

UNIVERSITATEA LIBERĂ INTERNATIONALĂ DIN MOLDOVA

**Cu titlu de manuscris
C.Z.U.351/354:005.3/7(043.3)**

HAȘEGAN –MAREȘ GABRIELA - ADINA

**IMPACTUL AUDITULUI MANAGERIAL INTERN ASUPRA
ADMINISTRĂRII INSTITUTIILOR PUBLICE**

**SPECIALITATEA 521.03 – ECONOMIE ȘI MANAGEMENT
ÎN DOMENIUL DE ACTIVITATE**

Teză de doctorat în economie

Conducător științific:

ȚÂU Nicolae, dr. hab., prof. univ.

Autor:

HAȘEGAN –MAREȘ Gabriela - Adina

Chișinău, 2018

© Hasegan – Mares Gabriela Adina, 2018

CUPRINS:

ADNOTARE	5
LISTA ABREVIERILOR UTILIZATE	8
INTRODUCERE	9
1. DELIMITĂRI ȘI FUNDAMENTĂRI TEORETICE PRIVIND AUDITUL MANAGERIAL INTERN AL INSTITUȚIILOR PUBLICE	15
1.1. Evoluția auditului managerial intern în cadrul instituțiilor publice	15
1.2. Abordări conceptuale privind auditul managerial intern în cadrul administrării instituțiilor publice	24
1.3. Arhitectura și limitele cadrului legal al auditului intern în managementul instituțiilor publice	41
1.4. Concluzii la capitolul 1	51
2. CARACTERISTICA PRINCIPILOR ȘI METODELOR AUDITULUI MANAGERIAL INTERN	54
2.1. Impactul standardelor europene asupra obiectivelor și sarcinilor auditului managerial intern	54
2.2. Diagnosticul managementului sistemului de audit public intern	62
2.3. Caracteristica exercitării funcțiilor manageriale în auditul public intern	70
2.4. Concluzii la capitolul 2	93
3. MODALITĂȚI DE PERFECTIONARE ȘI EVALUARE A SISTEMULUI AUDITULUI MANAGERIAL INTERN ÎN CADRUL INSTITUȚIILOR PUBLICE	94
3.1. Dezvoltarea sistemului de organizare al auditului public intern în cadrul instituțiilor publice din România	94
3.2. Implementarea cibernetizării auditului public intern în cadrul instituțiilor publice din România	102
3.3. Măsurile privind perfecționarea și evaluarea auditului public intern în cadrul procesului administrării instituțiilor publice din România	114
3.4. Concluzii la capitolul 3	127
CONCLUZII GENERALE ȘI RECOMANDĂRI	128
BIBLIOGRAFIA	130
ANEXE	140
Anexa 1. Proiect de raport de audit intern. Evoluția gradului de organizare a activității de audit intern, pe ansamblul administrației publice centrale în perioada 2014-2016	141
Anexa 2. Intervenția la fața locului	163
Anexa 3. Intervenția la fața locului	165

Anexa 4. Intervenția la fața locului	166
Anexa 5. Intervenția la fața locului	168
Anexa 6. Intervenția la fața locului	169
Anexa 7. Intervenția la fața locului	173
Anexa 8. Acte de implementare	174
DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII	177
Curriculum Vitae	178

ADNOTARE

Numele și prenumele autorului: Hașegan–Mareș Gabriela Adina

Titlul tezei: Impactul auditului managerial intern asupra administrării instituțiilor publice

Gradul științific solicitat: doctor în științe economice

Localitatea: Chișinău

Anul perfectării tezei: 2018

Structura lucrării. Teza cuprinde introducere, trei capitole, concluzii generale și recomandări, bibliografie din 144 titluri, 129 pagini de text de bază, 7 tabele, 28 figuri, 8 anexe. Rezultatele obținute sunt publicate în 10 lucrări științifice cu volumul total de 5,3 c.a.

Cuvinte cheie: management, audit, instituție publică, entitate auditată, cibernetizarea auditului, audit managerial, audit intern.

Domeniul de cercetare: 521.03 – Economie și Management în domeniul de activitate

Scopul și obiectivele lucrării: constă în dezvoltarea principiilor teoretice, metodologice și aplicative de instrumentare și gestiune a performanțelor în activitatea instituțiilor publice din România și Republica Moldova, utilizarea acestora în vederea accederii sistemului bugetar, în ansamblu, către o infrastructură bazată pe competitivitate și un nivel de concurență mult mai înalt. Scopul a determinat nivelul și gradul de realizare a următoarelor **obiective:** Aprofundarea cunoștințelor științifice asupra conceptelor de audit managerial intern, eficiență și eficacitate al competitivității adaptabile sferei relațiilor cu caracter economico - financiar; Analiza metodelor de evaluare a eficientizării utilizării fondurilor bugetare și oferirea unor abordări personalizate de investigare a eficienței utilizării fondurilor bugetare; Aplicarea unor principii econometrice recunoscute pe plan național și internațional în direcția determinării performanțelor instituțiilor publice; Determinarea principalelor direcții strategice de orientare a managementului public și perspectivele creșterii eficienței utilizării bugetelor alocate. Examinarea multilaterală a conceptelor de audit managerial intern; Realizarea unei abordări de la internațional la național, axându-se pe studii teoretice și practice asupra diverselor problematici ale auditului public;

Noutatea științifică constă în: dezvoltarea dintr-o perspectivă multilaterală a conceptelor de audit managerial intern; realizarea abordării de la internațional la național, axându-se pe studii teoretice și practice asupra diverselor problematici ale auditului public; elaborarea sintezelor pentru creșterea gradului de cunoaștere și apreciere a impactului auditului managerial intern în sectorul public; identificarea aspectelor esențiale care influențează actualitatea auditului intern managerial, conturat în cadrul sectorului public; elaborarea Registrului de risc managerial în vederea evidențierii și evaluării riscurilor ce pot apărea în cadrul instituțiilor publice.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă. Teza poate fi considerată un model de referință pentru investigațiile științifice și didactice viitoare în domeniul de cercetare ales și poate fi utilizată ca sursă bibliografică la elaborarea analizelor sau lucrărilor diverse în domeniul audit și management din instituțiile publice, în studiile asupra competitivității și cele cu privire la performanța utilizării fondurilor bugetare.

Problema științifică importantă soluționată vizează dezvoltarea teoretică și practică a conceptului de audit managerial intern în sprijinirea activității manageriale, astfel încât procedura privind analiza riscurilor să cuprindă toate măsurile ce trebuiesc luate pentru atenuarea problemelor identificate și termenele limită pentru implementarea acestora la nivelul instituțiilor publice.

Implementarea rezultatelor științifice. Rezultatele științifice obținute în cadrul cercetării sunt utilizate în activitatea instituțiilor bugetare prezentate în studiile de caz din lucrarea de cercetare. Au fost apreciate pozitiv rezultatele prezentate în lucrare, menționând importanța temei de cercetare și a studiului realizat pentru dezvoltarea în viitor a strategiilor și a politicilor în domeniu, fapt atestat prin certificatele de implementare oferite de către acestea în perioada studiilor de doctorat.

ANNOTATION

Name of author: Haşegan–Mareş Gabriela Adina

Thesis title: Impact of internal managerial audit on the management of public institutions

Required scientific degree: PhD in economic sciences

Location: Chisinau

Year: 2018

Thesis structure: introduction, three chapters, general conclusions and recommendations, 144 titles of bibliography, 129 plain text pages, 7 tables, 28 graphs. The work results are published in 10 scientific works, comprising of a 5,3 total.

Keywords: management, audit, public institution, auditable entity, auditable cybernation, managerial audit, internal audit.

Field of research: 521.03. Economics and Management in the field of activity

Scope and objectives of the thesis: resides in development of theoretical, methodical and applied principles for instrumentation and performance appraisal in Romania and Republic of Moldova of public administration activities, utilization of them in order to accede to a better infrastructure based on competitive and a higher level of concurrency. The scope has determined the level and percentage of **objectives** as follows: The deeper study of scientifically knowledge base of internal audit management concepts, efficiency and effectiveness concepts all of them regarded to economic- financial competitiveness level relationship; Evaluation methods analysis for efficiency of public funds spending and offering of a custom approaches for effective research and utilization of public funds; Applying nationally and internationally recognized econometric principles to determine the performance of public institutions; Determination of the main alignment strategically directions for public management and perspective increasing level of effectiveness and utilization of assigned public budgets; Multi-examination research of internal management audit concept; Achievement of a set of approaches from international level to national level for internal audit procedures and politics metrics, based on deep theoretical and practical methodologies.

The scientific novelty of the investigation: consist in development from a certain angle of a synthesis regarding of improvement of knowledge degree level of impact on public sector of internal audit management; the identification of key aspects that is affecting the internal audit management actuality, outlined through entirely public sector; the elaboration of Risk Management Registry for risk assessment and valuation that might prone to arise in public sector institutions; the applying of international well-known econometrical principles for public sector performance appraisal.

The theoretical significance and applicative value of the thesis. The thesis may be consider a reference pattern for future scientifically and didactic researches for chosen field and should be used as bibliography source for analysis and study elaboration regarding to public sector audit and management field, competitive studies and public funds utilization performance appraisal.

The important scientific problem solved is to demonstrate necessity of theoretical and practical development of internal audit management concept that is supporting management activities even though risk analysis procedure to comprise all the measurements must take in order to decrease the risk of surpass implementation deadlines assumed in public sector institutions.

The implementation of scientific results. The scientific results throughout current researching are used by public institutions presented in case studies from this dissertation. These study results was highly appreciated, it was mentioned the importance of study case and study developed for the future strategies and politics regarding the current field of research, also there was an implementation acceptance documents issued by public institutions that rollout the results of current dissertation.

АННОТАЦИЯ

Фамилия и имя автора: Хашеган-Мареш Габриэла Адина

Название диссертации: Влияние внутреннего управленческого аудита на административную деятельность государственных учреждений

Соискание ученой степени: доктор экономических наук

Год написания диссертации: 2018

Структура диссертации. Диссертация включает в себя введение, три главы, выводы и рекомендации, библиографию из 144 работ, 129 страницы основного текста, 7 таблицы, 28 фигуры. Полученные результаты опубликованы в 10 научных работах.

Ключевые слова: менеджмент, аудит, государственное учреждение, проверяемая организация, кибернетика аудита, аудит управления, внутренний аудит.

Область исследования: Специальность 521.03 – Экономика и Менеджмент по отраслям

Цель и задачи исследования: заключаются в разработке теоретических, методологических и прикладных принципов для инструментации и управления производительностью в деятельности государственных учреждений Румынии и Республики Молдова, их использование в целях получения доступа к бюджетной системе в целом, на пути к инфраструктуре основанной на конкурентоспособность и на высокий уровень конкуренции. Цель определила уровень и степень достижения следующих **объективов:** Повышение научного знания о концепциях внутреннего управленческого аудита, эффективность конкурентоспособности адаптируемой сфере отношений с экономическо - финансовым характером; Анализ методов оценки для более эффективного использования бюджетных средств и предоставление индивидуальных подходов для исследования эффективности использования бюджетных средств; Применение национальных и международно признанных эконометрических принципов для определения эффективности деятельности государственных учреждений; Определение основных стратегических направлений ориентации государственного управления и перспективы роста эффективности использования предоставленных бюджетов. Многостороннее исследование концепций внутреннего управленческого аудита; достижение подхода от международного к национальному, полагаясь на теоретические и практические исследования по различным вопросам государственного аудита.

Научная новизна заключается: в разработке в перспективе, создание синтеза роста уровня знаний и оценки влияния внутреннего управленческого аудита в государственном секторе; определение ключевых вопросов, влияющих на актуальность внутреннего управленческого аудита, изложенных в государственном секторе; Разработка Регистра управленческого риска ввиду оценки рисков которые могут произойти в государственных учреждениях; применение эконометрических принципов признанных на международном уровне для установления эффективности государственных учреждений.

Теоретическая и практическая ценность. Диссертация может считаться моделью для проведения будущих научных и обучающих исследований в выбранной области и может быть использована в качестве справочного источника при разработке анализов или разных работ в области аудита и менеджмента государственных учреждений, в исследованиях по конкурентоспособности и по эффективности использования бюджетных средств.

Важная решённая научная проблема ставит перед собой цель в качестве теоретической и практической разработки концепции внутреннего управленческого аудита в поддержке управленческой деятельности, таким образом чтобы процедура анализа рисков, охватывала все меры, которые должны быть приняты для смягчения выявленных проблем и сроков для их внедрения на уровне государственных учреждений.

Внедрение научных результатов. Научные результаты, полученные на протяжении исследований, используются в деятельности государственных учреждений представленные в тематических исследованиях в научно-исследовательской работе. Были оценены положительные результаты представленные в работе, отметив важность исследовательской темы и выполненного исследования для будущей разработки стратегий и политики в данной области, о чем свидетельствуют сертификаты реализации предоставленные ими в ходе исследований докторантуры.

LISTA ABREVIERILOR UTILIZATE

UE – Uniunea Europeană
SEC – Sistem European de Conturi
CC – Curtea de Conturi
CEC – Curtea Europeană de Conturi
CFG – Control Financiar de Gestiune
CECCAR – Corpul Experților Contabili și Contabililor Autorizați din România
MAE – Ministerul Afacerilor Externe
CNSC – Consiliul Național de Soluționare a Contestațiilor
COS – Committee of Sponsoring Organizations
I.I.A – The Institute of Internal Auditors
IPPF – International Professional Practices Framework
I.F.A.C.I. – Institutul Francez al Auditului și Controlului Intern
ERM – Enterprise Risk Management
HG – Hotărâre de Guvern
UCAAPI – Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern
CAPI – Comitetul pentru Audit Public Intern
DLAF – Departamentul pentru Lupta Antifraudă
ANABI – Agenția Națională a Bunurilor Indisponibilizate
ANFP – Agenția Națională a Funcționarilor publici
IAASB – International Audit and Assurance Standard Board
IFAC – International Federation of Accountants,
ISSAI – International Standards of Supreme Audit Institutions
INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions
IAACB – International Audit and Assurance Standard Board.
ISACA – Information Systems Audit and Control
OLAF – Oficiul European de Luptă Antifraudă
OMFP – Ordonanțe a Ministerului de Finanțe Publice
OSGG – Ordonanțe adoptate de Guvern
SAIINTO – International Organization of Supreme Audit Institutions
SAMTID – Schema multi-anuală de finanțare a proiectelor de reabilitare a infrastructurii de apă din orașele mici și mijlocii
S.P.P.I.A. – Standards for Professional Practice of Internal Auditing
SEE - Spațiul Economic European
MF - Ministerul Finanțelor

INTRODUCERE

Actualitatea și importanța temei de cercetare. Analiza impactului auditului managerial intern asupra administrării instituțiilor publice este un subiect actual și de interes largit în contextul integrării României în Uniunea Europeană, fapt ce a impus găsirea unor noi căi pentru eficientizarea activității economice și înlăturarea unor neconcordanțe întâlnite în activitatea instituțiilor publice. Astfel, pe lângă trecerea la un nou sistem contabil, bazat pe Sistemul European de Conturi la instituțiile publice, s-a impus și organizarea activității de audit intern.

Aderarea la Uniunea Europeană impune existența unor sisteme solide de contabilitate, de management financiar, dar și modalități de control al acestora, ca urmare a faptului că țara noastră utilizează fonduri comunitare, care trebuie folosite cu maximă eficiență.

Instituirea unui sistem de control financiar-contabil asupra modului de formare și utilizare a resurselor financiare ale statului, a impus legiferarea și organizarea auditului intern ca structură independentă a fiecărei instituții publice.

Esența managementului contemporan o constituie relațiile cu oamenii, cu grupul uman și cu fiecare individ.

Managementul presupune deținerea de către instituție a unei capacități de acțiune strategică, care îi permite să atingă obiectivele pe care și le-a fixat. Această capacitate de acțiune este redusă la instituțiile publice care se caracterizează prin interdependența acțiunilor lor, dependența de puterea politică și supunerea față de drept. Aceste elemente le privează de flexibilitatea necesară, interzicând posibilitățile de reorganizare și de reorientare în funcție de dificultățile întâlnite.

Scopul activității auditului intern este atât de a responsabiliza managerul entității pentru realizarea eficientă și eficace a obiectivelor propuse, cât și a celorlați executanți din cadrul entității, aspect ce poate fi atins numai prin urmărirea existenței, respectiv, actualizării sistematice a procedurilor interne precum și a modului de implementare a lor în practică.

Un rol important revine auditului intern ca parte a procesului de reformă instituțională ce vizează dezvoltarea și perfecționarea activității desfășurate de instituțiile publice, dar și a serviciilor prestate de acestea către cetățeni, ca necesități obiective și esențiale pentru asigurarea convergenței cu țările avansate economic din Europa și din lume. Astfel, auditul intern are o deosebită importanță în creșterea performanței în cadrul instituțiilor publice, limitarea risipei de resurse și a posibilităților de fraudă și corupție, detectarea din timp a anomaliilor și deficiențelor.

Auditul intern prin formele sale legiferate de manifestare, respectiv auditul de sistem, auditul de performanță (management) și auditul de regularitate apare ca o activitate calificată, capabilă să exprime un „verdict” privind modul de funcționare a instituțiilor publice, privind modul în care acestea își îndeplinesc obiectivele și sarcinile, și pe această bază evaluează

rezultatele, și nu în ultimul rând privind conformitatea cu prevederile legale a acțiunilor desfășurate de acestea.

Managerul instituțiilor publice și auditorii interni trebuie să aibă o relație de ”parteneriat”, nu de ”adversari” indiferent de schema de organizare a entității publice. Ei trebuie să aibă aceleași obiective, printre care eficacitatea actului de management și atingerea ȳntelor propuse în activitatea desfășurată.

Auditul intern din cadrul instituțiilor publice este considerat ca fiind ultimul nivel al sistemului de control. Urmare activității desfășurate, auditorii interni trebuie să adauge valoare activităȳilor desfășurate de instituȳia publică atât prin evaluarea sistemului de control intern, respectiv, prin analizarea riscurilor asociate activităȳilor desfășurate, cât și prin recomandările și termenele cuprinse în raportul de audit întocmit.

În opinia noastră, urmare cercetării efectuate, **auditul managerial intern**, poate fi o funcȳie nouă în cadrul entității publice, reprezentând o activitate funcȳional independentă de restul activităȳilor din cadrul entității publice, care oferă asigurări și consiliere atât managerului entității cât și conducerii pentru buna administrare a fondurilor bugetare, perfecȳionând astfel prin recomandările date activităȳile entității publice.

Auditul managerial intern trebuie să ajute entitatea publică să-și îndeplinească obiectivele print-o abordare sistematică și metodică, care evaluează și îmbunătăȳește eficienȳa și eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscurilor, a controlului și a proceselor de administrare.

Gradul de studiere al temei de cercetare. Deși, specificul activității de audit managerial intern, constituie unele dintre cele mai interesante teme de investigaȳie știinȳifică, în literatura de specialitate nu există foarte multe studii cu caracter descriptiv privind impactul său asupra administrării instituȳiilor publice. De aceea, prezenta lucrare a avut ca punct de pornire evidenȳierea particularităȳilor.

Importante studii asupra competitivității organizaȳiilor și rolul auditului dealungul timpului în instituȳiile publice au fost elaborate de Boulescu M., Mitrea A., Băncuȳă A., Renard J., Oprean I., Popa I., Lenghel R. ș.a care au deschis o nouă cale în aprofundarea viziunilor asupra eficienȳei și eficacității utilizării fondurilor bugetare și, respectiv, a managementului instituȳiilor publice actuale din România ȳinȳind cont de standardele europene.

Un aport însemnat la studierea acestui aspect, l-a avut Conform Regulamentului Financiar aplicabil bugetului general al Comunităȳii Economice Europene nr.1605/2002 , Directiva a Opta a Consiliului nr.84/253/EEC și Recomandarea 2001/256/EEC, potrivit căreia auditul reprezintă părerea unui specialist autorizat de o anume organizaȳie profesională, cu privire la starea economică generală a unei companii, firme sau autorităȳi instituȳionale așa cum este redată ea în

sintezele contabile, în conturi, bilanțuri și fluxurile de trezorerie; că, la rândul lor acestea redau o imagine fidelă a realității situate pe o anumită scară a performanței comparativ cu piața, cu realizările de vârf și rezultatele așteptate de posesorii capitalului/patrimoniului - iar toate acestea sunt consemnate într-un raport întocmit sub responsabilitatea auditorului.

Dar acesta este un audit punctual asupra situației economico-financiare generale a unei entități persoane juridice, de regulă mari corporații, neținând seama de faptul că mai sunt și alte entități precum firme, societăți și mai ales instituțiile din domeniul public, în general, dar și că, chiar domeniul corporativ mai este interesat și de alte studii și analize precum piața, personalul, consumurile, inventica și multe alte domenii.

În pofida celor menționate mai sus, putem preciza faptul că, viața ne-a învățat că atunci când cineva sau ceva este „bun” sau „foarte bun” întotdeauna comparația se face cu un etalon de excepție, cu o aspirație tehnică și profesională, cu o speranță de mai bine spre care aspirăm cu toții și atunci nu suntem interesați să evităm nici un alt aspect ce privește, direct sau colateral societatea.

Domeniul de cercetare. Economie și management (în activitatea instituțiilor publice). Aspectele teoretice, metodologice și aplicative dezvăluite în teză vizează abordările și viziunile manageriale cu privire la eficientizarea utilizării fondurilor publice de către instituțiile publice din România.

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

Scopul și obiectivele lucrării: constă în dezvoltarea principiilor teoretice, metodologice și aplicative de instrumentare și gestiune a performanțelor în activitatea instituțiilor publice din România și Republica Moldova, utilizarea acestora în vederea accederii sistemului bugetar, în ansamblu, către o infrastructură bazată pe competitivitate și un nivel de concurență mult mai înalt.

Scopul lucrării a determinat nivelul și gradul de realizare a următoarelor **obiective:**

1. Aprofundarea cunoștințelor științifice asupra conceptelor de audit, management, eficiență și eficacitate al competitivității adaptabile sferei relațiilor cu caracter economico - financiar;

2. Analiza metodelor de evaluare a eficientizării utilizării fondurilor bugetare și oferirea unor abordări personalizate de investigare a eficienței utilizării fondurilor bugetare;

3. Aplicarea unor principii econometrice recunoscute pe plan național și internațional în direcția determinării performanțelor instituțiilor publice;

4. Determinarea principalelor direcții strategice de orientare a managementului public și perspectivele creșterii eficienței utilizării bugetelor alocate;

5. Examinarea multilaterală a conceptelor de audit managerial intern;

6. Realizarea unei abordări de la internațional la național, axându-se pe studii teoretice și practice asupra diverselor problematici ale auditului public.

Noutatea științifică constă în:

- dezvoltarea dintr-o perspectivă multilaterală a conceptelor de audit managerial intern;
- realizarea abordării de la internațional la național, axându-se pe studii teoretice și practice asupra diverselor problematici ale auditului public;
- elaborarea sintezelor pentru creșterea gradului de cunoaștere și apreciere a impactului auditului managerial intern în sectorul public;
- identificarea aspectelor esențiale care influențează actualitatea auditului intern managerial, conturat în cadrul sectorului public;
- elaborarea Registrului de risc managerial în vederea evidențierii și evaluării riscurilor ce pot apărea în cadrul instituțiilor publice;

Problema științifică soluționată vizează dezvoltarea teoretică și practică a conceptului de audit intern în sprijinirea activității manageriale astfel încât procedura privind analiza riscurilor să cuprindă toate măsurile ce trebuiesc luate pentru atenuarea riscurilor identificate și termenele limită pentru implementarea acestora de către persoanele responsabile prin fișa postului.

Valoarea aplicativă a lucrării rezidă prin faptul că prin studierea concluziilor și recomandărilor autorului, entitățile publice ar pute adopta strategii de dezvoltarea a managementului public, fapt ce ar asigura responsabilitatea managerilor, argumentarea deciziilor, sporirea transparenței, eficientizarea managementului entităților publice.

Semnificația teoretică a rezultatelor obținute în urma prezentei cercetări constă în demonstrarea necesității dezvoltării conceptelor de audit intern prin abordarea de la internațional la național axându-se pe studii teoretice asupra auditului public intern, fapt ce va contribui la dezvoltarea auditului intern și la eficientizarea managementului public.

