autorității auditate.

Prin recurs la abordarea secvențială, am identificat și următoarea tipologie a misiunilor practicate de instituțiile supreme de audit din țările membre ale Uniunii Europene:

- *Studiile de explorare* sunt acțiuni specifice care se practică la nivelul ISA din Germania. Acestea pot fi privite drept acțiuni de documentare întrucât vizează obținerea de informații aprofundate referitoare la anumite aspecte problematice sau de interes, cu scopul primordial de pregăti noi misiuni de audit;
- *Auditorile ex-ante ale cheltuielilor și entităților publice* sunt o formă de audit specifică ISA din țări precum Grecia sau Italia, care se realizează cu scopul de a evita anumite acțiuni nelegitime sau de aproba sau respinge, după caz, ordinele de plată relevante;
- *Auditorile precontractuale* sunt misiuni specifice ISA din Grecia, care se efectuează anterior încheierii de contracte cu o valoare ridicată, atribuite de stat sau de orice entitate publică;
- *Auditorile în timp real* reprezintă o categorie de misiuni care se desfășoară în Germania și care permit ISA să examineze multitudinea de decizii pe care le implică programele majore, separat și la nivelul fiecărei etape a proiectului, facilitând detectarea, în stadiu incipient, a deficiențelor și informarea, în timp util, a decidenților;
- *Auditorile ex-post* sunt demersuri de verificare practicate de ISA din țări precum Germania sau Grecia, care se efectuează cu scopul principal de a evalua legalitatea și regularitatea veniturilor și

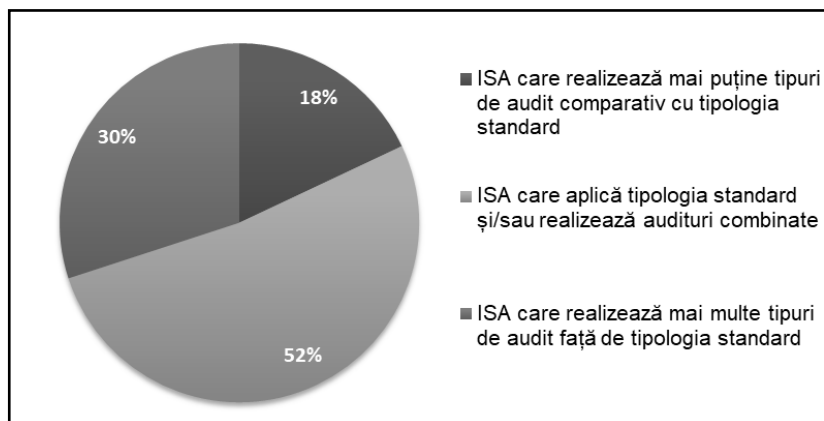
cheltuielilor, dar și economicitatea, eficiența și eficacitatea politicilor, programelor, măsurilor sau funcționarea administrației publice;

- *Auditorile de urmărire subsecventă* vizează exclusiv urmărirea ulterioară și sistematică a rezultatelor auditorilor, prin verificarea modului și a gradului de implementare a măsurilor dispuse sau a recomandărilor formulate în urma concluziilor și constatărilor aferente misiunilor precedente. Aceste tipuri de verificări se realizează de către ISA din țări precum Finlanda, Germania, Grecia, Ungaria, Malta, Polonia, Spania, dar și Suedia. Rezultatele acestei forme de verificare se consemnează în rapoarte de urmărire subsecventă, iar în anumite cazuri, unele ISA publică inclusiv rapoarte anuale cu privire la acest subiect. În România, aceste acțiuni de urmărire subsecventă se regăsesc sub titulatura de misiuni de follow-up sau de monitorizare a implementării recomandărilor.

Analiza efectuată pe baza informațiilor diseminate de Curtea de Conturi Europeană evidențiază faptul că jumătate din instituțiile supreme de audit din spațiul comunitar aplică tipologia standard și/sau realizează auditori combinate. Practic, este cazul instituțiilor supreme de audit din 14 țări (Belgia, Croația, Danemarca, Estonia, Franța, Italia, Letonia, Lituania, Polonia, Portugalia, Republica Cehă, Slovacia, Slovenia și Ungaria) din totalul de 27 de state membre ale Uniunii Europene, ceea ce semnifică 52%. În schimb, 30% din instituțiile supreme de audit din Uniunea Europeană realizează mai multe tipuri de audit față de tipologia standard. Printre acestea se numără și Curtea de Conturi a României, alături de instituțiile supreme de audit din Bulgaria, Cipru, Finlanda, Germania, Grecia, Malta și Spania.