Rezultatele științifice principale înaintate spre susținere:

1. Eficientizarea managementului entităților publice în baza dezvoltării auditului managerial intern;
2. Elaborarea și implementarea sintezelor creșterii gradului de cunoaștere și apreciere a impactului auditului managerial intern în sectorul public;

3. Propunerea elaborării Registrului de risc managerial în vederea evidențierii și evaluării riscurilor ce pot apărea în cadrul instituțiilor publice.

Sprijinul metodologic și teoretico-științific. Procesul de realizare a lucrării de față a demarat de la o serie de documentări directe și indirecte de cunoaștere a realității utilizând, în acest scop, un ansamblu de metode clasice de cercetare, precum: observația, analiza (calitativă, cantitativă, istorică), sinteza, inducția și deducția, comparația, metoda tratării sistemice, monografică, modelarea economico-matematică, statistică, respectiv, utilizarea metodelor grafice, figurilor și tabelor pentru redarea completă și complexă a fenomenelor și a proceselor economice studiate.

Sprijinul teoretic al cercetării a constituit un ansamblu de lucrări științifice în domeniul economiei și managementului, în general, și cu referire la aspectele auditului managerial, în particular. Printre lucrările studiate, între care, o bună parte au contribuit la crearea unei baze teoretice importante pentru dezvoltarea auditului managerial din cadrul instituțiilor publice din România sunt prevederile legale, respectiv, Legea nr. 94/1992, Legea 672/2002, Ordonanța de Guvern nr. 37/2004, Legea 329/2004 ș.a

Sprijinul informațional s-a axat pe studierea unor acte legislative adoptate de către Parlamentul României, a actelor normative emise de Guvern, a datelor statistice publicate de către INS; rapoartele unor instituții publice importante în susținerea activității instituțiilor publice și portalul de date statistice al UE – EUROSTAT; paginile web ale instituțiilor atât din România cât și din Republica Moldova.

Structura și conținutul tezei. Teoriile economice și cele manageriale aferente auditului, precum și diversitatea modelelor de studiu asupra competitivității, ne-a determinat alegerea temei de cercetare și structurarea corespunzătoare a lucrării în următoarele compartimente: introducere, trei capitole, concluzii generale și recomandări, bibliografie din 144 titluri, 129 pagini de text de bază, 7 tabele, 28 figuri, 8 anexe. Rezultatele obținute sunt publicate în 10 lucrări științifice cu volumul total de 5,3 c.a.

În **Introducere** au fost justificate importanța, actualitatea, însemnătatea științifică și valoarea aplicativă a temei abordate, au fost formulate scopurile și obiectivele propuse în tema de cercetare pentru a fi realizate, respectiv, noutatea științifică și nivelul de implementare al rezultatelor cercetării.

În **Capitolul I – „Delimitări și fundamentări teoretice privind auditul managerial intern al instituțiilor publice”**, sunt precizate elemente privind evoluția dezvoltării auditului managerial intern în cadrul instituțiilor publice, urmate de reflecții cu privire la rolul auditului managerial intern în cadrul administrării instituțiilor publice și o analiză a arhitecturii și limitelor cadrului legal al auditului intern în managementul instituțiilor publice.

În **Capitolul II – „Caracteristica principiilor și metodelor auditului managerial intern”** este investigat impactul standardelor europene asupra obiectivelor și sarcinilor auditului managerial intern, în contextul eficientizării managementului sistemului de audit public intern și al optimizării exercitării funcțiilor manageriale în auditul public intern.

În **Capitolul III - „Modalități de perfecționare și evaluare a sistemului auditului managerial intern în cadrul instituțiilor publice”** scoate în evidență aspectele manageriale privind formarea, coordonarea și reformarea sistemului de organizare al auditului public intern în cadrul instituțiilor publice din România, aplicarea cibernetizării procesului de comandă a auditului public intern în cadrul instituțiilor publice românești și măsurile cu caracter strategic privind perfecționarea și evaluarea auditului public intern în cadrul procesului administrării instituțiilor publice din România.

În încheiere, compartimentul **„Concluzii generale și recomandări”**, prezintă o paletă largă vis – a – vis de caracterul actual al managementului public din România și a contextului în care implicațiile auditului intern pot reconfigura vizibil natura performanțelor competitive atinse de angajați.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă. Teza poate fi considerată un model de referință pentru investigațiile științifice și didactice viitoare în domeniul de cercetare ales și poate fi utilizată ca sursă bibliografică la elaborarea analizelor sau lucrărilor diverse în domeniul audit și management din instituțiile publice, în studiile asupra competitivității și cele cu privire la performanța utilizării fondurilor bugetare.

Aprobarea rezultatelor investigației. Rezultatele lucrării au fost expuse în peste 10 publicații științifice, prezentate la mese rotunde, simpozioane și conferințe științifice naționale și internaționale, precum și în revistele recenzate de specialitate din perioada anilor 2009-2015

Implementarea rezultatelor științifice. Rezultatele științifice obținute în cadrul cercetării sunt utilizate în activitatea instituțiilor bugetare prezentate în studiile de caz din lucrarea de cercetare au fost apreciate pozitiv rezultatele prezentate în lucrare, menționând importanța temei de cercetare și a studiului realizat pentru dezvoltarea în viitor a strategiilor și a politicilor în domeniu, fapt atestat prin certificatele de implementare oferite de către acestea în perioada studiilor de doctorat.

Cuvinte cheie: management, audit, instituție publică, entitate auditată, cibernetizarea auditului, audit managerial, audit intern.

1. DELIMITĂRI ȘI FUNDAMENTĂRI TEORETICE PRIVIND AUDITUL MANAGERIAL INTERN AL INSTITUȚIILOR PUBLICE

1.1. Evoluția auditului managerial intern în cadrul instituțiilor publice

Originea conceptului de audit este din latinescul audio, audire, audivi, auditum care are semnificația de a asculta [133]. Procesul pe care îl reprezintă este de dată recentă sub această denumire fiind însă prezent în activitatea practică cu mult înainte chiar dacă sub alte denumiri.

Actuala accepțiune a termenului de audit poate fi plasată din punct de vedere istoric în perioada crizei economice din 1929 din Statele Unite ale Americii, atunci când, pentru a fi cotate la bursă companiile americane trebuiau auditate de către auditori externi, costurile acestor servicii fiind mari și sub presiunea recesiunii generând un efort financiar substanțial.

Certificarea situațiilor financiare și verificarea conturilor contabile și a bilanțului contabil erau efectuate de către Cabinete de Audit Extern care erau independente și care pentru a-și realiza atribuțiile trebuiau să efectueze câteva operațiuni pregătitoare cum ar fi:

- inventarierea patrimoniului
- verificarea conturilor sintetice și analitice
- verificarea soldurilor și a componenței acestora
- verificarea prin sondaj a documentelor justificative
- verificarea corectitudinii stabilirii obligațiilor fiscale etc.

Toate aceste lucrări pregătitoare presupuneau un consum ridicat de timp și muncă care genera costuri ridicate ale auditării. Pentru a diminua aceste costuri companiile au început să-și organizeze structuri proprii de audit intern care aveau ca sarcină principală efectuarea lucrărilor pregătitoare certificării astfel încât responsabilitățile contractuale ale Cabinetelor de Audit Extern s-au restâns la certificarea situațiilor financiare și supervizarea activității companiilor [2, p.152].

După trecerea crizei economice companiile au păstrat în continuare structurile de audit intern care și-au lărgit sfera de activitate, și-au modificat și diversificat obiectivele astfel încât a apărut în timp ideea necesității unei funcții de audit în interiorul companiilor. Deoarece apariția funcției de audit intern este legată din punct de vedere istoric de activitatea de certificare a conturilor, această funcție va păstra mult timp în memoria colectivă conotații financiar-contabile.

În lucrarea profesorului universitar doctor Mircea Boulescu intitulată ”Tradiție și actualitate” [9, p.134] se face o trecere în revistă a tuturor formelor pe care le-a îmbrăcat controlul financiar pe teritoriul României. Încă de la începutul lucrării autorul subliniază, cu just temei, faptul că sistemul finanțelor publice și cel de control financiar a fost și este în strânsă legătură [19, p.122].

Introducerea auditului marchează schimbarea modalității de evaluare a instituției publice din perspectiva performanței. Inițial, criteriul de apreciere al instituțiilor publice era reprezentat de măsura în care acestea deservește „publicul”, pe când organizațiile private urmăresc profitul.

Cauza deservirii publicului, dincolo de ambiguitățile în identificarea beneficiarului și a calității prestației, era în sine mult prea înaltă pentru a justifica în principiu orice cheltuieli și a nu mai lăsa loc analizelor reale și obiective privind eficiența [10, p.145].

Anii '90 au adus o schimbare semnificativă cu privire la evaluarea performanței managementului instituțiilor publice prin promovarea conceptului de asigurare a calității, având rolul de a aduce în prim plan cetățeanul, ca beneficiar al serviciilor oferite de instituțiile publice, o dată cu responsabilizarea conducătorilor acestora pentru resursele încredințate și modul lor de utilizare. Constituirea auditului s-a dorit să reprezinte o contribuție la completarea mijloacelor prin care conducătorul poate beneficia de o opinie obiectivă și competentă privind nivelul de performanță atins și riscurile în îndeplinirea obiectivelor asumate, prin utilizarea adecvată și eficientă a resurselor financiare puse la dispoziție [6, p.172].

În România, cuvântul ”audit” și-a făcut intrarea din dorința de a conexe reglementările românești ale economiei de piață cu reglementările similare pe plan internațional.

A apărut astfel: - Auditul calității, exercitat de experți în domeniul asigurării calității, formați de Centrul Național de Management pentru Asigurarea Calității;

- Auditul tehnic;
- Auditul financiar etc.

Primele referiri la auditul intern le regăsim în lucrarea Norme de audit financiar și certificare a bilanțului contabil, nr. 1/1995 scrisă de Marin Toma, Președintele CECCAR, [112, p.48] mai exact la capitolul IV – „Aprecierea controlului (auditului) intern”. Astfel, norma nr. 40 definește auditul intern ca fiind „planul de organizare și ansamblul tuturor măsurilor adoptate în întreprindere pentru:

- a proteja valorile active;
- a promova eficacitatea exploatarei;
- a asigura respectarea dispozițiilor administrației;
- a asigura fidelitatea și exactitatea informației contabile.”

Potrivit aceluiași norme, auditul intern cuprinde :

- controlul administrativ intern;
- verificarea internă a operațiilor;
- autocontrolul salariaților;
- controlul contabil intern.

În urma confruntării dintre auditorii publici interni și managerii instituțiilor publice, managerii încearcă să se apere aducând în discuție competența auditului, pe motiv că, pentru a putea să evalueze deciziile unui conducător, auditorii ar trebui să fie mai competenți decât acesta, fie deprecind valoarea auditului, prin comparare cu „defunctul Control Financiar de Gestiune (CFG)”, care stabilea și cauzele și responsabilitățile, nu numai riscurile.

Primul act normativ care a introdus noțiunea de audit intern [103] în România a fost Ordonanța Guvernului nr. 119 din 31 august 1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv. Așa cum se poate remarca chiar din titlu, expresia „audit intern” a fost lipsită inițial de cuvântul „public” acesta fiind introdus ulterior prin Ordonanța Guvernului nr. 72 din 30 august 2001. [97]

În opinia noastră, considerăm că legiuitorul a ținut să procedeze la această particularizare pentru a înlătura o eventuală confuzie ce putea să apară după data de 21 septembrie 2000, dată la care a fost emis Ordinul Ministrului Finanțelor nr.1267/2000 pentru aprobarea Normelor minimale de audit intern (Cadrul General) în baza Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 75 din 01.06.1999 privind activitatea de audit financiar și a Hotărârii Comitetului Provizoriu al Camerei Auditorilor din România [103], norme obligatorii începând cu data de 01.01.2001 pentru o serie de entități supuse auditului financiar, respectiv: companii și societăți naționale, regii autonome, societăți comerciale, bănci, societăți de asigurare și reasigurare, societăți de valori mobiliare și alte societăți care operează pe piața de capital.

Astfel, în prezent, potrivit actelor normative de reglementare, în România există două forme de audit intern ce se doresc a fi distincte, respectiv una pentru sectorul public, iar cealaltă pentru restul sectoarelor din economie.

În opinia noastră, urmare cercetării efectuate pe această temă considerăm faptul că, crearea a două forme diferite de audit intern este eronată și generatoare de confuzii.

În susținerea acestei afirmații mă bazez pe următoarele argumente:

- Auditul intern este o activitate recunoscută și reglementată pe plan internațional, organismul cu cea mai mare autoritate în domeniu fiind Institutul Auditorilor Interni (The Institute of Internal Auditors – I.I.A.) . [70, p.36]

Institutul Auditorilor Interni, pe lângă atribuțiile în domeniul pregătirii profesionale a auditorilor interni, cercetării, publicării de lucrări de specialitate, organizării de examinări profesionale (examenul pentru obținerea calității de auditor intern calificat – The Certified Internal Auditor) [71], colocvii, și conferințe, are un rol deosebit de important în a defini pentru toți membrii săi standarde (Standards for Professional Practice of Internal Auditing- S.P.P.I.A.) [72] ale profesiei de audit intern recunoscute pe plan internațional [11, p.201].

Dacă analizăm S.P.P.I.A. pe ultimii 20 ani, perioadă în care acestea au fost revizuite de două ori și anume în 1995 și 1999, ca urmare a necesității punerii de acord a standardelor cu evoluția funcției de audit intern pe plan internațional, observăm că sunt aplicabile tuturor persoanelor juridice indiferent de forma de organizare. Nu se face distincție între „zona publică” și „zona privată”, nu există standarde pentru administrație publică și standarde pentru sectorul industrial, bancar, de asigurări etc., ci mai mult, în cuprinsul standardelor se precizează în mod expres: „Standardele au fost concepute pentru a servi întregii profesii și în oricare tip de organizație în care își desfășoară activitatea auditorii interni „(SPPIA-1995) și „Activitatea de audit intern se desfășoară în medii culturale și legale diverse; în interiorul unor organizații cu obiective, dimensiuni și structuri diferite; Aceste diferențe pot afecta practica auditului intern, dar acordul cu Standardele pentru Practica Auditului Intern este esențial dacă se dorește împlinirea rolului auditorilor interni” (SPPIA-1999) [8].

Auditul intern este o funcție universală caracteristică generată în primul rând, de faptul că se aplică tuturor organizațiilor indiferent de sectorul în care activează. Această caracteristică este accentuată de fenomenul de armonizare și compatibilizare între sectorul public și sectorul privat în ceea ce privește mecanismele și principiile de conducere, de urmărire și raportare a îndeplinirii obiectivelor entităților din aceste sectoare. Evident că, într-o primă etapă, entitățile cu scop lucrativ sunt primele vizate indiferent de forma și profilul acestora (comercial, industrial, de servicii).

În concluzie, auditul intern privește toate activitățile din cadrul economiei, indiferent de forma în care se exprimă, în această tendință înscriindu-se și administrația publică, cu atât mai mult cu cât adoptă elemente de evidență și raportare din sectorul privat, care îi permit pași decisivi spre eficacitate, spre o atingere în condiții de eficiență a obiectivelor stabilite.

În acest sens, un exemplu ilustrativ îl reprezintă creșterea armonizării între contabilitatea sectorului privat și contabilitatea sectorului public, fapt ce se produce ca urmare a restructurării pe care o va suferi contabilitatea sectorului public prin suplimentarea contabilității de fluxuri de lichidități cu contabilitatea de obligații, aceasta preluând astfel elemente ale contabilității sectorului privat.

Acest proces de reorganizare a contabilității publice, începând cu anul 2003 pe principiul constatării drepturilor și obligațiilor derivă din documentele de poziție ale României la capitolul 11 „Uniunea Economică și Monetară”, respectiv capitolul 29 „Prevederi financiare și bugetare” și vizează, în principal, realizarea unei contabilități publice moderne, care să ofere informații cuprinzătoare asupra administrării patrimoniului, execuției bugetare, a creanțelor și datoriei din sectorul public (guvernamental) și care să permită în final notificarea la Uniunea Europeană a datoriei publice și a deficitului bugetar.

Potrivit Legii nr. 672/2002, republicată privind auditul public intern și a Ordonanței de Guvern nr. 37/2004 pentru modificarea și completarea reglementărilor privind auditul intern, a fost reglementat auditul intern la entități publice cu privire la formarea și utilizarea fondurilor publice și administrarea patrimoniului public, ca activitate funcțional independentă și obiectivă [75].

Legea include următoarele categorii de entități publice: autoritatea publică, instituția publică, regia autonomă, compania/societatea națională, societatea comercială la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acționar majoritar și care are personalitate juridică.

Intrarea în vigoare în România a Legii nr.672/2002 privind auditul public intern a determinat declanșarea procesului de reorganizare a structurilor și activităților de audit intern din cadrul instituțiilor publice. Astfel, în anul 2004 a continuat procesul de asigurare a cadrului organizatoric și funcțional necesar desfășurării activității de audit public intern, în conformitate cu prevederile legii și a normelor generale privind exercitarea activității de audit intern, la nivelul instituțiilor publice. Structurile de audit intern constituite la nivelul administrației publice centrale și locale sunt subordonate direct celui mai înalt nivel al conducerii, asigurându-se astfel independența necesară desfășurării activității de audit intern, în scopul unei evaluări obiective a disfuncțiilor constatate și formularea unor recomandări adecvate soluționării acestora.

Definiția dată auditului intern în cele două acte normative care reglementează această activitate în România este identică din punct de vedere conceptual cu definiția dată auditului intern de către Institutul Auditorilor Interni. Pentru exemplificare voi reda cele trei definiții mai jos:

1. Audit public intern – activitate funcțional independentă și obiectivă, care dă asigurări și consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor și cheltuielilor publice perfecționând activitățile entității publice; ajută entitatea publică să își îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică și metodică, care evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a procesului de administrare – conform art. 2 lit. a) din Legea nr. 672 din 19 decembrie 2002 privind auditul public intern [48, p. 243];

2. Audit intern – reprezintă activitatea de examinare obiectivă a ansamblului activităților entității în scopul furnizării unei evaluări independente a managementului riscului, controlului și proceselor de conducere – conform alin. 1 din Normele minimale de audit intern aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1267 din 21.09.2000.

3. Audit extern – activitate independentă, obiectivă, de asigurare și consiliere, destinată a adăuga valoare și a îmbunătăți operațiunile unei organizații. Ea ajută organizația să-și

îndeplinească obiectivele prin utilizarea unei abordări sistematice și disciplinate de evaluare și creștere a eficacității proceselor de administrare a riscurilor, control și conducere (definiție aprobată de Comitetul Director al Institutului Auditorilor Interni în iunie 1999).

Toate aceste definiții exprimă faptul că, evaluarea și îmbunătățirea managementului riscului este un prim aspect ce trebuie avut în vedere de auditorul intern.

Urmare cercetării efectuate, în opinia noastră trebuie unanim acceptat faptul că orice organizație, entitate, indiferent de forma juridică de organizare, de natura acesteia, de sectorul (public, bancar, industrial etc.) în care funcționează se confruntă cu riscuri în atingerea obiectivelor pentru care a fost înființată.

Pentru instituțiile publice aflate în subordonarea ministerelor, managementul nivelului ierarhic superior a decis organizarea structurilor proprii de audit public intern la ordonatorii secundari, respectiv, terțiari de credite în limita bugetelor și schemelor de personal aprobate prin lege.

Auditul nu trebuie să fie perceput și promovat ca pe o modalitate mai sofisticată de întărire a „controlului”, în sensul în care acesta a devenit o adevărată obsesie a conducătorilor moderni. Mihaela Vlăsceanu în lucrarea sa „Organizațiile și cultura organizării” sublinia riscurile induse de manifestarea obsesiei controlului: „...dacă există o forță ce conferă substanță structurilor birocratice, explicând totodată și atracția aproape instinctivă pentru ele, atunci aceasta este cea a controlului...”.

La începutul ultimului deceniu al secolului XX, în cadrul Conferinței Confederației Europene a Institutelor de Audit Intern (Aprilie 1992-RFAI nr.112), Marc J., Președintele Institutului Auditorilor Interni din Franța, face o afirmație remarcabilă: „Este clar pentru cei care lucrează în cadrul Auditului Intern că acesta are un rol vital de jucat, ajutând conducerea să ia în mână hăturile controlului intern” [80, p.201]. Prin urmare, nu se putea da o definiție mai plastică raporturilor dintre controlul intern și auditul intern.

La nivelul administrației publice centrale, în anul 2016, forma de guvernământ a statului român funcționează astfel: 35 de instituții publice, guvernul, 18 ministere și 12 autorități administrative autonome de instituții și autorități publice ai căror conducători au calitatea de manageri economici/ ordonatori principali de credite.[117, p.210].

În anul 2016 numărul instituțiilor publice ce aveau obligația constituirii compartimentului de audit intern era de 24, comparativ cu anul 2015 când erau 26 urmare a înființării DLAF și a dobândirii calității de ordonator principal de credite a conducătorului ANABI.

În subordonarea, coordonarea, sau sub autoritatea ministerelor, autorităților și altor instituții publice, în anul 2016 au funcționat în România 1.125 unități, dintre care 795 au organizat compartiment propriu de audit public intern, iar pentru celălalte 330 de unități,

activitatea de audit public intern a fost asigurată de structura de audit a entităţii publice ierarhic superioară [119, p.154].

Evoluţia gradului de organizare a activităţii de audit intern, pe ansamblul administraţiei publice centrale în perioada 2015-2016, în România, este prezentată în graficul următor:

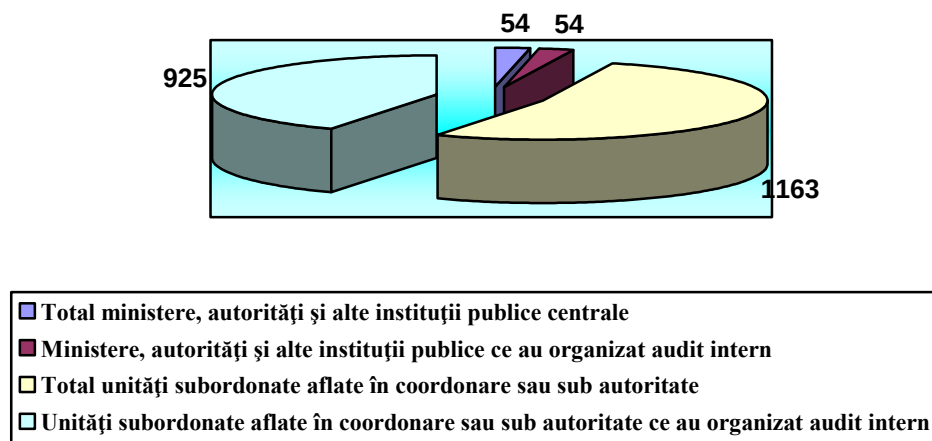


Fig.1.1. Evoluția gradului de organizare a activității de audit intern
Sursa: Elaborat de autor

Instituțiile publice au deținut pentru multă vreme un rol important în majoritatea țărilor dezvoltate, dar, odată cu privatizarea unor servicii publice, unele instituții au trecut într-un plan secundar.

Aceste instituții sunt importante pentru că:

- Activitatea lor este dependentă de sectorul guvernamental;
- Managementul sectorului public controlează activitatea organizațiilor cu scop lucrativ.

Succesul instituțiilor publice depinde și de modul în care Guvernele vor găsi mecanismele de motivare și control adecvate fără a implementa proceduri rigide la nivelul fiecărei instituții publice.

Managementul public, ca știință, s-a constituit în decursul timpului datorită preocupărilor continue ale specialiștilor pentru perfecționarea activității în domeniul administrației publice. Termenul de “management public” a fost utilizat încă din anii 1950.

Potrivit opiniilor diversilor specialiști, conturate de-a lungul timpului managementul public este:

- a) o știință politică [15, p.484]
- b) o știință socială care cercetează intervenția socială a statului [16, p.370]
- c) o știință cu caracter economic privind gospodărirea bunurilor pentru realizarea scopurilor statului [17, p.825]

d) o știință a managementului care formulează principii pentru conducerea instituțiilor publice, care ar putea fi organizate și în administrația de stat [18, p.237]

Dealungul timpului, au existat păreri conform cărora știința administrației are un caracter tehnic, prin ea urmărindu-se să se găsească soluții pentru organizarea rațională a muncii [19, p.121] sau obținerea unei eficiențe maxime prin perfecționarea organizării administrației publice [20, p. 46].

În Marea Britanie, managementul instituțiilor publice este considerat un punct de dezvoltare al sferei administrative ce pătrunde cel mai adânc în domeniul organizării publice. [130]

În România, conceptul de management în cadrul instituțiilor publice a fost introdus după anul 1990.

Urmare cercetării efectuate am observat că problematica științei administrației și a managementului public implicit a constituit obiect de reflecție și cercetare pentru o serie de renumiți specialiști. Constantin Dissisescu, profesor la Facultatea de Drept din București, caracterizează știința administrației ca o știință pluridisciplinară [31, p.180]. Acesta consideră știința administrației ca fiind distinctă de dreptul administrativ, deoarece formulează principii menite să guverneze gestiunea afacerilor publice și să asigure cunoștințele necesare unui bun manager în administrație.

După anul 1990, a devenit tot mai evidentă necesitatea dezvoltării cercetărilor pentru a demonstra că managementul public este un domeniu distinct, care se delimitează clar de alte domenii, respectiv administrație publică, drept administrativ.

În opinia noastră, managementul public nu semnifică oferirea unor rețete fixe de succes, ce trebuie doar aplicate pas cu pas, el poate însă modifica esențial perceperea fenomenului administrativ, a acțiunii administrative și cel mai important lucru poate influența mentalitatea managerilor publici din România, adică a acelor oameni care pot prin activitatea lor să impulsioneze în sens pozitiv maniera de funcționare a instituțiilor publice.

Fiecare manager public este în măsură să selecteze, pe baza experienței și a percepției proprii, acele elemente ce par cel mai în măsură a defini un “stil” managerial propriu.

Managementul se situează de-a lungul preocupărilor tradiționale ca știință a bunei gestiuni, a gestiunii eficace cu o finalitate esențial utilitară și clar operațională.

Esențială în management este tendința de a combina practica cu o “reprezentare a realității care se vrea științifică”. Este vorba de “un ansamblu de practici... unde se combină pragmatismul și cunoașterea științifică” [43, p.182].

Un model de succes al managementului este firma privată, fără a avea pretenția că este singurul model managerial posibil; tot mai mult sectorul nonprofit este citat ca un exemplu de management de succes.

Teoria numită a “contingenței” încearcă să identifice formele specifice de management, ce variază după configurația mediului, natura organizației și strategiile urmate.

Managementul este meseria care constă în a conduce, într-un context dat, un grup de oameni cu scopul de a atinge în comun obiective conforme finalităților instituției publice de apartenență. [56].

În acest domeniu se întâlnesc câteva elemente esențiale ale managementului public:

- pentru a atinge un obiectiv trebuie, în primul rând, să ai unul. Așa cum spunea filosoful chinez Sun-Tzu: “Cel ce nu are obiective nu riscă să le atingă”. Știm foarte clar că într-o organizație, obiectivele nu sunt întotdeauna bine definite, chiar dacă ele există uneori la nivelul organizației în ansamblu, nu sunt disponibile la nivelul fiecărui sub-ansamblu. Este deci necesar un efort de a realiza această “transcriere”.

- un alt element deosebit de important se referă la stimularea ansamblului membrilor echipei față de obiectivul stabilit, chiar dacă aceștia au inițial obiective personale divergente, chiar opuse.

Managementul public vizează să amelioreze calitatea acțiunilor, prin exploatarea a noi mijloace de gestiune, să atenueze anumite rigidități de organizare și să îmbunătățească sistemul de comunicație cu exteriorul.

Serviciul public a fost multă vreme construit pe baza unei logici de tip birocratic ce presupune

- o distincție clară între cei ce concep/decid și cei ce execută o decizie;
- o lipsă de inițiativă din partea executantului și un respect strict al procedurilor;
- o separare extrem de puternică atât pe verticală (între nivele ierarhice) cât și pe orizontală (între birouri și servicii).

Acest tip de organizare s-a dovedit a fi foarte performantă la momentul în care a fost concepută, atât pentru firmele private cât și pentru instituțiile publice, răspunzând foarte bine situației existente (necesitatea asigurării unor servicii de masă standardizate în contextul existenței unei populații majoritare cu un nivel de educație mai scăzut).

Nevoile și așteptările “clienților” instituțiilor publice de astăzi sunt însă profund diferite și bazate pe o inversare a rolurilor, așteptările nu mai vin din partea instituției publice, care în trecut se concentra pe respectarea regulilor de către “funcționarii din cadrul instituțiilor publice”, ci din partea “consumatorilor - cetățeni”, care au pretenții crescute față de serviciile publice și față de modul în care sunt tratați de acestea.

În mod evident aceste principii sunt prea puțin compatibile cu organizarea și funcționarea birocratică de tip clasic. În mod egal putem considera că cetățenii au dreptul de a apela la un serviciu public inteligent, ce utilizează tehnici manageriale și informaționale inexistente în trecut. De aici și necesitatea existenței unui serviciu public performant, capabil să răspundă în mod corespunzător cerințelor societății.

Urmare cercetării efectuate putem spune că în acest moment ne confruntăm cu un management strategic. Managementul strategic desemnează acea componentă a activității unui manager public care constă în a lărgi orizontul imediat pentru a “gândi în perspectivă” acțiunea instituției pe care o conduce.

Instituțiile publice reprezintă ansamblul structurilor organizate, create în societate pentru gestionarea afacerilor publice. Instituțiile publice, în sensul birocratic pe care îl au în ziua de astăzi, reprezintă singurul mod de organizare social-economică a statului care poate face față provocărilor modernității (numărul mare al populației, diversitatea și complexitatea nevoilor umane ce se cer satisfăcute). Obiectivul unei instituții publice este servirea interesului public.

Comunicarea managerială eficientă este unul dintre instrumentele strategiilor de schimbare a organizației. Ea poate contribui la ajustarea atitudinilor, a “modului de a privi lucrurile” și la schimbarea comportamentelor [58]. Misiunea și obiectivele comunicării manageriale sunt strâns corelate cu schimbarea organizațională și cu caracteristicile mediului în care funcționează organizația [75]. Relațiile publice sunt în esență activități de comunicare. Dacă relațiile publice sunt managementul comunicării dintre o organizație și publicul său pe baza interesului public, managerul eficient de relații publice trebuie să fie în permanent contact cu personalul instituției publice, să fie capabil să diferențieze în orice moment necesitățile de comunicare ale acestora, să formuleze și să transmită mesaje în funcție de caracteristicile fiecăruia dintre ele și să urmărească reacția lor la primirea acestora [59, p. 110].

1.2. Abordări conceptuale privind auditul managerial intern în cadrul administrării instituțiilor publice

Apariția funcției de audit managerial în cadrul organizațiilor și recunoașterea necesității auditului intern a avut drept consecință apariția și dezvoltarea profesiei de auditor intern. În mod firesc, s-a pus apoi problema asocierii profesionale și a standardizării activităților pe care auditorii interni le desfășurau. [70, p.87]. Astfel, în anul 1941 în orașul Orlando din statul Florida, SUA, se crează The Institute of Internal Auditors (IIA) care este recunoscut internațional. La acest organism aderă apoi Marea Britanie, Franța, Suedia, Norvegia,

Danemarca și alte state, astfel încât în prezent sunt afiliate peste 90 de institute naționale ale auditorilor interni și membri din peste 120 de țări [12].

În România auditul intern a apărut relativ târziu și asociat cu conceptul de control intern astfel încât și în prezent distincția dintre cele două concepte este dificil de făcut mai ales în domeniul practic. Această situație este explicabilă, în domeniul public, deoarece odată cu apariția Legii 672/2002 privind auditul public intern, entitățile publice obligate prin lege la organizarea structurilor de audit intern au „transformat” în auditori pe angajații care până la acea dată au lucrat în controlul intern, astfel încât în conștiința publică s-a produs asocierea între audit intern și control intern, confundându-se astfel rolul și principiile auditului intern [35, p.132].

Din păcate această stare de confuzie este perpetuată și de către manager care nu folosește la întreaga sa valoare funcția de audit prin înțelegerea și valorificarea recomandărilor făcute de auditori și perceperea activității acestora ca un sprijin în identificarea și controlul riscurilor, în asigurarea privind funcționalitatea sistemului managerial și de control. [30, p.184]

Auditul intern ca profesie, a evoluat și s-a redefinit de-a lungul timpului pentru a se adapta la modificările contextuale și pentru a răspunde cerințelor noi ale entităților. Dacă la început auditul intern s-a concentrat pe probleme de natură financiar-contabilă în prezent obiectivele auditului intern s-au deplasat spre identificarea principalelor riscuri ale entităților și evaluarea sistemelor de control și management ale acestora.

Activitatea de audit intern se desfășoară pe baza unui cadru de referință recunoscut la nivel global, care este adaptat permanent la modificările contextuale și la particularitățile legislative ale fiecărei țări, pe baza regulilor specifice fiecărui domeniu de activitate și având în vedere particularitățile culturii organizaționale ale entității auditate [33, p.216].

Dat fiind ritmul schimbărilor globale în profesia de auditor intern, în 2006 Consiliul de Administrație, (Consiliul) Institutului Auditorilor Interni (IIA) a stabilit un comitet internațional de coordonare și un grup de lucru pentru revizuirea Cadrului de Practici Profesionale (PPF) și structura de norme IIA care însoțește procesele conexe. Eforturile grupului de lucru s-au orientat asupra revizuirii sferei de cuprindere a Cadrului și asupra creșterii transparenței și consecvenței în procesele de elaborare, revizuire și publicare a normelor [57, p. 205]. Rezultatul a fost un nou Cadru Internațional de Practici Profesionale (IPPF – International Professional Practices Framework) și un Consiliu de Practici Profesionale (PPC) restructurat [28]. PPC coordonează aprobarea și publicarea normelor IPPF, după cum se specifică în declarația privind misiunea consiliului, actualizată și aprobată de Consiliu în iunie 2007 [122].

În general, un cadru, reprezintă un model structural de integrare a unor cunoștințe și norme. În calitate de sistem coerent, un cadru facilitează dezvoltarea, interpretarea și aplicarea consecventă a conceptelor, metodologiilor și tehnicilor utile pentru o anumită disciplină sau profesie.

Scopul specific al IPPF este să organizeze normele autorizate IIA astfel încât acestea să poată fi accesate ușor și la timp, și să întărească, în același timp, poziția IIA de organism de standardizare pentru profesia de audit intern la nivel global. Prin înglobarea practicii curente de audit intern și prin posibilitatea de dezvoltare viitoare, IPPF are rolul să asiste practicienii și factorii interesați la nivel mondial, astfel încât aceștia să reacționeze la piața în dezvoltare a serviciilor de audit intern de calitate superioară.

În calitate de cadru conceptual care organizează normele promulgate de IIA, sfera de cuprindere a IPPF a fost limitată, incluzând numai normele autorizate elaborate de comitetele tehnice internaționale IIA pe baza unor procese corespunzătoare obligatorii.

IIA prevede pentru profesioniștii în auditul intern din întreaga lume un cadru de orientare, la nivel mondial, organizat în Cadrul Internațional de Practici Profesionale (IPPF) care cuprinde Norme obligatorii și Norme puternic recomandate (IIA, 2007).

Conformitatea cu principiile stabilite în Normele obligatorii este necesară și esențială pentru practica profesională a auditului intern. Normele obligatorii sunt dezvoltate în urma unui proces de promovare care include o perioadă de expunere publică pentru părțile interesate [61, p. 115]. Cele trei elemente obligatorii ale IPPF sunt Definiția Auditului Intern, Codul de etică și Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern (Standardele).

Normele recomandate sunt aprobate de către IIA prin procese de aprobare oficială și descriu practici pentru implementarea eficientă a Definiției Auditului Intern, Codului de Etică și a Standardelor. Cele trei elemente puternic recomandate de IPPF sunt Documentele de poziție, Îndrumările practice (modalități practice de aplicare și Ghiduri practice).

Auditorii interni sunt obligați să cunoască și să respecte acest cadru de referință în acest fel, organizațiile și organismele de reglementare fiind asigurate de profesionalismul auditorilor interni [64, p. 90]. Profesia însăși obligă la această cunoaștere și respectare a lor, în caz contrar auditorul fiind în afara profesiei cu toate consecințele pe care lipsa de profesionalism le poate produce.

Auditul intern ajută instituția să își atingă obiectivele evaluând procesele sale de management al riscurilor, de control și de conducere [21].

În opinia noastră auditorii interni pot prin consiliere permanentă, să ajute instituția să identifice, să evalueze și să implementeze un dispozitiv de management al riscurilor și de control

care să permită stăpânirea acestor riscuri [47, p.243]. În afara misiunii clasice de asigurare, auditorii interni își asumă un rol de consiliere în vederea îmbunătățirii proceselor fundamentale ale instituției. Misiunile de audit scot în evidență punctele slabe semnificative din cadrul proceselor ce se desfășoară la nivelul instituției, astfel încât să poată fi remediate sau atenuate consecințele acestora [22].

Noțiunea de audit public intern reprezintă conform legii 672/2002 o activitate funcțional independentă și obiectivă, care oferă asigurare și consiliere conducerii în ceea ce privește buna gestionare a veniturilor și cheltuielilor publice (indiferent de sursa de finanțare). Totodată, prezenta lege enumeră și principalele tipuri de audit intern după cum urmează [103] :

a) **auditul de sistem**, care reprezintă o evaluare de profunzime a sistemelor de conducere și control intern, cu scopul de a stabili dacă acestea funcționează economic, eficace și eficient, pentru identificarea deficiențelor și formularea de recomandări pentru corectarea acestora;

Cu prilejul derulării unei misiuni de audit de sistem auditorii interni trebuie să urmărească următoarele [97]:

- atingerea obiectivelor, scopurilor, ținutelor respectând standardele de calitate și performanță prestabilită;
- conformitatea cu politicile, planurile, regulamentele, procedurile, 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, precum și integritatea evidențelor și documentelor justificative;
- regularitatea tranzacțiilor și etica comportamentală;
- economicitatea achizițiilor, utilizării resurselor și eficienței operațiunilor;
- protejarea activelor și a intereselor entității împotriva pierderii, risipei și a fraudelor de orice fel.

b) **auditul performanței**, care examinează dacă criteriile stabilite pentru implementarea obiectivelor și sarcinilor entității publice sunt corecte pentru evaluarea rezultatelor și apreciază dacă rezultatele sunt conforme cu obiectivele;

Acest tip de audit evaluează performanța managerială și operațională măsurată cu criteriile de eficiență, eficacitate și economie a resurselor entităților publice care au la dispoziție resurse financiare, materiale, umane, informaționale sau de altă natură în scopul bunei lor administrări. Deoarece acest tip de audit înglobează eficacitatea și eficiența se numește auditul de eficacitate sau al performanțelor.

Auditul performanței poate îmbrăca două forme:

1. auditul de management;

2. *auditul operațional.*

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

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

Auditul de regularitate sau de conformitate are ca scop compararea realității cu sistemul de referință propus, indiferent că unii teoreticieni extremiști în nuanțe fac diferențe între regularitate și conformitate. Regularitatea se observă în raport cu dispozițiile legale și reglementare. Auditul de regularitate parcurge următoarea filieră [23, p. 196] :

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

În realizarea cercetării noastre ne-am oprit asupra auditului performanței efectuat în cadrul Ministerului Public și a Ministerului de Finanțe. Această decizie a fost luată în urma consultării unor rapoarte de audit intern efectuate la instituțiile publice în anii anteriori ce prezintă unele deficiențe în ceea ce privește conformitatea, eficiența și eficacitatea proceselor de management al riscurilor. Prin intermediul analizei efectuate se urmărește sprijinirea ordonatorilor principali, secundari și terțiari de credite în identificarea și evaluarea riscurilor precum și îmbunătățirea sistemului de control intern/managerial [40].

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

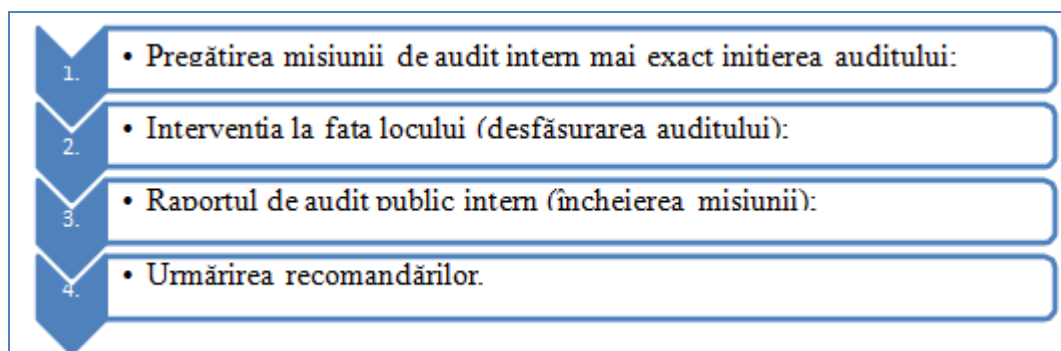


Fig. 1.2 : Etapele misiunii de audit public intern

Sursa: Elaborat de autor

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

În scopul de a sprijini acest lucru, trebuie să cunoaștem mai multe informații despre modalitatea în care auditul intern se schimbă într-un mediu corporativ care evoluează rapid. Deci, o altă prioritate pentru noi, va fi aceea de a înțelege și analiza punctele forte ale profesiei și a nevoilor de dezvoltare precum și de a urmări progresul profesiei de-a lungul timpului. În cele ce urmează, am evidențiat etapele desfășurării unei misiuni de audit intern [66].

➤ Pregătirea misiunii de audit intern

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

Inițierea auditului se realizează prin elaborarea: ordinului de serviciu, declarației de independență, și notificarea privind declanșarea misiunii de audit public intern [37, p. 234] .

Colectarea și prelucrarea informațiilor preliminare se realizează cu ajutorul testelor și a tabloului aspectelor pozitive și negative posibile. Prin analiza aspectelor pozitive și negative se urmărește identificarea obiectelor auditabile, definite sub aspectele caracteristicilor specifice și ale riscurilor asociate.

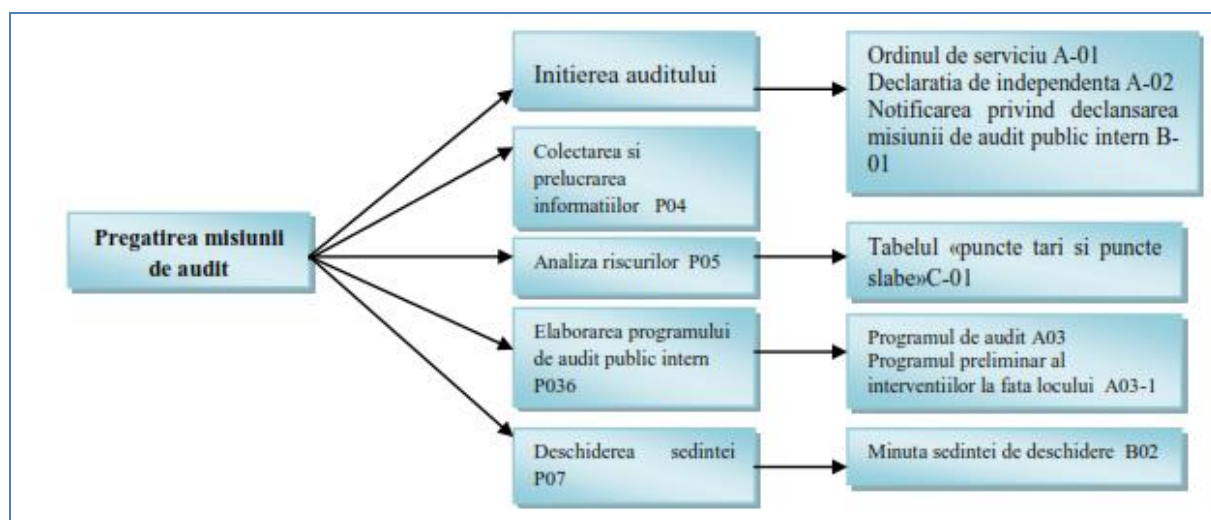


Fig. 1.3. Pregătirea misiunii de audit intern

Sursa: Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean G., Ghiță R., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, EdituraTpo Moldova, Iași, 2010, [46]

În baza programului de audit public intern se întocmește programul preliminar al intervențiilor la fața locului. Acesta prezintă în mod detaliat lucrările pe care auditorii își propun să le efectueze [42, p.107].

Ședința de deschidere se derulează la unitatea auditată, cu participarea auditorilor interni și a personalului entității auditate și aspectele importante discutate sunt consemnate în minuta ședinței de deschidere. [34]

➤ **Intervenția la fața locului**

Intervenția la fața locului presupune următoarele:

Colectarea dovezilor și utilizarea instrumentelor aplicabile este etapa elaborării listelor de verificare, chestionare și teste.

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

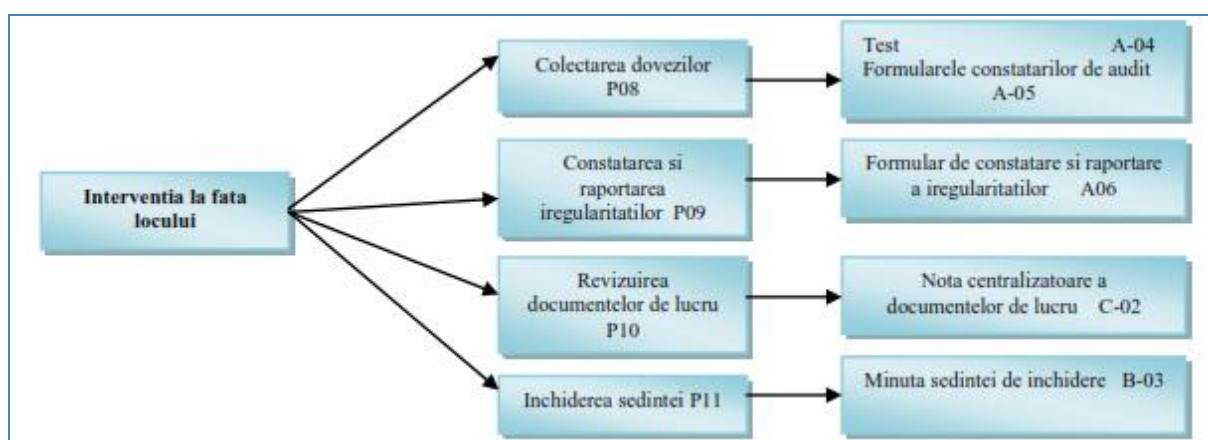


Fig. 1.4. Intervenția la fața locului

Sursa: Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean G., Ghiță R., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2010, [46]

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

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

➤ **Raportul de evaluare**

Raportul de evaluare presupune următoarele:

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

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

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

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

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

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

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

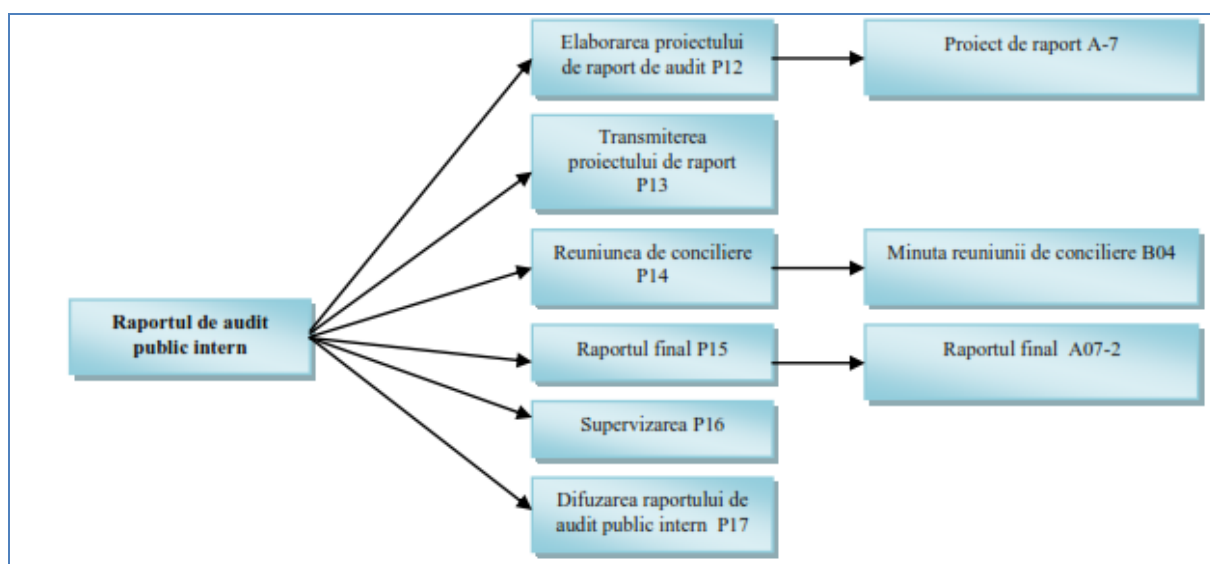


Fig. 1.5 : Raportul de audit public intern

Sursa: Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean G., Ghiță R., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, EdituraTipo Moldova, Iași, 2010, [46, p.341]

➤ Reflectarea recomandărilor

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

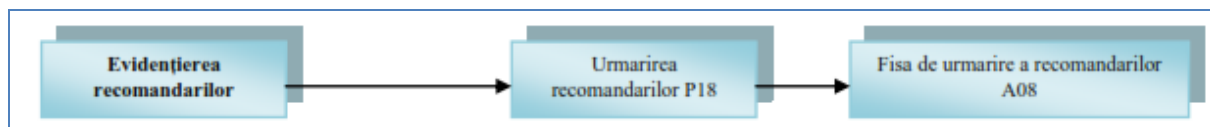


Figura nr. 1.6. Urmărirea recomandărilor

Sursa: Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean G., Ghiță R., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, EdituraTipo Moldova, Iași, 2010, [46, p.338]

Un alt rol al auditului managerial intern, îl reprezintă analiza riscurilor. În acest sens, opinăm că este necesar a dezvolta secțiunea de analiză a riscurilor.