În ceea ce privește instituțiile supreme de audit care realizează o tipologie a misiunilor mai restrânsă comparativ cu tipologia standard, cercetarea efectuată a evidențiat 18% dintre instituțiile supreme de audit din Uniunea Europeană, respectiv cele din state membre precum Austria, Irlanda, Luxemburg, Suedia și Țările de Jos (*Figura nr. 2*). Aceeași situație se regăsește și în cazul Regatului Unit, care a părăsit recent spațiul comunitar.

**Figura nr. 2. Analiza structurală a instituțiilor supreme de audit din spațiul comunitar**



Sursa: Prelucrările autorilor, 2020

Repartizarea geografică pe harta Europei a statelor membre, grupate pe cele trei categorii de instituții

supreme de audit identificate prin intermediul prezentei cercetări, este prezentată în **Figurile 3, 4 și 5**.

**Figura nr. 3. State membre în care ISA aplică tipologia standard și/sau realizează audituri combinate**



Sursa: Prelucrările autorilor, 2020

**Figura nr. 4. State membre în care ISA realizează mai multe tipuri de audit față de tipologia standard**



Sursa: Prelucrările autorilor, 2020

**Figura nr. 5. State membre în care ISA realizează mai puține tipuri de audit față de tipologia standard**



Sursa: Prelucrările autorilor, 2020

De asemenea, analiza informațiilor diseminate de Curtea de Conturi Europeană a relevat că instituțiile supreme de audit din Austria, Irlanda, Luxemburg, *Regatul Unit*, Țările de Jos și Suedia nu menționează misiunile de audit de conformitate. Diametral opus, alături de auditul financiar care se realizează în toate instituțiile supreme de audit din statele Uniunii Europene, am identificat și auditul de performanță, ceea ce denotă că la nivel comunitar se acordă o importanță semnificativă

aspectelor legate de economicitate, eficiență și eficacitate.

Pentru a identifica gradul de consolidare a misiunilor de audit public extern în statele membre ale Uniunii Europene, am continuat cercetarea prin corelarea tipologiei misiunilor pe care le realizează instituțiile supreme de audit cu anul integrării statelor în Uniunea Europeană. S-au avut în vedere statele membre din anul 1993 și cele patru etape de extindere din anii 1995, 2004, 2007 și 2013 (**Tabelul nr. 2**).

**Tabelul nr. 2. Clasificarea ISA în funcție de tipologia misiunilor de audit realizate și de anul integrării țărilor în Uniunea Europeană**

State membre la înființarea UE/ Etape de extindere a UE	ISA care realizează mai puține tipuri de audit comparativ cu tipologia standard	ISA care aplică tipologia standard și/sau realizează audituri combinate	ISA care realizează mai multe tipuri de audit față de tipologia standard
State membre în 1993	<i>Irlanda, Luxemburg, (Regatul Unit), Țările de Jos</i>	<i>Belgia, Danemarca, Franța, Italia, Portugalia</i>	<i>Germania, Grecia, Spania</i>
Etapa de extindere din 1995	<i>Austria, Suedia</i>	-	<i>Finlanda</i>
Etapa de extindere din 2004	-	<i>Estonia, Letonia, Lituania, Polonia, Slovacia, Slovenia, Republica Cehă, Ungaria</i>	<i>Cipru, Malta</i>
Etapa de extindere din 2007	-	-	<i>Bulgaria, România</i>
Etapa de extindere din 2013	-	<i>Croația</i>	-

Sursa: Prelucrările autorilor, 2020

Rezultatele analizei bidimensionale *anul integrării statelor în Uniunea Europeană – tipologia misiunilor de audit* au evidențiat că statele membre din anul 1993 acoperă întreaga paletă de categorii de instituții supreme de audit, în timp ce statele care au aderat în anul 1995 (Austria, Finlanda, Suedia) și cele care au aderat cu prilejul extinderii din anul 2004 (Cipru, Republica Cehă, Estonia, Ungaria, Letonia, Lituania, Malta, Polonia, Slovacia, Slovenia) acoperă doar două categorii de ISA. Statele care s-au alăturat Uniunii Europene prin ultimele două etape de extindere (din 2007 – Bulgaria și România și din 2013 – Croația) acoperă doar câte o categorie.