Cuvântul „risc” derivă de la cuvântul italian „risicare” ce înseamnă „a îndrăzni”. Astfel, putem spune despre acest concept că reprezintă „o alegere, nu o soartă”. Orice activitate pe care o întreprindem suportă niște riscuri care se materializează cu sau fără voia noastră într-un sens sau altul. Ideal este să le putem percepe așa cum sunt și să le utilizăm în folosul nostru. [65, p.134].

Conform standardului 2120.A1 [14, p.124], auditul intern evaluează expunerile la riscuri, asociate guvernării entității publice, activității operaționale și sistemelor informaționale ale acesteia, cu privire la:

- veridicitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale [32];
- eficacitatea și eficiența operațiunilor și programelor;
- protejarea patrimoniului;
- conformitatea cu actele legislative, normative și reglementările interne.

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

Identificarea obiectelor auditabile se realizează în **3 etape** [41, p.283]:

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

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

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

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

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

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

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

- riscuri legislative;
- riscuri financiare;
- riscuri de funcționare;
- riscuri comerciale, riscuri juridice, riscuri sociale;

- riscuri de imagine;
- riscuri legate de mediu;
- riscuri ce privesc securitatea informațiilor ș.a.m.d.

Conform Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern [98] , riscurile se clasifică astfel:

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

Teoreticienii englezi consideră că cele mai întâlnite categorii de riscuri sunt [36, p.147]:

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

- Politice: eșecul îndeplinirii politicii guvernamentale;
- Economice: implicații ale schimbărilor apărute în economie (spre exemplu inflația, ratele dobânzii ș.a.m.d.);
- Sociale: neputința răspunderii la efectele schimbărilor apărute în tendințele demografice și socio-economice;
- Privind clientii: eșecul identificării nevoilor curente și în schimbare ale clienților;

2. **Riscuri operaționale** sunt riscurile pe care managerii și conducerea le vor întâlni în activitatea zilnică și anume:

- Competiționale: eșecul de a conferi valoare banilor, calitate produselor ș.a.
- Fizice/Materiale: pericole legate de incendii, securitate, prevenirea accidentelor, sănătate și siguranță (spre exemplu clădiri, vehicule, mașini și echipamente).
- Contractuale: eșecul celor contractați de a asigura serviciile sau produsele la timp, costul sau specificațiile.

3. **Riscuri financiare** sunt riscuri semnificative care rămân în permanență în atenția managementului și pot fi eșecuri în planificarea financiară, controlul bugetar, gestiunea fondurilor și monitorizări sau raportări incorecte sau inadecvate.

4. **Riscuri privind reputația sau brandul** sunt acele riscuri asociate cu zona de mass-media și orice alte acțiuni sau inacțiuni care pot avaria marca sau reputația companiei.

5. **Riscuri informaționale** și legate de IT sunt riscuri legate de tehnologia IT care se află într-o permanentă mișcare și anume:

- Tehnologice: lipsa capacității de confruntare cu ritmul și magnitudinea schimbărilor, lipsa abilității de a folosi tehnologia ca răspuns la nevoile în schimbare, eșecuri interne de natură tehnologică, eșecuri privind achiziționarea tehnologiei.

- Fizice legate de IT: defecțiuni ale echipamentelor IT, de telefonie ș.a.

6. **Riscuri privind personalul**

- Profesionale: eșecuri datorate lipsei de discernământ financiar, lipsa unui personal specializat, lipsa consultării privind dezvoltările ș.a.

- Conducerea și managementul: lipsa de personal cheie sau inabilitatea păstrării acestuia, imposibilitatea asigurării unei pregătiri profesionale adecvate.

Riscul reprezintă o noțiune exprimată în termeni ai probabilității și ai impactului, al cărui produs ne dă valoarea riscului, cu o serie de incertitudini privind următoarele aspecte: natura aleatorie a evenimentelor, date incomplete, dezvoltarea insuficientă a controlului, lipsa de timp, așa cum este zugrăvit în figura 7: Harta riscurilor.

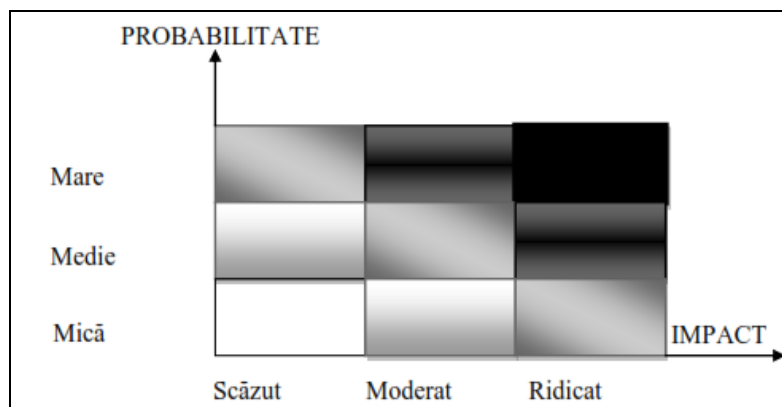


Fig. 1.7. Harta riscurilor

Sursa: Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean G., Ghiță R., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2010, [46, p.102]

Evaluarea riscurilor este parte a procesului operațional și trebuie să identifice și să analizeze factorii interni și externi care ar putea afecta obiectivele organizației. Factorii interni pot fi, de exemplu, natura activităților entității, calificarea personalului, schimbările

majore în organizare sau randamentul angajaților, iar factorii externi pot fi variația condițiilor economice, legislative sau schimbările intervenite în tehnologie.

Evaluarea riscurilor este o problemă permanentă, deoarece condițiile se schimbă mereu, apar noi reglementări, apar oameni noi, apar obiective de actualitate, și toate aceste schimbări modifică în permanență „geografia” riscurilor, care niciodată nu poate fi definitivată [15, p. 280-p.288].

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

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

Măsurarea riscului se realizează prin trei metode [1, p. 147]:

- 1) metoda probabilităților;
- 2) metoda factorilor de risc, care se identifică în prealabil plecând de la o clasificare pe categorii de riscuri;
- 3) metoda matricelor de apreciere, care ține cont de criteriile de apreciere și ponderile riscului

Criteriile utilizate pentru măsurarea probabilității de apariție a riscului sunt [19, 118]:

a) aprecierea vulnerabilității entității;

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

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

Vulnerabilitatea se exprimă pe trei nivele:

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

b) aprecierea controlului intern.

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

1. control intern corespunzător;
2. control intern insuficient;
3. control intern cu lipsuri grave.

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

1. probabilitate mică;
2. probabilitate medie;
3. probabilitate mare.

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

1. impact scăzut;
2. impact moderat;
3. impact ridicat.

➤ **Metoda - model de analiză a riscurilor**

Analiza riscurilor se realizează prin parcurgerea următorilor pași [84, p. 42]:

a) identificarea (listarea) operațiilor/activităților auditabile, respectiv a obiectelor auditabile. În această fază se analizează și se identifică activitățile/operațiile precum și a interdependențelor existente între acestea, fixându-se perimetrul de analiză;

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

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

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

- pentru aprecierea controlului intern: control intern corespunzător - nivel 1; control intern insuficient - nivel 2; control intern cu lipsuri grave - nivel 3;
- pentru aprecierea cantitativă: impact financiar slab - nivel 1; impact financiar mediu - nivel 2; impact financiar important - nivel 3;
- pentru aprecierea calitativă: vulnerabilitate redusă - nivel 1; vulnerabilitate medie - nivel 2; vulnerabilitate mare - nivel 3.

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

se obține utilizându-se formula:
$$T = \sum_{i=1}^n P_i \times N_i$$

unde:

P_i = ponderea riscului pentru fiecare criteriu;

N_i = nivelul riscurilor pentru fiecare criteriu utilizat

sau

$$T = N1 \times N2 \times \dots \times Ni$$

unde:

N = nivelul riscurilor pentru fiecare criteriu utilizat.

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

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

Auditul public intern, conform Legii privind auditul public intern, este definit ca activitate funcțional independentă și obiectivă, care dă asigurări și consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor și cheltuielilor publice, perfecționand activitățile entității publice. Ajută entitatea publică să-și îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică și metodică, care evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare.

Auditul public intern nu trebuie să fie confundat cu controlul intern. Controlul intern, conform Legii privind auditul public intern, reprezintă ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acestora și reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace. Include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile.

Rolul auditului public intern este de a contribui la buna gestionare a fondurilor publice. Aportul compartimentului de audit public intern constă în promovarea unei culturi privind realizarea unui management efektiv și eficient în cadrul entității publice.

Misiunea compartimentului de audit public intern este de a audita sistemele de control din cadrul entității publice în scopul de a evalua eficacitatea și performanța structurilor funcționale în implementarea politicilor, programelor și acțiunilor în vederea îmbunătățirii continue a acestora.

Rolul instituției publice este acela de a oferi produse și servicii publice de cea mai bună calitate pentru satisfacerea nevoilor generale ale societății și individuale, în condiții de eficiență economică.

Într-un stat democratic, instituțiile publice au următoarele funcțiuni :

- Pregătirea și adoptarea de acte normative ;
- Punerea în executare a legilor ;

- Supravegherea punerii în executare a strategiilor luate la nivel politic.

O instituție publică “vinde” bunuri și servicii care asigură facilități precum: servicii de telecomunicații, electricitate, aprovizionarea cu apă și gaze, transport, servicii financiare, atât pentru indivizi cât și pentru organizații persoane juridice.

Obiectivul unei instituții publice este servirea interesului public. Sunt situații în care inițiativa particulară nu poate acoperi cerințele societății și de aceea sunt necesare crearea unor instituții specifice.

Instituțiile publice au deținut multă vreme un rol important în majoritatea țărilor dezvoltate, dar, odată cu privatizarea unor servicii publice, unele instituții au trecut într – un plan secundar.

Importanța instituției publice decurge din aspecte precum:

- Activitatea lor este dependentă de sectorul guvernamental;
- Managementul sectorului public influențează activitatea organizațiilor cu scop lucrativ.

În cadrul acestor instituții avem în vedere și politicile sociale, industrial și de investiții. În cazul în care controlul guvernamental este prea rigid, instituțiile publice își pierd statutul de entități independente, astfel că nu mai sunt agreate de public.

Sunt situații în care instituțiile publice au un management insuficient iar performanța lor este inferioară companiilor private, fiind oportun ca în această situație să se aibă în vedere procesul de restructurare și privatizare a acestora.

Succesul instituțiilor publice depinde și de modul în care Guvernele vor găsi mecanismele de motivare și control adecvate fără a implementa proceduri neadecvate la nivelul fiecărei instituții publice.

Misiunea unei instituții publice reprezintă un ansamblu de orientări fundamentale privind:

- produsele și serviciile publice oferite pentru satisfacerea nevoilor generale și specifice;
- segmentul de piață din sectorul public căruia i se adresează;
- nivelul administrativ;
- unitatea administrativ – teritorială și colectivitatea locală unde sunt oferite serviciile;
- mijloacele tehnice folosite pentru producerea și furnizarea lor;
- viziunea generală a reprezentanților managementului instituției publice vis – a – vis de funcționarii publici, particularitățile unității administrativ – teritoriale și de sectorul public în care își desfășoară activitatea.

Indiferent de domeniul în care își desfășoară activitatea, de naționalitatea lor sau de cultura căreia îi aparțin, toți managerii de succes din lume par să aibă în comun anumite lucruri. Aceste lucruri sunt, de fapt, niște calități: ele fac dintr-o persoană un bun conducător și oferă

managerilor un anumit “aer de familie”, atenuînd diferențele inerente și creionînd astfel un **portret-robot al managerului perfect**. Unii descoperă aceste calități intuitiv, alții prin instruire sau luînd exemplul celor din jur, dar, oricum, cu toții au în comun următoarele:

- **Constituie modele credibile și impun respect.** Managerii care se bucură cu adevărat de succes sunt în primul rând oameni cu un sistem de valori personale foarte bine definit, pe care îl aplică în egală măsură pentru ei înșiși, pentru cei din jur și pentru instituție. În plus, sunt dornici și dispuși să-și împărtășească experiențele cu cei din jur. Fie că este vorba de serviciile oferite clienților, de stabilirea unor standarde ridicate ale produselor sau de orice altceva, ei întotdeauna se gîndesc mai întîi cum și-ar putea îmbunătăți propria prestație și abia apoi pe a celorlalți;
- **Stabilesc standarde ridicate și obiective ambițioase.** Sunt capabili să identifice corect calitățile, cunoștințele și gradul de instruire de care are nevoie un angajat pentru a funcționa eficient în cadrul organizației și sunt apți să evalueze individualizat, pentru fiecare om, aceste calități necesare. Sunt grăbiți să-și atingă obiectivele, dar extrem de răbdători cînd este vorba de ajutorul acordat salariaților. Odată ce au reușit să creeze un nucleu care înțelege exact care sunt scopurile urmărite, se așteaptă la totală implicare a tuturor în acest sens. Scopul nu este crearea unor clone ale propriei persoane, ci ca fiecare să-și atingă nivelul maxim al propriului potențial;
- **Îi trag după ei pe ceilalți.** Aceasta implică un anume comportament, o anume educație, acțiuni de încurajare, explicare, consiliere și multe altele, toate focalizate în scopul de a-i ajuta pe ceilalți să reușească. Acești manageri sunt permanent și activ implicați în creșterea performanțelor și ajutarea oamenilor pe care îi conduc să devină mai talentați și mai oportuni.
- **Urmăresc performanța, avînd standarde bine stabilite.** Prin aceste standarde măsoară și evaluează gradul de reușită al fiecărui proiect. Esențială este stabilirea cu exactitate a ceea ce înseamnă succesul și care sunt factorii de risc pentru fiecare angajat în parte. Aceste standarde reflectă planul de dezvoltare individual al fiecărui membru al echipei. Ei stabilesc responsabilități și cer socoteală pentru modul în care acestea sunt folosite.
- **Formează noi manageri.** Managerii de succes au capacitatea și abilitatea de a recunoaște printre cei din jur persoanele cu calitățile necesare pentru a conduce. Astfel, ei pregătesc viitori manageri/ șefi servicii, oferindu-le oportunitățile optime pentru dezvoltarea propriilor calități și dîndu-le șansa de a-i pregăti la rîndul lor pe alții. De fapt, aceasta este una dintre cele mai bune metode de a forma noi conducători, prin implicarea lor în formarea noilor generații de angajați.
- **Introduc un program pentru cei mai buni.** Mulți oameni se mulțumesc cu nivelul pe care l-au atins la un moment dat, nedorindu-și să devină lideri. Pentru un bun manager, aceasta nu este o scuză pentru stagnarea din punct de vedere profesional. De aceea ei permanent ridică ștacheta, stabilind un nou standard și găsind noi căi de cointeresare a celorlalți în domeniul

îmbunătățirii performanțelor. Ei consideră că evoluția continuă a nivelului de pregătire reprezintă o călătorie de o viață, și nu o destinație care, odată atinsă, implică staționarea pe acea poziție.

- **Sunt oameni perseverenți.** Indiferent de domeniu, nu există succes peste noapte. Singura cale de atingere și menținere a unui nivel înalt o reprezintă perseverența în încercarea de a fi mai bun azi decât ieri.

În ultimii ani se recunoaște tot mai mult importanța implicării auditului în managementul riscului.

În opinia noastră rolul auditului managerial intern în cadrul administrării instituțiilor publice se află sub presiunea identificării tuturor riscurilor cu care se confruntă instituția respectivă; de la riscuri sociale, etice și de mediu, la cele financiare și operaționale, precum și la modul în care le administrează la un nivel acceptabil. În același timp, utilizarea procedurilor și politicilor de management al riscului integrat la nivel de instituție (ERM – Enterprise Risk Management) s-a extins, organizațiile recunosc astfel avantajele abordării managementului riscurilor.

Tabelul 1.1. Dezvoltarea teoretică și practică a conceptului de audit public intern /audit managerial intern

Audit public intern	Audit managerial intern
Definiție: reprezintă activitatea de examinare obiectivă a ansamblului activităților entității în scopul furnizării unei evaluări independente a managementului riscului, controlului și proceselor de conducere;	Definiție: - Reprezintă o concepție nouă datorită comasării a două funcții cu rol de decizie din cadrul instituției publice; - Este o știință politico – socială cu caracter economic privind gospodărirea bunurilor pentru realizarea scopurilor statului, este o știință cu rolul de a formula principii pentru conducerea instituțiilor publice și nu numai.
Rolul: este de a efectua control financiar de gestiune, cum ar fi inventarierea patrimoniului, verificarea conturilor sintetice și analitice, verificarea soldurilor, verificarea documentelor justificative;	Rolul: este de a gestiona împreună cu managerul instituției publice eficiența, eficacitatea și economicitatea utilizării fondurilor bugetare. Auditul managerial intern are rolul să amelioreze calitatea acțiunilor prin exploatarea unor noi mijloace de gestiune, să atenueze anumite rigidități de organizare și să îmbunătățească sistemul de comunicare cu exteriorul
Funcția: de audit public intern este legată de certificarea conturilor contabile	Funcția: de audit managerial intern este de colaborare și coordonare a activității interne
Structura: există două tipuri de audit, audit public intern pentru instituții publice și audit intern pentru mediul privat. Două forme distincte cu același rol și aceleași funcții doar domeniile de aplicare sunt diferite.	Structură: auditul managerial intern, se dorește a fi o formă unică de audit ce poate fi aplicată și implementată în toate domeniile

Sursa: Elaborat de autor

Auditul intern, în ambele sale roluri pe care le joacă în acordarea de asigurare și de consultanță, contribuie la managementul riscurilor într-o varietate de moduri, importanța sa crescând din ce în ce mai mult în contextul crizei financiare actuale. Angajații întreprind activități de gestionare a riscului pentru a identifica, evalua, gestiona și controla toate tipurile de evenimente sau situații care pot afecta instituția publică. Acestea pot varia de la proiecte individuale sau la definirea tipurilor de risc, de exemplu, riscului de piață, pentru a evalua amenințările și oportunitățile cu care se confruntă instituția ca un întreg. Principiile prezentate mai sus pot fi folosite pentru a ghida implicarea auditului intern în toate procesele de gestionare a riscurilor, dar suntem interesați în mod deosebit de gestionarea riscului la nivel de instituție, deoarece aceasta este de natură să amelioreze procesele de guvernare dintr-o instituție publică.

Managementul riscului la nivel de întreprindere (ERM) este un proces continuu, structurat în cadrul întregii organizații care permite identificarea, evaluarea, decizia asupra răspunsurilor și raportarea cu privire la oportunitățile și amenințările care afectează atingerea obiectivelor sale.

1.3. Arhitectura și limitele cadrului legal al auditului intern în managementul instituțiilor publice

Inițial Legea nr. 672/19.12.2002 privind auditul public intern răspundea cerințelor Comisiei Europene în ceea ce privește crearea în țările candidate a cadrului legal în domeniul auditului intern.

În anul 2011 Legea 672/2002 a fost modificată prin Legea 191/2011 pentru modificarea și completarea Legii nr. 672/2002 privind auditul public intern, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 780 din 3 noiembrie 2011 [75]. După aceste modificări Legea 672/2002 a fost republicată în Monitorul Oficial, Partea I nr. 856 din 5 decembrie 2011, dându-se textelor o nouă numerotare.

Prin Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern și OG nr. 37/2004 pentru modificarea și completarea reglementărilor privind auditul intern a fost reglementat auditul intern la entitățile publice, cu privire la formarea și utilizarea fondurilor publice și administrarea patrimoniului public, ca activitate funcțional independentă și obiectivă. La art.2 lit. n Legea 672/2002 definește astfel entitatea publică: autoritatea publică, instituția publică, compania/societatea națională, regia autonomă, societatea comercială la care statul sau o unitate administrativ-teritorială este acționar majoritar și care are personalitate juridică, precum și entitatea finanțată în proporție de peste 50% din fonduri publice. [75]

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

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

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

➤ **Organizarea auditului intern în România**

În România, în sectorul public, auditul intern, din punct de vedere structural, este organizat astfel [41, p.32]:

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

a)Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI)

Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI) s-a înființat în cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în subordinea directă a ministrului, și este structurată pe servicii de specialitate. UCAAPI este condusă de un director general, numit de ministrul finanțelor publice, cu avizul CAPI.

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

Printre atribuțiile principale ale UCAAPI putem enumera [107]: elaborează, conduce și aplică o strategie unitară în domeniul auditului public intern și monitorizează la nivel național această activitate; dezvoltă cadrul normativ în domeniul auditului public intern; dezvoltă și implementează proceduri și metodologii uniforme, bazate pe standardele internaționale, inclusiv manualele de audit intern; dezvoltă metodologiile în domeniul riscului managerial; elaborează Codul privind conduita etică a auditorului intern; avizează normele metodologice specifice diferitelor sectoare de activitate în domeniul auditului public intern, inclusiv normele metodologice proprii ale compartimentelor de audit public intern organizate la nivelul structurilor asociative; dezvoltă sistemul de raportare a rezultatelor activității de audit public intern și elaborează raportul anual, precum și sinteze, pe baza rapoartelor primite, inclusiv de la compartimentele de audit public intern organizate la nivelul structurilor asociative; efectuează misiuni de audit public intern de interes național cu implicații multisectoriale; verifică

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

b) Comitetul pentru Audit Public Intern (CAPI)

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

Constituit din 11 membri, în urma unui proces de selecție pe baza Ordinului ministrului finanțelor publice, CAPI presupune următoarea formație [108] :

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

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

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

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

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

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

În realizarea obiectivelor sale CAPI are următoarele atribuții principale [106]:

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

c) Compartimentul de audit public intern

Compartimentul de audit public intern se organizează la entitățile publice prin grija conducătorului instituției publice sau, în cazul altor entități publice, a organului de conducere colectivă care are obligația asigurării cadrului organizatoric și funcțional necesar desfășurării activității de audit public intern.

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

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

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

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

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

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

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

Atribuțiile compartimentelor de audit public intern sunt [107]:

- elaborează norme metodologice specifice entității publice în care își desfășoară activitatea, cu avizul UCAAPI, iar în cazul entităților publice subordonate, respectiv aflate în coordonare sau sub autoritatea altei entități publice, cu avizul acesteia [119];

- elaborează proiectul planului multianual de audit public intern, de regulă pe o perioadă de 3 ani, și, pe baza acestuia, proiectul planului anual de audit public intern;

- efectuează activități de audit public intern pentru a evalua dacă sistemele de management financiar și de control ale entității publice sunt transparente și sunt conforme cu normele de *legalitate, regularitate, economicitate, eficiență și eficacitate*;

- informează UCAAPI despre recomandările neînsușite de către conducătorul entității publice auditate, precum și despre consecințele acestora;

- raportează periodic asupra constatărilor, concluziilor și recomandărilor rezultate din activitățile sale de audit;

- elaborează raportul anual al activității de audit public intern; în cazul identificării unor irregularități sau posibile prejudicii, raportează imediat conducătorului entității publice și structurii de control intern abilitate;

- verifică respectarea normelor, instrucțiunilor, precum și a Codului privind conduita etică în cadrul compartimentelor de audit intern din entitățile publice subordonate sau sub autoritate, și poate iniția măsurile corective necesare, în cooperare cu conducătorul entității publice în cauză.

C.A.P.I. este una din structurile importante în arhitectura sistemului național de audit din sectorul public. Poziția sa este aceea a unui observator independent din afara Ministerului Finanțelor Publice, care își utilizează expertiza profesională pentru a sprijini U.C.A.A.P.I. în activitatea sa, astfel:

- dezbate planurile strategice de dezvoltare și cadrul normativ în domeniul auditului intern din sistemul public;

- analizează cadrul procedural pentru auditul intern în vederea asigurării unui caracter unitar bazat pe standardele internaționale;

- avizează planul și rapoartele de audit ale misiunilor intersectoriale, pentru a emite o opinie profesională;

- dezbate și avizează raportul anual al activității de audit pentru fiecare instituție publică.

➤ **Cadrul normativ al auditului intern desfășurat în instituțiile publice**

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

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

- OMFP nr. 38/2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exactitatea auditului public intern, care reprezintă Manualul de audit intern [95];
- OMFP nr. 252/2004 pentru aprobarea Codului privind conduita etică a auditorului intern, care a abrogat OMFP nr. 880/2002 pentru aprobarea Codului privind conduita etică a auditorului intern [96];
- OMFP nr. 423/2004 pentru modificarea și completarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate prin OMFP nr. 38/2003 [100].

Structurile de audit intern din entitățile publice, și-au elaborat propriile norme specifice pentru organizarea și funcționarea activității de audit intern, pe baza Normelor metodologice generale, conform prevederilor legale [97].

Cadrul normativ general pentru activitatea de consiliere de către auditul intern a managementului general, din cadrul entităților publice, este reglementat prin OMF nr. 1702 din 14.11.2005 pentru aprobarea normelor privind organizarea și exercitarea activității de consiliere denumite în continuare Norme de consiliere [104] .

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

Normele privind organizarea și exercitarea activității de consiliere reglementează organizarea și exercitarea activității desfășurate de către auditorii interni din cadrul entităților din domeniul public și acestea sunt elaborate în concordanță cu standardele de audit acceptate pe plan internațional și cu bună practică din Uniunea Europeană [3].

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

a) consultanță, având ca scop identificarea obstacolelor care împiedică desfășurarea normală a proceselor, stabilirea cauzelor, determinarea consecințelor, prezentând totodată soluții pentru eliminarea acestora;

b) facilitarea înțelegerii, destinată obținerii de informații suplimentare pentru cunoașterea în profunzime a funcționării unui sistem standard sau a unei prevederi normative, necesare personalului care are ca responsabilitate implementarea acestora;

c) formarea și perfecționarea profesională, destinate furnizării cunoștințelor teoretice și practice referitoare la managementul financiar, gestiunea riscurilor și controlul intern, prin organizarea de cursuri și seminarii.

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

- misiuni de consiliere formalizate, cuprinse într-o secțiune distinctă a planului anual de audit intern, efectuate prin abordări sistematice și metodice conform unor proceduri prestabilite având un caracter formalizat, așa cum se prezintă în cap. III și IV, din Normele de consiliere;
- misiuni de consiliere cu caracter informal, realizate prin participarea în cadrul diferitelor comitete permanente sau la proiecte cu durata determinată, la reuniuni punctuale, schimburi curente de informații, urmând a se desfășura după procedurile specifice acestora;
- misiuni de consiliere pentru situații excepționale, realizate prin participarea în cadrul unor echipe constituite în vederea reluării activităților ca urmare a unei situații de forță majoră sau altor evenimente excepționale, urmând a se desfășura după procedurile specifice acestora.

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

➤ **Cadrul procedural al activității de audit public**

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

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

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

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

Prin Legea nr. 191/2011, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 780 din 3 noiembrie 2011, legea privind auditul public intern, a fost modificată și completată, dându-se textelor o nouă numerotare [78].

Recent, prin O.S.G.G. nr. 400/2015 publicat în Mon. Of. nr. 444/22 iunie 2015, [107], a fost modificată și completată O.M.F.P nr. 946/2005 privind codul controlului intern managerial.

Prin această lege a fost definit conceptul de audit intern în conformitate cu standardele acceptate pe plan internațional, stabilind în același timp arhitectura sistemului de audit intern în sectorul public, precum și principiile de funcționare a acestuia în sistem descentralizat.

Limitarea sferei auditului intern în România la cea a instituțiilor publice, pe de o parte este generată și de orientarea auditului public intern doar la nivelul activităților financiare și de administrare a patrimoniului acestor structuri, așa cum rezultă și din conținutul art.3 alin.2 din Legea nr.672/2002, în care se stipulează că sfera auditului public intern cuprinde: activități financiare sau cu implicații financiare desfășurate de entitatea publică din momentul constituirii angajamentelor până la utilizarea fondurilor de către beneficiarii finali, inclusiv a fondurilor provenite din asistență externă; constituirea veniturilor publice, respectiv autorizarea și stabilirea titlurilor de creanță precum și a facilităților acordate la încasarea acestora; administrarea patrimoniului public, precum și vânzarea, gajarea, concesionarea sau închirierea de bunuri din domeniul privat al statului ori al unităților administrativ-teritoriale; sistemele de management financiar și control, inclusiv contabilitatea și sistemele informatice aferente [8].

Pe de altă parte însă, deși doar două la număr și fără a se renunța la limitarea instituțională, obiectivele auditului public intern stabilite la art. 3 ali. 1 din legea sus menționată conțin un grad mai ridicat de generalizare, făcând referire la: asigurarea obiectivă și consilierea, destinate să îmbunătățească sistemele și activitățile instituției publice; sprijinirea îndeplinirii obiectivelor instituției publice, printr-o abordare sistematică și metodică, prin care se evaluează și se îmbunătățește eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor administrării.

Sfera de cuprindere a auditului public intern, vizează fondurile publice din punct de vedere al formării și utilizării lor, pe când obiectivele auditului public intern, așa cum sunt formulate în lege, exced sfera, au un grad mai mare de generalitate și se focalizează pe sistemele și activitățile instituției publice, precum și pe obiectivele și sistemele de conducere ale acesteia [26, p. 231].

Focalizarea sferei auditului public intern, pe problematica gestionării fondurilor instituției și patrimoniului acesteia, se datorează și exigențelor impuse României de aderarea la Uniunea Europeană, care aduce cu sine cerința de a avea sisteme solide de management financiar și impune existența unor cerințe speciale cu privire la utilizarea adecvată a fondurilor provenite de la Uniune, precum și a fondurilor publice ale țării [7].

Nu poate să nu fie rostită totuși întrebarea de ce România nu are o reglementare legală pe probleme de audit intern general, având în vedere importanța domeniului și atenția deosebită de care acesta se bucură în țările dezvoltate ale Europei și ale lumii? Cu siguranță că un astfel de

demers, ar avea menirea să introducă mai multă rigoare și mai multă ordine în derularea proceselor economice la nivelul economiei naționale. Urmare cercetării efectuate în cadrul acestei lucrări, în concepția noastră, arhitectura unui sistem de audit intern în cadrul instituțiilor publice pentru a fi eficace și eficient ar trebui să conțină cel puțin următoarele elemente tratate într-o succesiune logică și în strânsă corelație:

- Stabilirea *obiectivelor operaționale ale auditorului intern* în opinia noastră sunt primele elemente esențiale în stabilirea misiunii de auditare. Acestea ar trebui să fie: protejarea patrimoniului, asigurarea calității informațiilor economico financiare, respectarea și aplicarea întocmai a prevederilor legale. Împartășesc opinia exprimată în literatura de specialitate [24, p.27] potrivit căreia conceptul de patrimoniu ar trebui privit într-un înțeles mai larg, ca incluzând, alături de activele aflate în administrare, încă cel puțin 4 elemente la fel de esențiale: oamenii, imaginea organizației, tehnologia și informațiile. Nu mai este un secret faptul că, în condițiile actualei dotări a instituțiilor publice, oamenii constituie elementul cel mai prețios al "zestrei" sau "averii" acestora dar și cel mai expus riscurilor de orice fel.

De asemenea, imaginea unei instituții publice, consolidată ani la rând prin rezultate de excepție, poate fi distrusă într-o clipă de producerea unui incident favorizat de exercitarea unui slab control intern managerial asupra operațiunilor și activităților acesteia. Calitatea informațiilor este dată de gradul în care auditorul intern structurează circuitul informațional astfel încât acestea să fie: fiabile, controlabile, exhaustive, pertinente și disponibile. Optimizarea gestiunii resurselor reprezintă ceea ce IIA definește ca fiind "*utilizarea economicoasă și eficace a resurselor*";

Obiectivele operaționale stabilite pentru fiecare domeniu de activitate trebuie să fie cuantificabile și măsurabile.

- Al doilea element al sistemului de audit intern eficient și eficace îl reprezintă *domeniile de activități specifice instituției publice* ce corespund managementului instituției (financiar – contabil, angajamente bugetare, recrutare personal și perfecționarea acestuia, logistică, IT, asistență juridică și documente clasificate) [108, p.99].

- Evaluarea riscurilor asociate fiecărui domeniu de activitate din cadrul instituției publice este al treilea element esențial al sistemului de audit intern, ce este împărțit pe 3 paliere (mic, mediu și mare) prin luarea în considerare atât a probabilității de apariție cât și a impactului negativ al acestuia. Pentru realizarea evaluării riscului se pot utiliza diferite metode dintre care cele consacrate în literatura de specialitate sunt: metoda probabilităților (permite măsurarea riscului major în raport cu ansamblul riscurilor), metoda factorilor de risc (se pleacă de la o clasificare pe categorii de riscuri) și metoda matricelor de apreciere care utilizează 3 criterii de apreciere și ponderile riscului privind impactul financiar, probabilitatea de apariție și nivelul

auditului intern. Finalitatea evaluării riscului se concretizează în redactarea unei "hărți a riscului" în care sunt marcate locurile unde există riscuri precum și nivelul acestora.

Activitățile de audit intern stabilite în funcție de rezultatele evaluării riscurilor asociate acestora trebuie să faciliteze realizarea obiectivelor unității, să permită gestiunea legală și eficientă a riscurilor existente și a celor noi, să favorizeze relaționarea elementelor sistemului de audit intern și să promoveze valorile sistemului public și ale statului de drept.

În opinia noastră, pot fi utilizate următoarele forme de control stabilite de auditorii instituției publice în raportul de audit al acesteia ținând cont de complexitatea și diversitatea activității auditate, respectiv de perioada auditată conform planului de audit : controlul general, parțial, prin sondaj, tematic, complex.

Ca metode de control apreciez că prezintă importanță controlul documentar, factic sau mixt, iar ca procedeu verificarea cronologică încrucișată pe probleme.

- *Circuitul informațional* este al patrulea element al sistemului de audit ce trebuie definit și precizat astfel încât rezultatele misiunii de audit să fie comunicate conducătorului, respectiv managerului instituției auditate, anumitor niveluri ierarhice, în funcție de nivelul de semnificație al acestora (care trebuie definit), în termene rezonabile și în mod oportun astfel încât să se promoveze schimbarea și adaptarea rapidă la noi realități;

- *Monitorizarea performanței* în opinia noastră este ultimul element al sistemului de audit intern dar și cel mai important deoarece acesta trebuie să constea în formularea unor proceduri care, prin intermediul unor standarde și indicatori de performanță, să ofere informații pertinente asupra stării reale a activității instituției publice, a eficienței și eficacității controlului intern.

1.4. Concluzii la capitolul 1

Auditul intern trebuie abordat într-o manieră constructivă, care să aibă la bază un parteneriat manager/auditor, orientat spre viitor, bazat pe profesionalismul și obiectivitatea auditorilor și pe responsabilizarea auditorilor privind rolul auditului intern.

Controlul este o analiză permanentă sau periodică a unei activități, a unei situații pentru a urmări mersul ei și pentru a lua măsuri de îmbunătățire. Este un atribut al managementului, o funcție a conducerii, un mijloc de cunoaștere a realității și de corectare a erorilor, permițând coordonarea activității din cadrul organizației într-un mod cât mai economic și eficient.

Scopul principal al activității auditului intern îl formează atât responsabilizarea managementului pentru realizarea țințelor pe care le au în față, cât și a tuturor celorlalți executanți din interiorul organizației, aspect care poate fi atins numai prin urmărirea existenței,

formalizării și actualizării sistematice a procedurilor interne și a modului de implementare a lor în practică.

Auditorii interni și managerul trebuie priviți ca parteneri și nu ca adversari, având aceleași obiective, printre care eficacitatea actului de management și atingerea ȳntelor propuse.

Prin activităȳile pe care le desfășoară auditorii interni, adaugă valoare atât prin evaluarea sistemului de control intern și analiza riscurilor asociate activităȳilor auditabile, cât și prin recomandările cuprinse în raportul de audit ȳntocmit.

Din analiza evoluȳiei funcȳiei auditului intern se constată următoarele elemente de implicare în viaȳa entităȳii auditate:

- *Consiliere acordată managerului* - Managerul este consiliat de auditorul intern pentru a găsi soluȳii de rezolvare a problemelor sale, în sensul că prin dispoziȳiile luate să asigure un control mai bun al activităȳilor, programelor și acȳiunilor sale.

- *Ajutorul acordat salariaȳilor, fără a-i judeca*- Auditul intern, are în vedere un control asupra activităȳilor, care să conducă la ȳmbunătăȳirea performanȳei existente și nu la judecarea acestuia.

- *Independenȳa totală a auditorilor* - Este necesară independenȳa compartimentului în cadrul organizaȳiei, de aceea el trebuie să funcȳioneze subordonat celui mai ȳnalt nivel ierarhic.

Dintre toate sarcinile ce revin unui conducător, aceea de a dirija latura umană este definitorie, deoarece totul depinde de cât de bine este asigurat acest aspect. Managementul funcȳiei publice este activitatea de management răsponzătoare de toate deciziile și acȳiunile care afectează relaȳia dintre o organizaȳie și membrii ei.

Finalitatea activităȳii managementului funcȳiei publice constă în "a face angajaȳii să lucreze așa cum ȳși dorește instituȳia publică, dar și a face instituȳia așa cum ȳși doresc angajaȳii, astfel ȳncat instituȳia să-și atingă obiectivele".

Managementul presupune deȳinerea de către instituȳie a unei capacităȳi de acȳiune strategică, care ȳi permite să atingă obiectivele pe care și le-a fixat [56, p.45].

Analiza abordărilor teoretico-metodologice privind comerȳul exterior ne oferă posibilitatea de a prezenta **scopul lucrării ce** constă în dezvoltarea principiilor teoretice, metodologice și aplicative de instrumentare și gestiune a performanȳelor în activitatea instituȳiilor publice din România și Republica Moldova, utilizarea acestora în vederea accederii sistemului bugetar, în ansamblu, către o infrastructură bazată pe competitivitate și un nivel de concurenȳă mult mai ȳnalt.

Scopul a determinat nivelul și gradul de realizare a următoarelor **obiective**: Aprofundarea cunoștinȳelor știinȳifice asupra conceptelor de audit managerial intern, eficienȳă și eficacitate al competitivităȳii adaptabile sferei relaȳiilor cu caracter economico - financiar; Analiza metodelor

de evaluare a eficientizării utilizării fondurilor bugetare și oferirea unor abordări personalizate de investigare a eficienței utilizării fondurilor bugetare; Determinarea principalelor direcții strategice de orientare a managementului public și perspectivele creșterii eficienței utilizării bugetelor alocate. Examinarea multilaterală a conceptelor de audit managerial intern; realizarea unei abordări de la internațional la național, axându-se pe studii teoretice și practice asupra diverselor problematici ale auditului public.

Problema de cercetare și direcțiile de soluționare vizează dezvoltarea teoretică și practică a conceptului de audit intern în sprijinirea activității manageriale astfel încât procedura privind analiza riscurilor să cuprindă toate măsurile ce trebuiesc luate pentru atenuarea riscurilor identificate și termenele limită pentru implementarea acestora de către persoanele responsabile prin fișa postului.

2. CARACTERISTICA PRINCIPILOR ȘI METODELOR AUDITULUI MANAGERIAL INTERN

2.1. Impactul standardelor europene asupra obiectivelor și sarcinilor auditului managerial intern

Curtea de Conturi Europeană își desfășoară activitatea de audit în conformitate cu standardele internaționale de audit și cu codurile etice internaționale, pe care le aplică în contextul specific al UE.

Aceste standarde internaționale contribuie la asigurarea calității și a profesionalismului în cadrul activității Curții, precum și la eficiența sa. Curtea contribuie la elaborarea standardelor prin activitățile sale de cooperare internațională cu statele membre.

Curtea de Conturi Europeană efectuează misiuni de audit pe baza declarației de asigurare.

Declarația de asigurare (cunoscută, în general, după acronimul din limba franceză - DAS (*déclaration d'assurance*)) este un exercițiu anual de audit financiar și de conformitate în cadrul căruia Curtea de Conturi Europeană auditează fiabilitatea conturilor UE și regularitatea operațiunilor subiacente acestora. Constatările și concluziile rezultate urmare misiunii de audit sunt publicate în rapoartele anuale ale Curții de Conturi Europeană.

Auditul presupune testarea unui eșantion de operațiuni selectate în mod aleatoriu, precum și evaluarea sistemelor de supraveghere și de control cu scopul de a se stabili dacă veniturile și plățile sunt corect calculate și dacă sunt conforme cu cadrul legal și de reglementare. În toate statele membre și pentru toate programele de cheltuieli, au loc testări detaliate care sunt utilizate pentru a formula aprecieri specifice cu privire la diferitele domenii ale bugetului UE. De asemenea, în sprijinul concluziilor sunt utilizate și alte surse de probe de audit, de exemplu activitatea altor auditori.

Auditurile performanței efectuate de Curtea de Conturi Europeană vizează calitatea veniturilor sau a cheltuielilor UE și urmăresc să stabilească dacă au fost aplicate principiile bunei gestiuni financiare. Ele implică examinarea programelor, a operațiunilor și a sistemelor și procedurilor de gestiune aplicate de organismele și instituțiile care gestionează fonduri UE și urmăresc să evalueze dacă acestea respectă principiile economicității, eficienței și eficacității atunci când utilizează aceste resurse. Auditurile performanței efectuate de Curtea de Conturi Europeană acoperă o gamă largă de subiecte, axându-se în special pe aspecte legate de creșterea economică și ocuparea forței de muncă, valoarea adăugată europeană, gestiunea finanțelor publice, mediul și combaterea schimbărilor climatice. Rezultatele auditurilor performanței sunt publicate în cadrul rapoartelor speciale.

Auditul performanței presupune evaluarea diferitelor aspecte ale procesului de intervenție publică, inclusiv a resurselor (mijloacele financiare, umane, materiale, organizaționale sau de reglementare necesare pentru implementarea programului), a realizărilor (elementele – „produsele” – care trebuie obținute în cadrul programului), a rezultatelor (efectele imediate ale programului asupra beneficiarilor sau a destinatarilor direcți) și a impacturilor (schimbările pe termen lung survenite în societate care pot fi atribuite acțiunii UE) [27].

Curtea de Conturi Europeană își desfășoară activitatea de audit în conformitate cu Standardele internaționale ale instituțiilor supreme de audit (*International Standards of Supreme Audit Institutions* - ISSAI) emise de Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (*International Organisation of Supreme Audit Institutions* - INTOSAI). Principiile și elementele de detaliu ale abordării de audit a Curții sunt descrise într-o serie de manuale, standarde și orientări care transpun standardele internaționale în contextul de audit specific UE. Ele constituie un sprijin pentru auditorii Curții în vederea desfășurării unei activități profesionale de înaltă calitate, într-un mod eficient și eficace.

Politicile și standardele de audit ale Curții stabilesc principiile și normele pe care Curtea le aplică pentru a asigura calitatea activității sale de audit și a rapoartelor rezultate în urma acestora. Ele contribuie la protejarea independenței auditorilor Curții și a integrității activității lor.

Pentru a-și gestiona și documenta activitățile de audit, Curtea utilizează un sistem IT de sprijin pentru audit.

Evoluția societății informaționale către societatea bazată pe cunoaștere, proces care presupune transformarea progresivă a întregii economii într-o economie digitală, implică schimbări majore și în abordarea auditului extern, cu un dublu impact: atât în ceea ce privește managementul auditului și rolul auditorului, cât și în ceea ce privește planul arhitectural, metodologic și procedural asociat.

Aceste schimbări, care determină o nouă tratare a auditului, pun în evidență necesitatea creării unui nou cadru de lucru pentru ciclul de viață al procesului de auditare, apt să răspundă la noile cerințe calitative ale domeniilor și ale obiectivelor auditării: auditarea se va focaliza preponderent pe managementul și livrarea serviciilor informatice, care presupun prezența dominantă a fluxurilor de documente electronice, precum și asupra procedurilor de tratare asociate specifice. Din acest motiv, cea mai mare parte a procedurilor clasice de auditare vor fi înlocuite cu proceduri capabile să asigure auditarea în contextul digital care se extinde rapid în prezent.

Cele mai importante instituții internaționale, care au rol determinant în reglementarea domeniului auditului în general și al auditului IT în particular, sunt: INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit

și Asigurare IAASB (International Audit and Assurance Standard Board) din cadrul Federației Internaționale a Contabililor IFAC (International Federation of Accountants), Institutul Auditorilor Interni (The Institute of Internal Auditors -IIA), COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), ISACA (Information Systems Audit and Control) [69].

Instituțiile supreme de audit (SAI) sunt afiliate la organizația profesională INTOSAI și, implicit, la grupurile regionale ale acesteia. Cadrul de reglementare al SAI se armonizează cu prevederile cadrului INTOSAI dar conține și prevederi specifice, potrivit principiului independenței promovat de INTOSAI.

Profesia de auditor este reglementată de mai multe surse: legislația națională, reglementările și standardele stabilite la nivel național, standardele stabilite la nivel internațional, organisme profesionale, precum ACCA. Prin legislație se stabilesc, de regulă, drepturile și îndatoririle auditorilor, precum și condițiile de eligibilitatea pentru profesia de auditor.

Misiunea Federației Internaționale a Contabililor (IFAC), așa cum este stabilită prin statutul său, este „dezvoltarea și îmbunătățirea la nivel mondial a profesiei contabile pe bază de standarde armonizate, capabilă să ofere servicii uniforme de o calitate ridicată în interesul public”.

Pentru realizarea misiunii sale, Consiliul IFAC a înființat Comitetul pentru Etică al IFAC, pentru a elabora și publica, sub autoritatea sa, standarde de o înaltă calitate și alte materiale în sprijinul profesioniștilor contabili din întreaga lume.

Acționând în interes public, un profesionist contabil ar trebui să respecte și să se conformeze prevederilor Codului Etic. Unele jurisdicții pot avea cerințe și îndrumări care diferă de acest Cod. Profesioniștii contabili trebuie să cunoască aceste diferențe și să respecte cerințele și îndrumările mai exigente, cu excepția cazului în care acestea sunt interzise în baza unei legi sau a unei reglementări.

Măsurile de protecție care pot elimina sau reduce la un nivel acceptabil acest gen de riscuri se împart în două mari categorii: măsuri de protecție create de profesie, legislație sau de reglementare și măsuri de protecție aferente mediului de activitate.

Măsurile de protecție create de profesie, legislație sau reglementare includ, dar nu sunt limitate la:

- cerințe educaționale, de pregătire profesională și experiență pentru accesul la profesie;
- cerințe de dezvoltare profesională continuă;
- reglementări de guvernare corporativă;
- standarde profesionale;
- proceduri disciplinare și de monitorizare profesională sau de reglementare;

- revizuirea externă a rapoartelor, evaluărilor, comunicatelor sau informațiilor întocmite de un profesionist contabil de către o terță parte împuternicită prin lege [62, p.152].

Standardele Internaționale ale INTOSAI (ISSAI) atestă premisele de bază pentru buna funcționare și conduita profesională a Instituțiilor Supreme de Audit, precum și principiile fundamentale în domeniul auditului entităților publice. Liniile directoare INTOSAI (INTOSAI GOV) oferă asistență autorităților publice cu privire la administrarea corectă a fondurilor publice.