Din altă perspectivă, în cazul celor 12 state fondatoare ale Uniunii Europene prin Tratatul de la Maastricht în anul 1993 (Belgia, Franța, Germania, Italia, Luxemburg, Olanda, Danemarca, Irlanda, *Regatul Unit*, Grecia, Portugalia, Spania), remarcăm o distribuție cvasi-paritară între cele trei categorii de instituții supreme de

audit. În schimb, în țările care au aderat la spațiul comunitar în etapa de extindere din anul 2004, remarcăm că cele mai multe instituții supreme de audit (din Estonia, Letonia, Lituania, Polonia, Slovacia, Slovenia, Republica Cehă, Ungaria) aplică tipologia standard (audit financiar, audit de performanță și audit de conformitate și/sau audituri combinate).

Rezultatele cercetării au evidențiat că statele care au aderat cu prilejul etapelor de extindere din anii 2004, 2007, 2013 au împrumutat din experiența statelor cu vechime în Uniunea Europeană, fiind orientate fie asupra acțiunilor specifice tipologiei standard, fie spre realizarea unei palete mai extinse de misiuni. Între acestea din urmă se regăsește și Curtea de Conturi a României care, așa cum atestă și Cartea Albă (Curtea de Conturi a României, 2017, p. 99), în procesul de raliere la cerințele formulate de Uniunea Europeană, a beneficiat de sprijinul instituțiilor supreme de audit din Spania și Germania.

În continuare, am considerat interesant să realizăm analiza ținând seama și de vechimea instituțiilor supreme de audit din statele membre ale Uniunii Europene, care a fost determinată prin raportare la anul din care acestea sunt active. Astfel, prin recurs la

informațiile publice ale Curții de Conturi Europene, la care am făcut deja referire în cadrul lucrării, prin prelucrarea datelor, am ordonat țările membre în funcție de vechimea în activitate a instituțiilor supreme de audit (Tabelul nr. 3).

**Tabelul nr. 3. Clasificarea ISA în funcție de tipologia misiunilor de audit realizate și de vechimea acestora, prin raportare la anii din care sunt în activitate**

Nr. crt.	Țările membre UE	State membre la înființarea UE/Etape de extindere a UE	Anul din care este în activitate ISA	ISA care realizează mai puține tipuri de audit comparativ cu tipologia standard	ISA care aplică tipologia standard și/sau realizează audituri combinate	ISA care realizează mai multe tipuri de audit față de tipologia standard	Vechime ISA
1	Suedia	1995	2003	x			17
2	Luxemburg	1993	2000	x			20
3	Malta	2004	1997			x	23
4	Bulgaria	2007	1995			x	25
5	Slovenia	2004	1994		x		26
6	Republica Cehă	2004	1993		x		27
7	Slovacia	2004	1993		x		27
8	Croatia	2013	1993		x		27
<b>9</b>	<b>România</b>	<b>2007</b>	<b>1992</b>			<b>x</b>	<b>28</b>
10	Letonia	2004	1991		x		29
11	Estonia	2004	1990		x		30
12	Lituania	2004	1990		x		30
13	Ungaria	2004	1989		x		31
14	Spania	1993	1978			x	42
15	Danemarca	1993	1976		x		44
16	Cipru	2004	1960			x	60
17	Germania	1993	1950			x	70
18	Italia	1993	1948		x		72
19	Austria	1995	1948	x			72
20	Irlanda	1993	1923	x			97
21	Polonia	2004	1919		x		101
22	Portugalia	1993	1849		x		171
23	Grecia	1993	1833			x	187
24	Belgia	1993	1831		x		189
25	Finlanda	1995	1825			x	195
26	Țările de Jos	1993	1814	x			206
27	Franța	1993	1807		x		213

Sursa: Prelucrările autorilor, 2020

Cercetarea a evidențiat faptul că instituțiile supreme de audit din spațiul comunitar care au o vechime de maxim 20 de ani sunt instituții care realizează mai puține tipuri de audit comparativ cu tipologia standard. Este cazul ISA din Suedia și Luxemburg, care sunt, totodată, singurele instituții supreme de audit din Uniunea Europeană care și-au început activitatea ulterior aderării.