Eforturile de armonizare în cadrul evoluțiilor actuale se concentrează cu precădere la nivelul unor organizații internaționale care au un rol deosebit de important în unificarea abordărilor, prin standardizarea soluțiilor, promovarea celor mai bune practici, politici, coduri de conduită și norme.

Obiectivele globale ale auditului performanței variază de la o țară la alta. Ele pot fi definite în legislația de bază sau pot fi obiectul unor decizii interne în cadrul SAI.

Obiectul concret al auditului performanței îl poate constitui: bunurile, serviciile și alte rezultate, inclusiv infrastructurile IT. Calitatea serviciilor publice este un subiect deosebit de important, pe care membrii parlamentelor sau ai guvernelor așteaptă să fie abordat în rapoartele de audit al performanței ale SAI-urilor.

Anexa 5 la Standardul ISSAI 3000 tratează aspectele legate de relația dintre auditul performanței și tehnologia informației.

Tehnologia informației (IT) este utilizată din ce în ce mai mult pentru planificarea, execuția și monitorizarea programelor din sectorul public. Partajarea sau integrarea informațiilor între instituții ridică probleme, cum ar fi riscurile de încălcare a securității și manipulare neautorizată a informațiilor. Auditorii ar trebui să fie conștienți nu numai de utilizarea IT, aceștia ar trebui să dezvolte, de asemenea, strategii și tehnici pentru furnizarea de asigurare pentru părțile interesate cu privire la valoarea pentru bani (value for money) de la utilizarea de IT, la securitatea sistemelor, la existența controalelor proceselor corespunzătoare și la exhaustivitatea și acuratețea rezultatelor.

Auditul performanței, se poate concentra, de asemenea, pe probleme cum ar fi planificarea, dezvoltarea și întreținerea sistemelor individuale IT.

În prezent, perspectiva este mai largă: sistemele IT sunt, în principal, văzute ca fiind componente importante în toate programele guvernamentale. Evoluția din această perspectivă are consecințe semnificative pentru auditul performanței în domeniul tehnologiei informației. Sistemele IT pot fi un mecanism eficient și eficace de livrare a serviciilor susținute de programe guvernamentale complexe. Aceste sisteme au potențialul de a furniza serviciile existente la un

cost redus și de a oferi o gamă de servicii suplimentare, inclusiv informații privind performanța programului, cu eficiență, securitate și control superioare celor disponibile în sistemele manuale.

Anexa 5 a Standardului ISSAI 3000 scoate în evidență o serie de aspecte importante pentru auditul performanței într-un mediu IT, dar nu este destinată să înlocuiască liniile directoare detaliate pe care SAI-urile ar putea avea nevoie să le dezvolte în scopul de a evalua mediul IT al entităților auditate.

În opinia noastră abordarea auditului managerial într-un mediu IT ar trebui să implice următoarele procese interdependente:

- Să obțină o înțelegere a sistemelor IT auditate și să determine semnificația acestora pentru obiectivele auditului managerial;
- Să identifice extinderea auditului sistemelor IT necesară pentru atingerea obiectivelor auditului managerial;
- Să evalueze controalele de mediu și de aplicație și să utilizeze un specialist IT pentru problemele aferente acestui domeniu;
- Să dezvolte și să utilizeze, atunci când este necesar, tehnici adecvate de audit asistat de calculator pentru a facilita auditul.

Un audit al managementului, al performanței, într-un mediu IT ar trebui să se orienteze pe următoarele activități:

- Să evalueze dacă sistemele IT contribuie la consolidarea economicității, eficienței și eficacității obiectivelor programului și a managementului acestuia, în special în ceea ce privește planificarea, execuția, monitorizarea, și feedback-ul programului;
- Să determine dacă rezultatele îndeplinesc parametrii stabiliți privind calitatea, serviciile și costurile de livrare;
- Să identifice orice deficiențe în sistemele informatice și de control al mediului informatizat, precum și efectul rezultat privind performanța (eficiența, economicitatea și eficacitatea);
- Să compare dezvoltarea și practicile de întreținere a sistemului IT ale entității auditate, cu practici și standarde recunoscute în domeniu;
- Să compare planificarea strategică IT, managementul riscului și managementul de proiect ale entității auditate, cu practici și standarde recunoscute în domeniu.

Anexa 5 a Standardului ISSAI 3000 detaliază modul în care se vor desfășura aceste activități pentru întreg ciclul de viață al auditului.

Liniile directoare INTOSAI, ISSAI 5310 "Metodologia de revizuire a Sistemului de Securitate a Informațiilor" furnizează o metodologie eficientă pentru a asista auditorul în

revizuirea sau în stabilirea unor politici și măsuri de securitate adecvate în cadrul unei organizații guvernamentale [62, p.87].

Instituțiile supreme de audit (ISA) pot utiliza ghidul în două moduri: pentru scopuri interne, de a crea un proces de evaluare a securității în propria organizație sau în scopuri externe, pentru a ajuta la revizuirea procesului de evaluare a securității în alte organizații guvernamentale. Evoluțiile semnificative din domeniul tehnologiilor informației și comunicațiilor au generat schimbări majore în ceea ce privește cerințele sistemului de securitate a informației și o parte importantă a liniilor directoare este perimată, iar problematica nouă nu este acoperită. În consecință, versiunea Octombrie 1995 a liniilor directoare ISSAI 5310 ar trebui să fie revizuită.

Experții INTOSAI participă în prezent la dezvoltarea standardelor ISA, care, în conformitate cu abordarea duală a INTOSAI, sunt o parte integrată a liniilor directoare de audit financiar INTOSAI. Subcomisia de audit financiar din cadrul PSC (Professional Standards Committee) elaborează Notele Practice, cu scopul de a oferi orientări relevante cu privire la aplicarea standardului ISA în auditul situațiilor financiare ale entităților din sectorul public, în plus față de ceea ce este prevăzut în prezent în ISA. Standardul ISA și notele practice aferente constituie împreună o linie directoare pentru audit financiar [4].

Acest lucru a fost aprobat de către INTOSAI în 2007, când Congresul a aprobat documentul cadru în cazul în care se prevede că: "O linie directoare INTOSAI privind auditul financiar va consta într-un standard ISA emis de IAASB, împreună cu o notă practică elaborată de INTOSAI" subliniind, de asemenea, modificările, care trebuie să fie luate în considerare de auditul public.

În ceea ce privește standardele internaționale de audit ISA și declarațiile de practică IASP, aplicarea acestora poate fi exemplificată prin utilizarea sau evaluarea următoarelor componente:

- ISA 300 – Planificarea auditului;
- ISA 315 - Cunoașterea entității și a mediului său și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă;
- ISA 400 - Evaluarea riscului și controlul intern;
- ISA 402 - Considerente de audit referitoare la entitățile care apelează la firme de servicii;
- Declarația internațională privind practica de audit 1013 - comerțul electronic – efectul asupra auditului situațiilor financiare;
- Declarația internațională privind practica de audit 1001 - medii IT – calculatoare neincluse în rețea;
- Declarația internațională privind practica de audit 1002 - medii IT – sisteme computerizate online;
- Declarația internațională privind practica de audit 1003 – medii IT – sisteme de baze de date;

- Declarația internațională privind practica de audit 1008 - evaluarea riscurilor și controlul intern – caracteristici și considerente privind CIS;
- Declarația internațională privind practica de audit 1009 - tehnici de audit asistat de calculator

Auditul intern este definit de către IIA în 1999 ca fiind: „o activitate independentă și obiectivă care dă unei organizații o asigurare în ceea ce privește gradul de control deținut asupra operațiunilor, o îndrumă pentru a-i îmbunătăți operațiunile și contribuie la adăugarea unui plus de valoare. Auditul intern ajută această organizație să își atingă obiectivele evaluând, printr-o abordare sistematică și metodică, procesele sale de management al riscurilor, de control și de conducere a întreprinderii, făcând propuneri pentru a consolida eficacitatea” [51, p. 31].

Conform noului Cadru Internațional de Practici Profesionale (IPPF –International Professional Practices Framework) adoptat în anul 2007 de către IIA, auditul intern este definit astfel: „o activitate independentă de asigurare obiectivă și de consiliere, destinată să adauge valoare și să antreneze îmbunătățirea activităților organizației. Ajută organizația în îndeplinirea obiectivelor sale printr-o abordare sistematică și disciplinată în cadrul evaluării și îmbunătățirii eficacității proceselor de management al riscurilor, control și guvernare” [39, p.285] .

Auditul intern vizează o gamă largă de activități și domenii (auditul de mediu, management, etc), principalele misiuni pe care acesta le realizează fiind cea de asigurare și deopotrivă cea de consiliere.

Aria de aplicabilitate și obiectivele auditului intern variază considerabil, în funcție de dimensiunea și structura entității, precum și de cerințele conducerii acesteia. De regulă, activitățile de audit acoperă în tot sau în parte următoarele domenii [39, p. 150]:

- Verificarea sistemelor de contabilitate și control intern. Organizarea unor sisteme de contabilitate și de control adecvate reprezintă o responsabilitate a conducerii și necesită în mod continuu o atenție corespunzătoare. Auditului intern îi sunt atribuite responsabilități specifice, referitoare la verificarea acestor sisteme (contabil și de control intern), monitorizarea operațiunilor din cadrul acestora și elaborarea de recomandări cu privire la îmbunătățirea lor.
- Examinarea informațiilor financiare și operaționale. Aceste activități pot include revizuirea mijloacelor utilizate pentru a identifica, măsura, clasifica și raporta astfel de informații, precum și investigarea unor probleme specifice, inclusiv verificarea detaliată a tranzacțiilor, soldurilor balanțelor și a tratamentelor contabile aplicate acestora.
- Revizuirea eficacității și eficienței activităților desfășurate de entitate, inclusiv a modului de utilizare a resurselor.
- Verificarea respectării legislației și a altor reglementări externe, precum și examinarea conformității cu politicile și directivele managementului.

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

Conform Normelor proprii privind exercitarea activităților de audit public intern în cadrul Ministerului de Finanțe din România, auditul public intern este definit ca fiind: „o activitate funcțional independentă și obiectivă, care dă asigurări și consiliere conducerii pentru bună administrare a veniturilor și cheltuielilor publice, perfecționând activitățile entității publice. Ajută entitatea publică să-și îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică și metodică, care evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare”.

În Legea nr. 672 /2002 privind auditul public intern din România, la art. 2 auditul public intern este definit astfel: “activitate funcțional independentă și obiectivă, de asigurare și consiliere, concepută să adauge valoare și să îmbunătățească activitățile entității publice; ajută entitatea publică să își îndeplinească obiectivele, printr-o abordare sistematică și metodică, evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea managementului riscului, controlului și proceselor de guvernare”. Se observă că este preluată în mare parte definiția dată auditului intern de către IIA în IPPF din 2007 [75].

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

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

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

2.2. Diagnosticul managementului sistemului de audit public intern

În organizațiile publice se pune tot mai mult accentul pe utilizarea eficientă și eficace a resurselor, pe realizarea performanței, dar și pe alinierea legislației financiare românești la legislația și practica comunitară din domeniu, astfel încât să crească disciplina financiară în gospodărirea banului public.

În acest context, managerii, indiferent de poziția lor ierarhică, trebuie să își intensifice tot mai mult eforturile în ceea ce privește gestionarea sistemului de audit public intern, pentru utilizarea eficientă a resurselor existente, conștienți fiind de influența acestora asupra succesului instituției.

Auditorii din cadrul sistemului de audit public intern, trebuie să identifice riscurile care pot afecta economicitatea, eficiența și eficacitatea și să formuleze, pe baza acestora, întrebările de audit.

Fiecare concept are atât teoretic cât și practic o importanță egală, iar stabilirea priorităților se face în funcție de fiecare caz în parte, auditorii fiind încurajați să considere eficacitatea drept un element de analiză atunci când este posibil.

Eficiențizarea managementului sistemului de audit public intern se pune atunci când o instituție publică ar putea spori cantitatea sau calitatea realizărilor sau rezultatelor fără a crește volumul resurselor utilizate.

Experiența mea în audit și management, coroborată cu rezultatele cercetării, confirmă faptul că o organizare performantă a structurii de audit public intern reprezintă garanția respectării corelației dintre obiective și resurse, este expresia asigurării și garantării autonomiei auditorilor interni și al afirmării depline a profesionalismului acestora, în condițiile respectării standardelor profesionale naționale și internaționale și al eliminării posibilității producerii imixțiunilor de orice fel în realizarea funcției de audit public intern.

Printre riscurile generale din acest domeniu se numără [69]:

- exploatarea la maximum a resurselor disponibile
- pierderile, și anume resursele utilizate nu conduc la realizările dorite;
- raportul resurse/realizări nu este optim (ex.: rata eficienței forței de muncă este scăzută);
- execuția lentă a intervenției;
- imposibilitatea de a identifica și de a controla factorii externi, cum ar fi costurile impuse instituțiilor publice pentru optimizarea „productivității”.

Auditul eficienței constă, așadar, în a evalua dacă există cel mai bun raport între resursele utilizate și realizările sau rezultatele obținute. Eficiența este strâns legată de conceptul de „productivitate”, iar problema cheie constă în a determina dacă realizările sau rezultatele au fost optimizate în ceea ce privește cantitatea, calitatea și respectarea termenelor pentru nivelul de resurse disponibile.

Auditul va stabili, de exemplu:

- dacă realizările sau rezultatele au fost obținute la cel mai mic cost;
- dacă există constrângeri sau suprapuneri inutile care ar fi putut fi evitate.

Exemplu de risc - Măsuri forestiere în cadrul politicii de dezvoltare rurală

În ceea ce privește obiectivul de extindere a suprafețelor împădurite, există diferite tipuri de terenuri care pot fi împădurite. Regulamentul prevede că sprijinul acordat pentru împădurirea terenurilor agricole aflate în proprietatea autorităților publice va acoperi doar costul de instalare. Acest lucru înseamnă că nu se acordă niciun sprijin pentru compensarea pierderilor de venit sau a costurilor de întreținere, așa cum se procedează în cazul împăduririi terenurilor proprietate privată. Astfel, teoretic, ar fi mult mai eficace orientarea sprijinului către terenurile aflate în proprietatea autorităților publice deoarece acest lucru ar permite împădurirea unei suprafețe mult mai întinse cu aceeași finanțare [53].

Exemple de întrebări de audit privind eficiența:

Auditul direct al performanței:

- Care este comparația dintre costul pe loc de muncă creat în cadrul programului comunitar de formare profesională pentru șomerii pe termen lung și alte costuri pe loc de muncă din cadrul unor inițiative similare?
- Proiectele ar fi putut fi executate într-un mod diferit care ar fi condus la rezultate mai bune în ceea ce privește respectarea termenelor și calitatea?

Auditul sistemelor de control:

- Există proceduri adecvate pentru stabilirea priorităților și pentru selectarea proiectelor de infrastructură în domeniul transporturilor astfel încât să se obțină un impact maxim al fondurilor comunitare? Criteriile utilizate sunt adecvate și sunt acestea puse în aplicare astfel cum s-a prevăzut inițial?
- Instituțiile comunitare utilizează în mod consecvent, în cadrul procesului decizional, informațiile de gestiune cheie privind suprafața, starea, utilizarea și costurile spațiilor de birouri?

Atunci când auditul eficienței are ca obiectiv examinarea realizărilor, auditorii ajung adesea la examinarea proceselor prin care o organizație transformă resursele în realizări. Evaluarea poate include calcularea costului unitar al realizărilor obținute (ex.: costul mediu pe oră de formare profesională) sau a ratei de eficiență a forței de muncă (ex.: numărul de cereri de

subvenție procesate pe zi) și compararea acestora cu criteriile acceptate care pot fi stabilite prin referință la organizații similare, perioade sau standarde anterioare pe care entitatea auditată le-a adoptat în mod explicit. și/sau rezultatele. Atunci când auditul eficienței are ca obiectiv examinarea rezultatelor, este nevoie, de regulă, de instrumente economice pentru a aprecia capacitatea reală sau potențială a instituției publice auditate, a unei operațiuni sau a unui program, de a obține anumite rezultate la un anumit cost. De exemplu, analiza raportului dintre cost și eficacitate poate fi utilizată pentru a stabili legătura dintre efectele nete ale unei intervenții și resursele financiare necesare producerii efectelor respective; criteriile de evaluare pot fi, de exemplu, costul pe unitate de rezultat obținut (ex.: costul pe loc de muncă creat) care este apoi comparat cu costul altor intervenții alese ca etalon. În funcție de abordarea auditului, auditorii fie vor examina fiabilitatea analizei efectuate de organismul auditat, fie vor efectua ei înșiși astfel de analize.

Eficacitatea și eficiența auditului public intern este rezultanta acțiunii conjugate a organizării structurii de audit și a gradului de integrare a acesteia în cadrul entității publice, dublate de calitatea factorului uman și de un management performant al acestora. Deși s-au manifestat divergente doctrinare, generate de vârsta fragedă a auditului public intern în România, care își au sursa în confruntarea a două concepții opuse, respectiv cea represivă (polițienească) și cea preventivă (de consiliere și consultanță), ultima dintre acestea s-a impus ca fiind prevalentă, atât în legislația națională, în practică, cât și în cultura organizațională a entităților auditate.

Eficiența auditului operațional se poate exprima pe de-o parte în cifre (pagube recuperate, pierderi evitate, câștiguri realizate), dar și în alte rezultate cel puțin la fel de importante: relevanța recomandărilor formulate, actualizarea geografiei riscurilor entității, evidențierea oportunităților identificate și îmbunătățirea controlului intern. Performanța managementului sistemului de audit intern și valoarea acestuia sunt evidențiate de autoevaluarea și evaluările structurii ierarhice superioare și a celor externe ministerului, dar mai ales de maniera în care aceasta este reflectată în cultura organizațională a entităților auditate, ca beneficiare ale auditului.

Structura de audit, în ansamblul ei, generează performanță și eficiență în măsura în care aduce elemente noi de bună practică, formulează și promovează propuneri pertinente de îmbunătățire a cadrului organizatoric, normativ și procedural, care sunt agreate și implementate.

Auditul intern constituie un instrument recunoscut de schimbare a mentalităților managementului și angajaților entităților publice, de la starea actuală la o stare nouă, cea presupusă de conceptul de *governanță corporatistă*, care înseamnă că o entitate publică trebuie condusă la fel ca o afacere, adică profitabil, cu atât mai mult cu cât este vorba de bani publici.

În practica managerială a structurilor de audit public intern există relații nemijlocite între putere, autoritate și conducere. Autoritatea este un concept strâns legat de putere. Aceasta

reprezintă dreptul managerului de a stabili responsabilități și de a utiliza resurse, în funcție de puterea efectivă a acestuia. Sursele puterii sunt: capacitatea de a recompensa, capacitatea de a sancționa, legitimitatea reală a managerului (liderului), carisma și, nu în ultimul rând, credibilitatea - ca o consecință a temeinicelor cunoștințe profesionale.

Problemele legate de eficacitate se pun atunci când o instituție publică nu produce realizările, rezultatele sau impacturile așteptate.

Riscurile generale din acest domeniu cuprind:

Atingerea scopurilor sau a obiectivelor fixate

- deficiențele care afectează conceperea politicii, ex.: evaluarea inadecvată a nevoilor, obiective neclare sau incoerente, modalități de intervenție inadecvate sau imposibilitatea de a le pune în practică;

- deficiențele care afectează procesul de gestiune, ex.: obiective neîndeplinite, personal de conducere care nu stabilește prioritățile în îndeplinirea obiectivelor.

Auditul eficacității constă, așadar, în aprecierea măsurii în care diferitele tipuri de obiective au fost atinse:

- obiective operaționale: auditul evaluează măsura în care au fost produse realizările așteptate și implică, de regulă, examinarea operațiunilor interne ale organismelor responsabile de punerea în aplicare a intervenției; imediate (rezultate);

- obiective imediate: auditul constă în a evalua dacă intervenția a avut rezultate clare și pozitive pentru destinatarii direcți după participarea acestora la intervenție și implică, de regulă, analiza informațiilor de monitorizare furnizate de organismele responsabile de punerea în aplicare, precum și obținerea de informații de la destinatarii direcți; intermediare sau globale (impacturi);

- obiective intermediare și globale: examinarea se extinde în afara entității auditate, scopul acesteia fiind de a măsura impacturile intervenției publice.

În consecință, auditul trebuie să ia în considerare factorii exogeni și să producă probe care să ateste faptul că impacturile observate provin efectiv din intervenția publică respectivă și nu sunt consecințele unor astfel de factori exogeni.

Exemplu de risc - Programul de sprijin pentru producția de furaje uscate

Programul prevede două rate de ajutor: o rată scăzută pentru furajele uscate la soare și o rată ridicată pentru furajele uscate cu ajutorul mașinilor, pentru a compensa cheltuielile suplimentare de combustibil. Această diferențiere între ratele de ajutor are un impact considerabil asupra modului de uscare a furajelor. În momentul aderării Spaniei la Comunitate în 1986, doar 61 000 de tone de furaje erau uscate artificial în fiecare an; în 1996/1997, 1 414 000 de tone erau uscate prin această metodă deoarece producătorii considerau că rata de ajutor mai

ridicată este mai profitabilă. Consumul anual de energie generat de acest program doar în Spania este suficient pentru a răspunde nevoilor anuale de electricitate ale unei comunități de mărimea orașului Alicante (285 000 de locuitori). Sunt necesare mai mult de 200 000 de hectare de pădure pentru a absorbi cantitățile suplimentare de dioxid de carbon produse prin procesul de uscare.

Exemple de întrebări de audit referitoare la eficacitate:

Auditul direct al performanței

- Programele de sprijin pentru pensionarea anticipată a agricultorilor vârstnici și pentru instalarea tinerilor agricultori au avut un impact pozitiv evident în ceea ce privește modernizarea și viabilitatea economică a exploatațiilor agricole din zonele defavorizate?

- Proiectele de infrastructură au contribuit la creșterea traficului reducând, în același timp, durata călătoriei și îmbunătățind siguranța?

Auditul sistemelor de control

- Statele membre au elaborat și au pus în aplicare în mod corespunzător măsuri adecvate pentru monitorizarea și limitarea impactului producției de zahăr asupra mediului înconjurător? În fundamentarea deciziei de finanțare, Comisia și statele membre au efectuat o evaluare adecvată a nevoilor și a posibilelor avantaje generate de programul pentru prevenirea abandonului școlar prematur? Auditul eficacității va fi, prin urmare, orientat spre realizări, rezultate sau impacturi.

- Evaluarea impactului unei intervenții, și anume evaluarea măsurii în care au fost îndeplinite obiectivele globale sau chiar intermediare ale acestei intervenții, se poate dovedi destul de dificilă. Dificultatea este determinată de faptul că obiectivele sunt exprimate, de obicei, în termeni atât de generali încât nu pot fi asociate unor indicatori măsurabili, gradul de îndeplinire a acestor obiective devenind, așadar, dificil de verificat.

De asemenea, atunci când obiectivele sunt identificate mai clar, în cadrul procesului de colectare și de analiză a probelor de audit necesare, este posibil să se recurgă la resurse de audit disproporționate în cazul în care informația respectivă nu este disponibilă imediat în cadrul entității auditate. În plus, este dificil să se aprecieze dacă impacturile observate sunt într-adevăr efectele intervenției sau ale unor factori exogeni. În astfel de cazuri, abordarea auditului trebuie să examineze mai întâi dacă sunt disponibile informații fiabile și pertinente privind evaluarea și dacă acestea pot fi utilizate ca probe de audit.

- Un obiectiv de audit mai realist constă adesea în evaluarea realizărilor sau a rezultatelor unei intervenții, și anume a gradului în care au fost îndeplinite obiectivele operaționale sau imediate. Cu condiția ca aceste obiective să fie SMART - specifice, măsurabile, realizabile, pertinente și delimitate în timp - în conformitate cu abordarea Comisiei în ceea ce privește performanța și gestionarea riscului, iar îndeplinirea lor să fie monitorizată cu ajutorul

indicatorilor de performanță, este posibil să se obțină o bază de referință clară și adecvată pentru evaluarea eficacității.

Exemplu de risc - Strategia în domeniul resurselor umane

Direcția de resurse umane are un rol direct în îndeplinirea obiectivelor instituțiilor publice și a obiectivului de guvernare privind întărirea capacității instituționale a acestuia și creșterea cunoștințelor și competențelor profesionale și tehnice în domeniul managementului și planificării strategice. Are ambiții clare pentru a asigura eficiența activităților prin gestionarea performanței, controlul, revizuirea și rezolvarea eficientă a plângerilor și reclamațiilor; asigurarea eficienței entității printr-o examinare critică a alocării resurselor umane, în colaborare cu celelalte structuri de specialitate din cadrul instituției publice.

Direcția resurse umane înțelege bine provocările și oportunitățile cu care se confruntă personalul din cadrul instituției publice, intensifică influența managerilor asupra priorităților planului de menținere a competențelor și asigură orientarea corectă a planurilor. De asemenea, interacționează cu un număr vast de grupuri și reprezentanți pentru a afla necesitățile diverse care există în cadrul entității publice și pentru a identifica punctele de vedere ale acestora, astfel încât acestea să poată fi luate în considerare în planificarea comună a strategiei.

Desfășurarea activităților pe bază de colaborare cu managerii structurilor de specialitate din entitate este esențială pentru realizarea obiectivelor autorității și pentru îndeplinirea funcțiilor sale statutare. De asemenea, direcția în stabilirea și realizarea obiectivelor sale ia în considerare prioritățile Agenției Naționale a Funcționarilor Publici, ale structurilor din cadrul entității și ale altor factori cheie implicați, cum ar fi: Ministerul Muncii, Familiei și Protecției Sociale, Institutul Național de Statistică etc.

Din analiza strategiei de dezvoltare a resurselor umane a entităților publice din România am identificat două obiective generale în domeniul evaluării performanțelor profesionale, respectiv:

1. Elaborarea și implementarea unui sistem de evaluare a performanțelor profesionale a personalului.

Pentru realizarea acestui obiectiv au fost stabilite 3 obiective specifice, respectiv:

- Proiectarea unui sistem de evaluare profesională a personalului contractual;
- Elaborarea unui sistem unitar de indicatori de performanță ai activităților structurii de resurse umane, în vederea utilizării adecvate a acestora la evaluarea anuală a performanțelor individuale ale personalului;
- Elaborarea unui ghid metodologic în vederea asigurării eficiente a evaluării periodice a performanțelor profesionale individuale ale funcționarilor publici.

2. Stabilirea unor mecanisme pentru administrarea eficientă a resurselor umane și

dezvoltarea carierei profesionale a acestora.

Acest obiectiv general acoperă mai multe domenii ale resurselor umane, motiv pentru care am procedat la selectarea obiectivelor specifice, identificând două obiective:

- Asigurarea unui management eficient al raporturilor de serviciu/muncă;
- Respectarea riguroasă a standardelor de performanță în promovarea în funcția publică și avansarea în treapta de salarizare.

Obiectivele generale de resurse umane decurg din obiectivele generale ale organizației și sunt în consens cu strategia entității publice.

Managementul resurselor umane: angajarea, formarea, promovarea, tratarea justă și echitabilă a forței de muncă, pornind de la o bază individuală și colectivă. Prezentarea unor astfel de politici nescrise și asociate unor reglementări existente, nu este suficientă pentru a asigura uniformitatea criteriilor care servesc la luarea deciziei în domeniul utilizării eficiente și valorizante a resurselor umane, reflectă politica, intențiile, aptitudinile și obiectivele managementului de vârf pentru pregătirea și dezvoltarea resurselor umane. Ea este expresia obiectivelor implementate și a mijloacelor folosite și este, totodată, un plan de orientare și acțiune pentru cei care își asumă responsabilități manageriale în acest domeniu.

Evaluarea performanțelor profesionale individuale ale funcționarilor publici se realizează în condițiile Legii nr. 188/1999 privind Statutul funcționarilor publici, HG 611/2008 privind organizarea și dezvoltarea carierei funcționarilor publici și a metodologiei de evaluare emisă de ANFP și are drept scop formarea unui corp profesionist de funcționari publici. Conformitatea respectării și aplicării acestor reglementări trebuie să asigure:

- concordanța între exigențele postului și calitățile angajatului, respectiv între activitățile desfășurate de funcționarul public și cerințele funcției publice;
- păstrarea obiectivității și a spiritului de echitate. Selectarea unui candidat pentru un post trebuie să răspundă, atât cât este posibil, următoarelor criterii: abilitatea (îndemânare, pricepere); experiență; pregătire; inteligență; caracter; sănătate fizică.
- compararea gradului de îndeplinire a obiectivelor individuale stabilite cu rezultatele obținute efectiv și realizarea unei aprecieri obiective a performanțelor individuale;
- asigurarea unui sistem motivațional, care să determine creșterea performanțelor profesionale individuale și recompensarea rezultatelor deosebite;
- identificarea necesităților de instruire a funcționarilor publici, astfel încât rezultatele activităților desfășurate să fie îmbunătățite și să asigure îndeplinirea obiectivelor stabilite.

Potrivit Ministerului Finantelor Publice și Unității Centrale de Armonizare pentru Auditul Public Intern a fost aprobat planul de acțiuni pentru implementarea Planului de acțiuni pentru implementarea Strategiei dezvoltării auditului public intern 2018- 2020.

Obiectivul general a Strategiei este evaluarea eficacității sistemelor de management al riscurilor, funcționalitatea controlului intern și a proceselor de guvernanță, în special în ceea ce privește constituirea și utilizarea fondurilor publice și administrarea patrimoniului public. Scopul urmărit este funcționarea și asigurarea realizării obiectivelor. Este necesar să menționăm că sistemul de control financiar public intern în România pune în prim plan organizarea și funcționarea independentă a auditului public intern, astfel încât să se asigure implementarea sistemelor de control intern managerial pentru prevenirea sau limitarea erorilor și fraudei.

Conform strategiei, auditul public intern reprezintă activitatea funcțional independentă și obiectivă, care dă asigurări și consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor și cheltuielilor publice, perfecționând activitățile entității publice; ajută entitatea publică să își îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică și metodică, care evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de guvernanță.

Auditul public intern evaluează eficacitatea sistemelor de management al riscurilor, funcționalitatea controlului intern și a proceselor de guvernanță, îndeosebi în ceea ce privește constituirea și utilizarea fondurilor publice și administrarea patrimoniului public. Scopul urmărit este dacă aceste sisteme funcționează și asigură realizarea obiectivelor.

Prin implementarea obiectivelor și activităților stabilite prin strategie se urmărește consolidarea funcției de audit public intern și creșterea calității acesteia, astfel încât să se dezvolte gradul de asigurare în ceea ce privește eficacitatea managementului riscurilor, funcționalitatea controlului intern și a proceselor de guvernanță, prin implementarea strategiei se mai urmărește și creșterea contribuției auditului public intern la îmbunătățirea activităților entității publice. În strategie se stabilește rolul Ministerului Finanțelor Publice care va contribui la consolidarea funcției de audit intern în sectorul public din România, prin asigurarea implementării unei strategii unitare în domeniul auditului public intern, dezvoltarea cadrului normativ, metodologic și procedural, precum și prin elaborarea de instrumente specifice practicii auditorilor interni. În același timp, va monitoriza modul de organizare și funcționare a activității de audit public intern la nivelul entităților publice și va propune, după caz, împreună cu conducătorii entităților publice măsuri de îmbunătățire a strategiei.

Pe baza analizei mediului intern și extern al domeniului auditului public intern, dar și influenței pe care auditul public intern o are asupra urmăririi modului de constituire și utilizare în condiții de eficiență și eficacitate a banului public, este necesar de stabilit oportunitățile prin asigurarea funcției de audit la un număr mai mare de entități publice locale – urmare implementării sistemului de cooperare, pentru consolidarea funcției și identificarea amenințărilor în scopul urmăririi și eliminării lor.

2.3. Caracteristica exercitării funcțiilor manageriale în auditul public intern

Managementul e un domeniu de cercetare cu caracter multidisciplinar.

În opinia autorului, managementul poate fi analizat ca fiind un proces conștient prin care acțiunea individuală și de grup e coordonată pentru a realiza obiectivele instituției.

Managementul realizează sarcini și obiective acceptate din punct de vedere al valorilor unei societăți.

În ceea ce privește funcționalitatea instituțiilor, evoluția managerială este caracterizată prin trecerea de la eficiența economică și socială localizată, la armonizarea eficienței economice cu componentele sociale și apoi la încurajarea fluxului de informații pentru optimizarea deciziilor cu finalitate macro și microeconomică și a deciziilor cu finalitate socială. Evoluția auditului managerial intern în cadrul instituțiilor publice a fost determinată de dezvoltarea continuă a mediului economic, de amploarea complexității operațiunilor economice și de tranzacțiile efectuate de către instituțiile publice.

Auditul reprezintă examinarea de către o persoană independentă și competentă a fidelității reprezentărilor contabile și financiare.

Managementul auditului intern este considerat în lume o profesie care a prins contur de-a lungul anilor, căutând să răspundă mereu necesităților în continuă schimbare pe care le au instituțiile. Auditul intern, axat la începuturile sale pe probleme contabile, a devenit astăzi un instrument puternic de depistare a principalelor riscuri ale organizațiilor.

Ca funcție, managementul auditului intern are o apariție relativ recentă, în perioada crizei economice din 1929 din Statele Unite ale Americii. Întreprinderile erau atunci afectate de recesiunea economică și economiile de orice natură erau la ordinea zilei. Toate conturile au fost minuțios analizate în vederea unei reduceri a taxelor. Dar marile întreprinderi americane foloseau deja serviciile Cabinetelor de Audit Extern, organisme independente care aveau misiunea de a certifica conturile, bilanțurile și situațiile financiare. Ca pretutindeni, se căuta o metodă de reducere a cheltuielilor și s-a realizat că pentru a duce la bun sfârșit activitatea de certificare, auditorii externi trebuiau să efectueze numeroase activități pregătitoare: inventare de orice natură, analize de conturi, sondaje diverse și variate etc. Atunci s-a sugerat în mod normal ca anumite activități pregătitoare să fie preluate de personalul întreprinderii. Cabinetele de Audit Extern și-au dat acordul cu condiția unei anumite supervizări [104].

Astfel au apărut acești „auditori” deoarece efectuau activități de audit, în sensul în care era înțeles la acea dată, dar „interni” deoarece făceau parte din instituții. Ei participau la activitățile curente ale auditorilor externi, dar fără a întocmi sintezele și concluziile.

Într-un fel subcontractanți ai Auditorilor Externi, ei au permis realizarea obiectivului fixat inițial: reducerea taxelor întreprinderilor. Astfel s-a născut cuvântul, nu funcția. Odată cu

trecerea crizei, ei au fost folosiți în continuare deoarece dobândiseră cunoștințele necesare și utilizau metodele și instrumentele aplicate domeniului contabil; puțin câte puțin, ei au lărgit domeniul de aplicare și i-au modificat în mică măsură obiectivele.

Regăsită în peste 80 de institute naționale, funcția de audit intern face parte din Institute of Internal Auditors (IIA) al cărui sediu se află la Orlando, în Statele Unite ale Americii, profesia reunește peste 77.000 de membri repartizați în peste 120 de țări [105].

Funcția de Audit Intern a apărut în Franța de-abia în anii 60, puternic marcată de originile sale de control contabil. Reunind aproximativ 2000 de membri, I.F.A.C.I. (Institutul Francez al Auditului și Controlului Intern) este unul din institutele naționale cele mai puternice și cele mai dinamice. Fondat în 1965 cu statut de asociație, I.F.A.C.I. grupează auditori provenind din peste 650 de organisme publice și private, în Franța și în țările francofone.

Managementul auditului intern este o profesie care se bazează pe un cadru de referință recunoscut în lumea întreagă, chiar dacă, datorită varietății mediilor în care este practicat auditul intern acesta trebuie să se adapteze pentru a lua în calcul particularitățile legislative și de reglementare ale fiecărei țări, regulile specifice care guvernează anumite sectoare de activitate sau pur și simplu mărimea și cultura instituțiilor publice.

Prima declarație, cu adevărat premonitoare despre rolul pe care ar trebui să-l joace auditul intern, a fost cea făcută în 1941 de către J.B.Thurston, Președintele noului Institut Internațional al Auditorilor Interni care afirma că perspectivele cele mai strălucite pentru Auditul Intern ar fi în Asistența managerială („It is as an arm of Management that internal auditing has its most brilliant future”).

Conceptul de Audit – Management ar trebui să se afirme tot mai mult, fără a pune în discuție conceptul tradițional de Audit – Control.

Specialiștii au demonstrat foarte bine că aceste două noțiuni nu sunt incompatibile. Auditul de eficacitate apare ca un plus de valoare a auditorului care merge mai departe de simplul control de conformitate.

Acest plus de valoare se manifestă și se dezvoltă în două direcții care explică și justifică evoluția previzibilă:

- Creșterea în complexitate a gestiunii îi obligă pe manageri să solicite participarea auditorilor interni în situații noi sau dificile și, astfel, să se integreze în managementul organizației. În acest context el va trebui să-și păstreze rolul de consiliere și să lase managerul să-și asume soluțiile preconizate.

- Rolul de consiliere se dezvoltă la rândul său, crescând în același timp și rolul său pedagogic. Rol pedagogic deoarece participă din ce în ce mai mult la formarea specialiștilor din domeniul său și la implementarea controlului intern. Prin ajutorul acordat managerilor

instituțiilor publice, auditul intern și-a dovedit utilitatea ca funcție de asistență. Această noțiune de asistență face ca auditul intern să se distingă fără echivoc de orice acțiune de „poliție”. Conducătorul organizației (managerul/ responsabilul) se lasă asistat de auditorii interni pentru a rezolva problemele ce țin de deciziile luate pentru a avea un mai bun control asupra activităților. Noțiunea de asistență evoluează în fiecare zi spre o mai mare implicare a auditorului în organizație. Auditorul intern adoptă din ce în ce mai mult profilul unui consilier, al unui consultant pe care îl putem chema spontan și astfel al unui specialist. Se pune astfel capăt unei controverse care s-a bucurat de mare succes până nu de mult: auditorul intern are vreo obligație de a reprezenta un mijloc sau obligația de a da un rezultat? Imediat ce se admite că auditorul intern „consiliază” „asistă” „recomandă” dar nu decide, obligația lui nu ar fi decât o obligație de a reprezenta un mijloc: a face totul pentru a ajuta la îmbunătățirea controlului pe care fiecare responsabil îl are asupra activităților sale și prin urmare a ajuta la atingerea obiectivelor controlului intern.

Pentru a face acest lucru, auditul intern dispune de atuuri pe care managerul nu le are și anume:

- Are norme de referință care-i dau autoritate, o metodă și instrumente care-i garantează eficacitatea.
- Dispune de independență de spirit, de o autonomie care îi permite să conceapă toate ipotezele și să formuleze toate recomandările.
- Nu este distras în cercetările și gândirea lui de constrângerile și obligațiile unei activități permanente și nici de gestionarea zilnică a unui serviciu [13, p.133].

➤ **Sistemul de management în instituția publică**

Pentru a putea realiza un sistem de management adecvat trebuie luate în considerare toate elementele specifice instituției publice, respectiv, dimensiunea și structura resurselor umane, materiale și financiare, potențialul și mentalitatea personalului.

Sistemul de management cuprinde următoarele 4 componente [90, p. 60]:

1) Subsistemul organizatoric

Organizarea cuprinde elementele organizatorice stabilite de către conducere prin regulamentul de organizare și funcționare, organigramă, descrieri și posturi, având drept conținut principal funcțiile, activitățile, atribuțiile și sarcinile.

Subsistemul organizatoric este format prin reuniunea elementelor proprii organizării formale și a celor informale.

• Organizarea formală

Reprezentând structura oficială a oricărei instituții publice, cât și modul în care aceasta funcționează, organizarea formală trebuie analizată și înțeleasă din două puncte de vedere; vorbim astfel, de o **abordare procesuală** și una **structurală** a organizării formale.

Din punct de vedere al abordării procesuale, conținutul organizării formale își găsește expresia în:

- a) **funcțiuni** ale instituției publice: ansamblul activităților omogene, asemănătoare sau complementare, efectuate de personalul de o anumită specialitate, prin utilizarea și aplicarea unor metode și tehnici specifice, în scopul îndeplinirii unor obiective principale comune;
- b) **activități** ale instituției publice : ansamblul atribuțiilor omogene realizate de personalul ce posedă competențe de specialitate dintr-un domeniu restrâns, în scopul îndeplinirii unor obiective secundare;
- c) **atribuții** : ansamblul sarcinilor ce se execută periodic sau continuu, de către personalul cu cunoștințe specifice unui domeniu restrâns, în scopul îndeplinirii unui obiectiv specific;
- d) **sarcini**: componente ale unui proces de muncă, complex sau simplu, destinate îndeplinirii unui obiectiv individual și atribuite spre realizare unei singure persoane.

Din punct de vedere al organizării formale subdiviziunile organizatorice trebuie să ofere optimul în atingerea obiectivelor stabilite.

Organizarea formală își găsește astfel expresia în: *componentele structurii organizatorice* (postul, funcția, compartimentul), respectiv în *documentele de exprimare a structurii organizatorice* (organigrama, regulamentul de organizare și funcționare, fișa postului).

• **Organizarea informală**

Organizarea informală reflectă viața interioară a instituției publice în cadrul căreia prelevă comunicarea grupurilor formate spontan la locurile de muncă, pe criterii profesionale.

Funcționarea organizării informale, este determinată de interesele și preocupările comune, similitudinea sau comunitatea profesiei, nivelul de pregătire și calificare, precum și de nemulțumirile comune față de autoritate.

Principalele elemente componente ale organizării informale în sensul potențării rezultatelor activității formale, sunt: grupul informal; - norma de conduită; relația /relațiile informală; liderul informal.

2) Subsistemul informațional

Acest subsistem reprezintă totalitatea datelor, informațiilor, circuitelor informaționale, fluxurilor informaționale, procedurilor și mijloacelor de tratare a informațiilor existente într-o entitate ce au drept scop asigurarea suportului informațional necesar pentru stabilirea și îndeplinirea obiectivelor planificate.

Sistemele informaționale permit utilizatorilor să folosească în comun resursele hard și soft disponibile; facilitățile oferite în acest sens asigură o colaborare facilă între persoane aflate la distanțe considerabile dar ale căror calculatoare sunt conectate la rețea.

Din prisma unei abordări strict manageriale, sistemul informațional al unei organizații este reprezentat de totalitatea informațiilor, canalelor și fluxurilor informaționale, procedurilor de prelucrare a informațiilor, metodelor, tehnicilor, instrumentelor utilizate de factorul uman implicat în prelucrarea datelor pentru conceperea și obținerea informațiilor necesare fundamentării deciziilor pentru conducerea unui domeniu de activitate.

Sistemul informațional face legătura între sistemul condus și sistemul de management, fiind subordonat acestuia.

Sistemul informațional poate fi definit ca un ansamblu tehnico-organizatoric de proceduri de constatare, consemnare, culegere, verificare, transmitere, stocare și prelucrare a datelor, în scopul satisfacerii cerințelor informaționale necesare conducerii în procesul fundamentării și elaborării deciziilor.

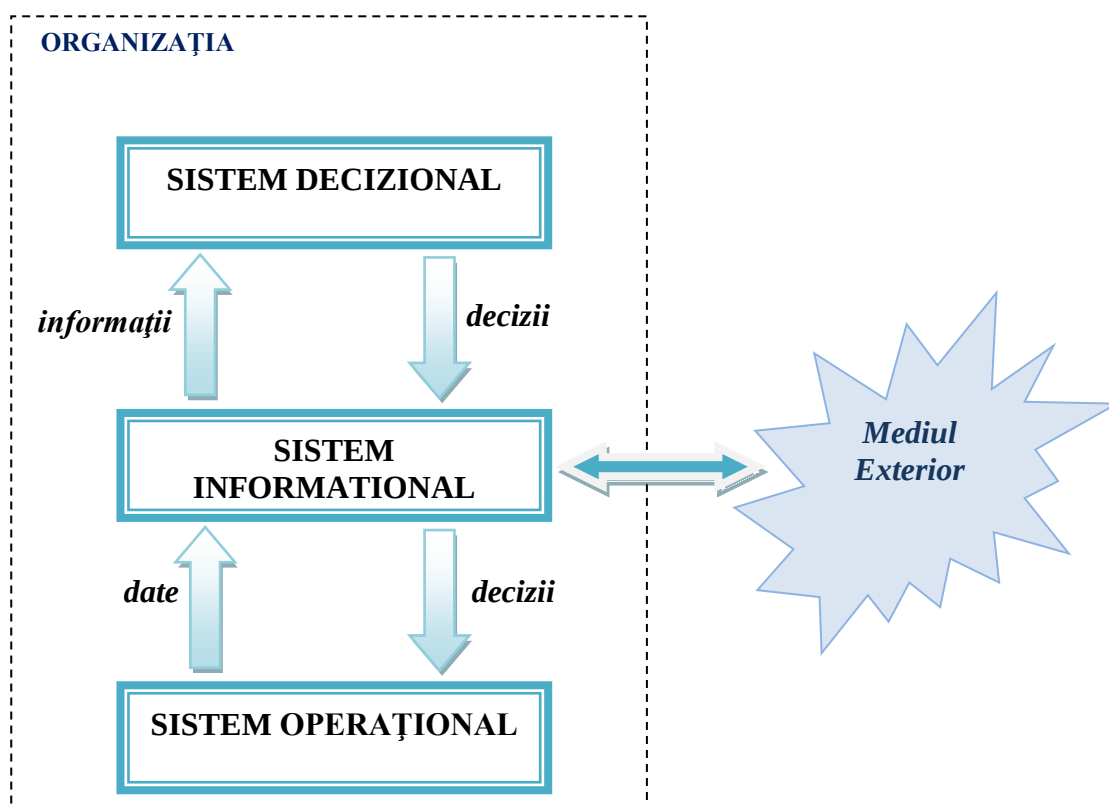


Fig. 2.1. Locul și rolul Sistemului informatic în cadrul organizației

Sursa: Elaborat de autor

În figura 1. pot fi identificate subsistemele care definesc un sistem economic [62, p.87], acesta fiind considerat un caz particular al sistemelor deschise, în care se realizează un schimb permanent de date, informații sau cunoștințe cu mediul exterior (alte organizații). Astfel, în

literatura de specialitate este unanim acceptat faptul că în orice organizație, în forma ei ideală de exprimare, există trei nivele (sisteme, subsisteme) care delimitează activitățile de bază:

- *Nivelul (sistemul, subsistemul) operațional*, în care se regăsesc actorii cu atribuții în executarea deciziilor;
- *Nivelul (sistemul, subsistemul) informațional*, care furnizează fiecărui actor informațiile (resursele) necesare pentru a-și putea exprima aportul la îndeplinirea sarcinilor de lucru; asigură pe de-o parte informațiile necesare fundamentării deciziilor, primește și transmite deciziile formulate de sistemul de conducere, iar pe de altă parte asigură legătura dintre mediul intern al organizației și cel exterior ei;
- *Nivelul (sistemul, subsistemul) decizional*, în care sunt fundamentate deciziile.

Procesul managerial este înțeles, în primul rând, ca un proces de folosire a informației, actul conducerii realizându-se în cadrul ciclului

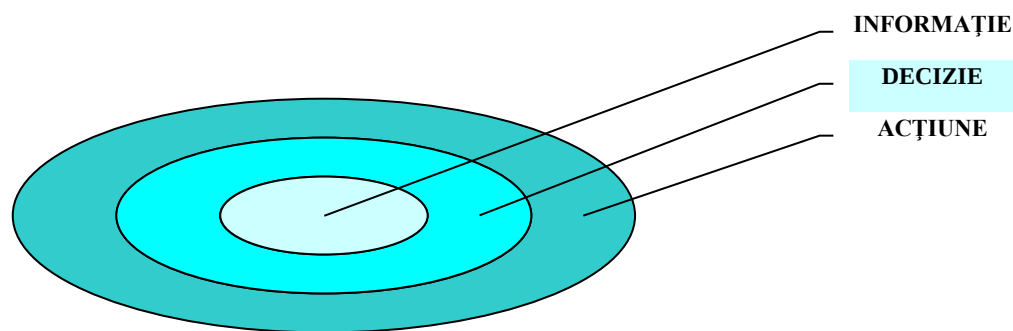


Fig. 2.2. Procesul managerial
Sursa: Elaborat de autor

Momentul de bază al acestui proces îl reprezintă luarea deciziei. Adoptarea acesteia generează informația decizională care transmisă executanților, se traduce în acțiuni de realizare propriu-zisă.