Din perspectivă diametral opusă, instituțiile supreme de audit din Malta și Bulgaria, care au o vechime în activitate cuprinsă între 20 și 25 de ani, realizează mai multe tipuri de audit comparativ cu tipologia standard.

Pentru tranșa de vechime cuprinsă între 26 și 30 de ani, observăm că instituțiile supreme de audit aplică, cu

precădere, tipologia standard și/sau realizează audituri combinate, cu excepția Curții de Conturi a României, care realizează în plus audituri publice externe ale fondurilor comunitare.

În schimb, în cazul instituțiilor supreme de audit cu o vechime mai mare de 30 de ani, dar sub 100 de ani, remarcăm o distribuție echilibrată între cele trei categorii. Referitor la ISA cu o vechime în activitate de peste 100 de ani, observăm că cele mai multe dintre acestea aplică tipologia standard și/sau efectuează audituri combinate.

Rezultatele analizei tridimensionale *anul integrării statelor în Uniunea Europeană – vechimea în activitate a ISA – tipologia misiunilor de audit* au evidențiat că statele cu vechime în Uniunea Europeană, dar ale căror instituții supreme de audit și-au început activitatea ulterior aderării sunt orientate spre o tipologie mai restrânsă a misiunilor, în timp ce țările ale căror instituții supreme de audit au o vechime mai mare în activitate realizează cu precădere fie acțiunile specifice tipologiei standard, fie o paletă mai amplă de misiuni.

## Concluzii

Cercetarea aserțiunilor și a valențelor conceptuale ale auditului public extern evidențiază că acesta este complex, dar insuficient dezbătut în sfera mediului academic. Abordările auditului extern în sectorul public interferează în ceea ce privește importanța acestuia în monitorizarea managementului resurselor financiare publice.

În acest context, auditul public extern poate fi definit drept ansamblul activităților specifice instituțiilor supreme de audit, prin care se realizează supravegherea utilizării corecte a resurselor sectorului public, în sensul cheltuirii acestora cu respectarea celor cinci principii fundamentale „L.R.E.E.E.” (legalitate, regularitate, economicitate, eficiență și eficacitate), urmărindu-se protejarea intereselor financiare ale statului și ale sectorului public, precum și creșterea responsabilității entităților publice față de părțile interesate atât cu privire la modul de utilizare a resurselor, cât și referitor la rezultatele legate de performanță.

Rezultatele cercetării au relevat că instituțiile supreme de audit din unele țări ale spațiului comunitar realizează, complementar tipologiei standard (reprezentată de „tripticul audit financiar – audit de performanță – audit de

conformitate”), și alte tipuri de misiuni de audit public extern, dintre care amintim: audituri specifice sau investigații speciale, audituri tehnice, audituri de mediu, audituri ale politicii fiscal-bugetare, audituri selective, audituri orizontale, studii de explorare, audituri de urmărire subsecventă, audituri generale sau de gestiune, audituri în timp real, audituri ex ante și ex post, audituri precontractuale, audituri informatice, precum și audituri ale fondurilor comunitare.

Totodată, în baza informațiilor diseminate de către Curtea de Conturi Europeană, am identificat că la nivelul Uniunii Europene există instituții supreme de audit (din Austria, Irlanda, Luxemburg, *Regatul Unit*, Țările de Jos și Suedia) cu privire la activitatea cărora nu sunt menționate misiunile de audit de conformitate.

Din analiza comparativă pe țări, efectuată cu privire la tipologia auditului public extern din statele membre ale Uniunii Europene, s-a constatat că, deși metodele de audit variază, au putut fi identificate anumite elemente comune, dintre care amintim realizarea misiunilor de audit financiar și a celor de audit de performanță de către toate instituțiile supreme de audit de la nivel comunitar, precum și alte elemente de convergență, în raport de criteriile de clasificare avute în vedere.

Rezultatele cercetării au evidențiat că statele care au aderat la Uniunea Europeană cu prilejul etapelor de extindere din anii 2004, 2007, 2013 au împrumutat din experiența statelor membre cu vechime, fiind orientate fie asupra acțiunilor specifice tipologiei standard, fie spre realizarea unei palete mai extinse de misiuni. Adicional, prin raportare la vechimea în activitate a instituțiilor supreme de audit, rezultatele analizei au evidențiat că statele membre cu vechime în Uniunea Europeană ale căror instituții supreme de audit și-au început activitatea ulterior aderării sunt orientate spre o tipologie mai restrânsă a misiunilor, în timp ce țările ale căror instituții supreme de audit au o vechime mai mare în activitate, realizează cu precădere fie acțiunile specifice tipologiei standard, fie o paletă mai amplă de activități.

Prin urmare, cercetarea efectuată privind tipologia auditului public extern validează deza Uniunii Europene „unitate în diversitate” și la nivelul activităților specifice instituțiilor supreme de audit din spațiul comunitar.

Referitor la limitele cercetării întreprinse, considerăm că acestea sunt legate de anumite bariere privind abordarea auditului public extern în literatura de specialitate, eterogenitatea raportărilor instituțiilor supreme de audit din statele membre ale Uniunii

Europene, dar și limitarea studiului la nivelul țărilor din spațiul comunitar.

Ca direcții de cercetare viitoare, ne propunem continuarea demersului investigativ prin extinderea

analizei comparative privind tipologia auditului public extern la nivelul țărilor candidate și potențial candidate la aderarea la Uniunea Europeană și, ulterior, la nivelul tuturor statelor din regiunea geografică a Europei.

## BIBLIOGRAFIE

1. Bobeș (Tăvală), F.M. (2016), The Performance Audit – A Basic Attribute of the Romanian Court of Accounts and a Consolidation Solution for Sustainability in the Current Macroeconomic Environment, *Review of International Comparative Management*, 17(1), pp. 70-75.
2. Bonollo, E. (2019), Measuring supreme audit institutions? Outcomes: current literature and future insights, *Public Money & Management*, 39(7), pp. 468-477.
3. Campos, P.B. (2019), The Court of Auditors as guarantee of the Democratic State, the Social State and the Rule of Law, *Teoria y Realidad Constitucional*, 44, pp. 77-99.
4. Cordery, C.J., Hay, D. (2019), Supreme audit institutions and public value: Demonstrating relevance, *Financial Accountability & Management*, 35(2), pp. 128-142.
5. Ispir, O. (2008), *Auditul extern în domeniul public*, București, Editura Economică.
6. Johnsen, A. (2019), Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction, *Financial Accountability & Management*, 35(2), pp. 121-127.
7. Mătiș, D., Gherai, D.S., Vladu, A.B. (2014), A European Analysis Concerning the Compliance of Information Disclosed by Supreme Audit Institutions, *Audit Financiar*, 12(109), pp. 18-24.
8. Morin, D. (2010), Welcome to the Court..., *International Review of Administrative Sciences*, 76(1), pp. 25-46.
9. Oțetea, A., Tița (Bătușaru), C.M., Ungureanu, M.A. (2015), The Performance Impact of the Supreme Audit Institutions on National Budgets. Great Britain and Romania Case – Comparative Study. *IECS 2015 Economic Prospects in the Context of Growing Global and Regional Interdependencies – Procedia Economics and Finance*, 27, pp. 621-628, 22nd International Economic Conference of Sibiu.
10. Pierre, J., Licht, J. (2017), How do supreme audit institutions manage their autonomy and impact? A comparative analysis, *Journal of European Public Policy*, pp. 226-245.
11. Ramirez, M. (2010), La auditoria externa del sector publico: mas alla del enfoque puramente fiscalizador, *Partida Doble*, 224, pp. 94-99.
12. Sacer, I.M., Zager, L., Sever, I. (2011), An accountability of supreme audit institutions in the European Union countries. *5th International Scientific Conference Entrepreneurship and Macroeconomic Management: Reflections on the World in Turmoil*, Vol. 1, pp. 81-104.
13. Slobodyanik, Y., Chyzhevska, L. (2019). The Contribution of Supreme Audit Institutions to Good Governance and Sustainable Development: the Case of Ukraine, *Ekonomista*, 4, pp. 472-486.
14. Curtea de Conturi a României (2017). *Cartea Albă a Curții de Conturi a României 2008 – 2017*.
15. Curtea de Conturi Europeană (2019). *Auditul public în Uniunea Europeană*.
16. Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit, [www.intosai.org](http://www.intosai.org) accesat la 23.01.2020.
17. Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică, [www.oecd.org](http://www.oecd.org) accesat la 06.01.2020.
18. Web of Science, [www.webofknowledge.com](http://www.webofknowledge.com) accesat la 21.12.2019.