Sistemul managerial al oricărei instituții publice poate fi privit ca rețea de informații, de comunicări orizontale și verticale, în cadrul căreia, compartimentele, personalul de conducere și cel de execuție reprezintă nodurile rețelei. Astfel, pe structura organizatorică – formală și informală – stabilită deja, sistemul managerial trebuie să folosească un sistem informațional adecvat și eficient.

Sistemul informațional reprezintă un ansamblu de fluxuri și circuite informaționale organizate într-o concepție unitară, utilizând metode, proceduri, resurse umane și materiale, pentru selectarea, înregistrarea, prelucrarea, stocarea și/sau transmiterea datelor și a informațiilor, prin intermediul cărora se asigură interconexiunile informaționale dintre sistemul

de conducere și executanți, dintre elementele componente ale acestora, dintre organismul pe care îl servește și mediul extern, cu scopul final de realizare a obiectivelor instituției publice.

În figura nr. 3 se poate observa faptul că, în cazul în care metodele, procedurile și mijloacele utilizate pentru colectarea, înregistrarea, prelucrarea, stocarea și/sau transmiterea datelor și a informațiilor sunt cu preponderență automatizate, acestea formează **sistemul informatic** component al sistemului informațional.

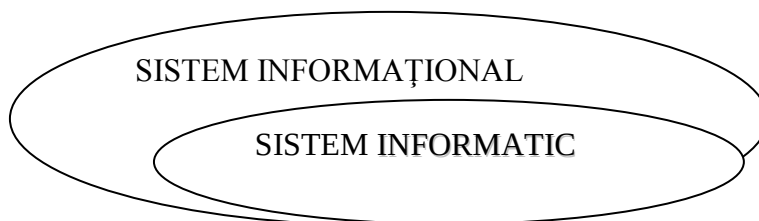


Fig. 2.3. Sistemul informațional

Sursa: Elaborat de autor

Din punct de vedere informațional, nivelul de dezvoltare al unui sistem de management poate fi apreciat și după complexitatea și ponderea sistemului informatic în cadrul sistemului informațional specific [21]. Astfel, un grad înalt de complexitate și omniprezență al sistemului informatic contribuie substanțial, în măsura în care managerul îl utilizează eficient, la creșterea performanțelor sistemului condus.

În cadrul entității, orice sistem informațional îndeplinește mai multe funcții care exprimă rolul și contribuția sa la desfășurarea adecvată a activităților. Sistemul informațional este necesar să asigure ansamblul informațiilor pentru inițierea, fundamentarea și adoptarea deciziilor de conducere, ceea ce reprezintă conținutul funcției decizionale.

În raport cu executanții, sistemul informațional exercită funcția operațională. Aceasta constă în esență în asigurarea personalului cu ansamblul informațiilor necesare realizării mulțimii de acțiuni implicate de executarea sarcinilor atribuite.

Managementul operativ într-o instituție are la bază informația și comunicarea.

Sistemul informațional de management este definit ca sistem manual sau computerizat, proiectat și aplicat cu scopul de a furniza managerilor de la toate nivelurile și funcțiile, informațiile parvenite din surse interne și externe entității, pentru comunicarea și utilizarea acestora în adoptarea de decizii eficiente în activitățile de previziune, organizare, coordonare și control, conform competențelor specifice.

În acest context, ca sistem de management sau doar ca tehnică în etapa de luare a deciziei sistemul informațional de management prezintă următoarele caracteristici:

- se bazează pe o circulație verticală a informațiilor (de exemplu între subordonați și conducători);

- este alcătuit dintr-o multitudine de subsisteme care furnizează informații de la cele curente, operative, până la cele strategice;
- subsistemele componente sunt astfel coordonate și integrate, încât formează un tot unitar;
- necesită o bază de date bine pusă la punct, actualizată și astfel structurată, încât să permită accesul rapid al managerilor la informațiile stocate în ea;
- utilizează în mare măsura instrumentarul tehnic, solicitând extinderea utilizării sistemelor automate;
- presupune antrenarea continuă a unui personal cu o înaltă competență profesională.

Deși are puternicul avantaj al unor decizii riguros fundamentate și adoptate în timp scurt, în opinia noastră considerăm că, principala dificultate în aplicarea sistemului informațional de management o constituie necesitatea existenței permanente a unui înalt nivel de pregătire a majorității covârșitoare a personalului.

3) Subsistemul decizional

Subsistemul decizional, reprezentând prin ansamblul deciziilor adoptate și aplicate în cadrul entității, fiind integral specific managementului, constituie un adevărat sistem de comandă, ce reglează ansamblul activităților implicate.

Decizia se asociază cu o activitate activă, conștientă, orientată către realitate în general sau față de anumite aspecte specifice.

Prin intermediul subsistemului decizional are loc exercitarea tuturor funcțiilor procesului managerial, decizia reprezentând mijlocul prin care se înlăptuiesc obiectivele, astfel încât el devine elementul component cel mai activ al sistemului de management.

4) Subsistemul metodologic

Subsistemul metodologic este alcătuit din ansamblul de metode, proceduri și instrumente prin care se asigură buna funcționalitate a celorlalte componente manageriale – subsistemele decizional, informațional și organizatoric.

Managementul prin obiective dacă este corect implementat și aplicat în mod riguros atunci el reprezintă o soluție extrem de eficace a problemelor de fond cu care se confruntă din ce în ce mai des instituțiile publice. Adesea se pune întrebarea cui folosește managementul prin obiective? La această întrebare a răspuns economistul Peter Drucker când a lansat conceptul de management prin obiective [38, p. 127] prezentându-l ca pe o modalitate de eliberare a managerilor din capcana rutinei, de reconectare a lor cu activitățile specifice și de eficientizare a funcționării instituției respective.

La baza managementului prin obiective stau două principii :

- presupunerea că este posibil ca toți angajații instituției publice respective să aibă o înțelegere clară a obiectivelor proprii instituției, respectiv:

- conștiința propriului rol și a propriilor responsabilități în atingerea obiectivelor propuse.

Funcțiile manageriale din domeniul auditului public intern, sunt următoarele:

1) Planificarea

Funcția de planificare constă în ansamblul proceselor de muncă prin intermediul cărora se determină principalele obiective ale instituției publice și componentele sale, precum și resursele și principalele mijloace necesare realizării lor. Previziunea răspunde la întrebările: “ce trebuie și ce poate fi realizat în cadrul instituției publice?” în condițiile și concomitent cu desemnarea resurselor necesare.

În entitatea publică, obiectivele generale se descompun în obiective derivate, care, la rândul lor, se descompun în obiective specifice (individuale), formulând un ansamblu coerent. Formularea obiectivelor poate fi calitativă sau cantitativă, însă, în orice caz, trebuie definiți indicatorii de rezultate, pe cât posibil comensurabili.

Din punctul meu de vedere această funcție este cea mai importantă funcție a managementului, deoarece reprezintă activitatea de luare a deciziilor. Se stabilesc obiectivele și cele mai adecvate căi (strategii) pentru atingerea lor. Celelalte funcții derivă din aceasta și conduc la îndeplinirea obiectivelor. Rezultatele planificării sunt reflectate în planurile de activitate.

Planificarea se face la orice nivel al instituției publice, de către manager. Prin planurile lor, managerul schițează ceea ce instituția trebuie să întreprindă pentru a-și atinge obiectivele într-un timp cât mai scurt.

Pentru a se realiza obiectivele, se desfășoară activități adecvate, cărora este necesar să li se aloce resurse. Obiectivele, activitățile eșalonate în timp și resursele aferente, constituie planul de management. Planificarea constituie un element fundamental al sistemului de control managerial, deoarece, prin plan, se stabilește baza de referință în raport cu care aceasta se exercită.

Planificarea este puternic implicată în introducerea “noului” în instituție. Prin planurile elaborate, managerii oferă primele “unelte” care ajută instituția să fie pregătită pentru orice schimbare.

2) Organizarea

Funcția de organizare desemnează ansamblul proceselor de management prin intermediul cărora se stabilesc și se delimitează procesele de muncă fizică și intelectuală pentru fiecare angajat și componentele lor (mișcări, timpi, operații, lucrări, sarcini etc.), precum și gruparea

acestora pe posturi, compartimente, servicii și atribuirea lor ulterior personalului corespunzător în vederea realizării în cât mai bune condiții a obiectivelor previzionate.

Funcția de organizare trebuie să răspundă la întrebarea: cine și cum contribuie la realizarea obiectivelor entității publice? Răspunsul la această întrebare îl constituie combinarea nemijlocită a resurselor umane și în mod indirect, materiale și financiare, la nivelul locurilor de muncă, compartimentelor, serviciilor și instituției în ansamblul său.

Scopul organizării este să creeze o structură, care să îndeplinească sarcinile propuse și să cuprindă relațiile ierarhice necesare. În timpul organizării, managerii preiau sarcinile identificate în timpul planificării și le repartizează personalului subordonat, compartimentelor, birourilor sau serviciilor din cadrul instituției care le pot îndeplini.

Activitățile prin care se realizează obiectivele (individuale, derivate sau generale) sunt transpuse în sarcini (componenta elementară), atribuțiuni și funcțiuni (componente agregate) urmând să fie atribuite spre efectuarea componentelor structurale ale entității publice (posturi și compartimente) prin fișa postului. Aceasta conduce la definirea unei structuri organizatorice adecvate îndeplinirii obiectivelor. Controlul managerial nu poate opera în afara unui plan și a unei structuri organizatorice adecvate.

3) *Coordonarea*

Funcția de coordonare constă în ansamblul proceselor de muncă prin care se armonizează deciziile și acțiunile personalului entității publice, în cadrul previziunilor sistemului organizatoric stabilite anterior. Cu alte cuvinte, coordonarea este o “organizare dinamică” a cărei necesitate rezultă, în principal, din:

- dinamismul instituției publice, imposibil de reflectat în totalitate în planuri și în sistemul organizatoric;
- complexitatea, diversitatea și, parțial ineditul reacțiilor personalului, ce reclamă un “feed-back” operativ, permanent, de natură să asigure corelarea adecvată a deciziilor și a acțiunilor acestora.

Pentru asigurarea unei coordonări eficiente este esențială existența unei comunicări adecvate la toate nivelurile managementului, prin comunicare înțelegând transmiterea de informații și perceperea integrală a mesajelor conținute. Asigurarea unei comunicări eficiente depinde de un complex de factori ce reflectă atât calitatea managementului – realismul obiectivelor, nivelul de pregătire a cadrelor de conducere, stilul de management etc., cât și executanților – nivelul lor de pregătire generală și în domeniul de specialitate, interesul de soluționare a problemelor implicate, receptivitatea la nou etc.

Coordonarea este funcția managementului cel mai puțin formalizată. Ea depinde în mare măsură de potențialul managerilor în cunoașterea și stăpânirea resursei umane, efectele ei fiind

însă strâns legate de conținutul și rezultatele modalității de considerare și aplicare a celorlalte funcții.

4) Antrenarea

Scopul antrenării are un pronunțat caracter operațional, reprezintă implicarea cât mai profundă, cât mai eficace a personalului de execuție și de conducere la realizarea obiectivelor ce-i revin, deduse din obiectivele entității publice.

Antrenarea raspunde la întrebarea: “de ce personalul instituției participă la stabilirea și realizarea obiectivelor circumscrise acesteia?”

În opinia noastră, toți managerii trebuie să fie conștienți că cele mai mari probleme le ridică personalul, dorințele și atitudinile lor. Comportamentul individual sau de grup, trebuie să fie luat în considerare de către manager pentru ca oamenii să poată fi îndrumați și ajutați să execute cât mai bine sarcinile.

Antrenarea managerială implică un anumit stil de conlucrare cu oamenii și de comunicare în instituție.

Fundamentul antrenării îl reprezintă însă motivarea, ce rezidă în corelarea satisfacerii necesităților și intereselor personalului cu realizarea obiectivelor și sarcinilor atribuite. Motivarea, în funcție de modul de condiționare a satisfacțiilor personalului, de rezultatele obținute, este pozitivă sau negativă.

Motivarea pozitivă se bazează pe amplificarea satisfacțiilor personalului din participarea la procesul muncii, ca urmare a realizării sarcinilor atribuite, în condițiile în care nivelul sarcinilor obligatorii de realizat este accesibil majorității executanților.

Motivarea negativă se bazează pe amenințarea personalului cu reducerea satisfacțiilor dacă nu realizează întocmai obiectivele și sarcinile repartizate, al căror nivel este foarte ridicat, inaccesibil în condițiile date unei părți apreciable a executanților.

În opinia noastră, este important ca în cadrul instituțiilor publice procesul motivării personalului să întrunească simultan următoarele caracteristici:

- să fie complex, în sensul utilizării combinate atât a stimulentele materiale cât și morale;
- să fie diferențiat, adică motivațiile considerate și modul lor de folosire țină cont de caracteristicile fiecărei persoane și ale fiecărui serviciu, astfel obținându-se maximum de participare la stabilirea și realizarea obiectivelor instituției.

5) Control – evaluare

În final, managerul trebuie să verifice dacă performanța actuală a instituției este conformă cu cea planificată.

Funcția de control - evaluare răspunde la întrebarea “cu ce rezultate s-a finalizat munca depusă?”. Evaluarea încheie ciclul procesului de management, premergând previzionarea de noi obiective, efectuarea de reorganizări etc.

Procesul de control - evaluare, în calitate de funcție a managementului, implică patru faze:

- măsurarea realizărilor;
- compararea realizărilor cu obiectivele și standardele stabilite inițial, evidențiind abaterile produse;
- determinarea cauzelor ce au generat abaterile constatate;
- efectuarea corecturilor care se impun, inclusiv acționarea, asupra cauzelor ce au generat abaterile negative.

Pentru a fi eficient este necesar ca procesul de control - evaluare să fie continuu. O evaluare eficace se realizează de-a lungul perioadelor de îndeplinire a obiectivelor planificate, cu intensitate sporită asupra punctelor strategice cât și în perioadele critice, decisive pentru eficacitatea rezultatelor.

Reforma sistemului de control financiar public din România a presupus trecerea de la un sistem de control exercitat, în principal, din exteriorul instituției, axat pe inspecții și răspunsuri la sesizări, la un sistem de control propriu fiecărei entități publice, capabil să limiteze efectele riscurilor cu care se confruntă instituția în îndeplinirea obiectivelor sale comparate cu obiectivele și standardele stabilite inițial, în vederea eliminării.

În opinia noastră, această nouă concepție are la bază răspunderea managerială și responsabilitatea asigurării bunei gestiuni a fondurilor bugetare, inclusiv a celor europene, ceea ce presupune adoptarea principiilor moderne de management, a sistemelor de control bazate pe evaluarea riscurilor, regulilor și procedurilor clare și complete, pentru desfășurarea activităților și implicit o funcție efectivă de audit intern.

Funcționarea optimă a entităților pe baza unui cadru integrat de control intern impune existența unui mediu de control adecvat acestora care să promoveze valorile etice, să accepte standarde de bună practică și să stabilească responsabilități în spiritul strategiilor și politicilor aprobate de managementul de nivel superior.

Opinia noastră este că, managerii nu trebuie să mai aștepte să vină cineva din afară să le organizeze sistemul de control din cadrul propriilor entități. Ei trebuie să înțeleagă însă responsabilitatea pe care o au de a-și organiza propriul sistem de control, în cadrul entităților pe care le conduc și, de asemenea, faptul că responsabilitatea le-a fost transferată în totalitate și de aceea trebuie să se implice în organizarea cât mai eficientă a activităților.

Rolul Ministerului Economiei și Finanțelor Publice și al Curții de Conturi a României este acela de a preciza dacă sistemul de control intern implementat de management funcționează și este capabil să preîntâmpine sau să stopeze eventualele utilizări neeconomice ale fondurilor și să identifice eventualele puncte slabe în gestiunea fondurilor pe care le administrează.

În aceste condiții, managerul instituției va trebui să „născocască” activități de control care să-i permită să stăpânească riscurile care apar și să evoluează permanent pentru a le controla efectele.

Din aceste motive, în opinia noastră, managerii trebuie să-și construiască un sistem flexibil de control intern care să fie redus sau dezvoltat cu ușurință în anumite zone sau compartimente din cadrul entităților publice și astfel să țină în frâu evoluția riscurilor și să le limiteze consecințele.

6) *Coordonarea auditului public intern*

Coordonarea este funcția cea mai puțin formalizată a managementului auditului public intern, ce depinde într-o măsură decisivă de factorul uman, de latura umană a potențialului managerilor din acest domeniu.

Efectele coordonării sunt destul de dificil de cuantificat și evaluat fiind condiționate strâns de conținutul și calitatea celorlalte funcții ale managementului auditului public intern.

Coordonarea a fost definită de către H. Fayol ca un ansamblu de procese de muncă, procese care au drept scop de a uni, a lega, a armoniza și a regla sau sincroniza acțiuni și eforturi. Coordonarea nu trebuie confundată cu comanda și nici cu organizarea, așa cum se întâmpla adeseori.

În auditul public intern, coordonarea consta în desfășurarea acelor activități care să-i permită managerului să intervină activ și continuu în diversele componente ale acestuia. Cu alte cuvinte, coordonarea este o „organizare dinamică”. Coordonarea variatelor activități specifice auditului public intern poate fi realizată în mai multe moduri.

Sistemele de bază utilizează o serie de combinații:

- strategic - operațional;
- centralizat - descentralizat.

Sistemul strategic - operațional se referă la nivelul la care activitățile auditului public intern sunt amplasate în cadrul entității publice. Din punct de vedere strategic, este important a se determina poziția structurii de audit public intern în ierarhia comună, alături de alte funcțiuni cu care interacționează: marketing, fabricație, finanțe - contabilitate, personal etc. La fel de importantă este structura operațională a variatelor activități de audit public intern: consiliere, asigurare, informare stimulare.

Sistemul centralizat - descentralizat reflectă un sistem în care, în funcție de nivelul ierarhic al entității publice, activitățile auditului public intern sunt fie centralizate, fie descentralizate.

Centralizarea activităților de audit public intern prin constituirea direcțiilor de audit public intern plasate în subordinea nemijlocită a ordonatorului principal de credite din instituțiile publice este mai economică și asigură un real grad de autonomie auditorilor interni.

Descentralizarea activităților de audit public intern poate fi eficientă în situația existenței unui cadru normativ și procedural contradictoriu și prea des schimbător, realități ce reclamă o mare nevoie de consiliere a managerilor entităților publice.

Pentru a asigura o coordonare eficientă a auditului public intern este esențială existența unei comunicări adecvate la toate nivelurile managementului structurilor de audit și între acesta și top - managementul instituțiilor publice.

În principal, coordonarea auditului public intern îmbracă două forme:

- bilaterală, care se derulează între un manager și un subordonat și asigură preîntâmpinarea filtrajului și distorsiunii, obținerea operativă a „feed-back” - ului. Această formă de coordonare este cea mai eficientă dar presupune și un mare consum de timp, în special din partea managerilor;

- multilaterală, ce presupune un proces de comunicare simultană între manager și mai mulți subordonați. În condițiile modernizării auditului intern, ponderea coordonării multilaterale crește ca urmare a necesității implementării unor sisteme de management participativ.

Realizarea coordonării la nivel calitativ superior conferă sistemului de audit public intern o pronunțată suplețe, adaptabilitate, flexibilitate și creativitate, caracteristici esențiale în condițiile integrării euroatlantice.

7) *Controlul și evaluarea auditului public intern*

Controlul și evaluarea au aceeași origine ca și comandă și anume autoritatea managerului. Prin urmare, controlul - evaluarea se execută ca un atribut al conducerii auditului public intern.

Funcția de control - evaluare poate fi definită ca ansamblul proceselor prin care performanțele auditului public intern sunt măsurate și comparate cu obiectivele și standardele stabilite inițial, în vederea eliminării deficiențelor constatate și a integrării obiectivelor pozitive.

Această funcție răspunde la întrebarea: cu ce rezultate s-a finalizat munca depusă?

Necesitatea activității de control rezultă din complexitatea sarcinilor auditului public intern, din cerința de combatere a risipei, a oricărei forme de indisciplină, din rolul pe care îl are în formarea unei atitudini pozitive față de îndeplinirea atribuțiilor funcționale, în stimularea spiritului de inițiativă și a răspunderii profesionale.

Organizarea controlului vizează toate componentele (funcțiunile și compartimentele) auditului public intern. Obiectivul major al controlului îl reprezintă operaționalizarea deciziilor îmbunătățind experiența managerului.

Rolul controlului exercitat de către organele de audit public intern este de a sesiza permanent dacă performanțele atinse sunt sau nu la nivelul așteptărilor. Formele de control ce se pot efectua pe linia auditului public intern, potrivit reglementărilor în vigoare, sunt: controlul intern, controlul ierarhic al eșaloanelor superioare asupra celor subordonate, autocontrolul și autoevaluarea, precum și controlul (evaluarea externă).

Potrivit concepției noastre, exprimată în figura nr. 4, controlul și evaluarea managerială a auditului public intern nu apare numai ca „feed-back” pentru sistem (orientare spre trecut), ci și ca „feed-forward”, în sensul de prevenire a neregulilor și de orientare corectă a structurii de audit intern, conform sarcinilor proiectate în procesul de planificare-programare.

În opinia noastră, pentru a avea o eficiență sporită, controlul și evaluarea trebuie să aibă caracter de continuitate, nelimitându-se la perioadele de încheiere a planurilor sau programelor de audit public intern (anuale, lunare etc.).

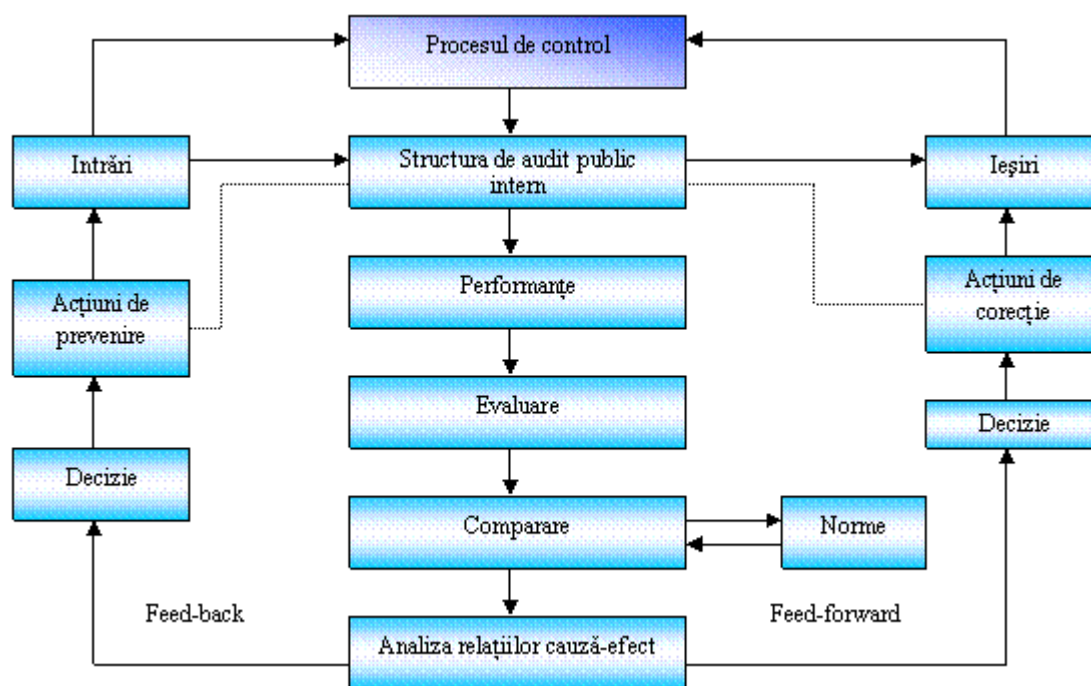


Fig. 2.4. Controlul și evaluarea auditului public intern
Sursa: Elaborat de autor

Din literatura de specialitate rezultă că procesele de control - evaluare, în calitate de funcție a managementului auditului public intern, implică patru faze:

- măsurarea realizărilor;

- compararea realizărilor cu obiectivele și standardele stabilite inițial, evidențiind abaterile produse;
- determinarea cauzelor care au generat abaterile constatate;
- efectuarea corecturilor care se impun, inclusiv acționarea, pe măsura posibilităților, asupra cauzelor ce au generat abaterile negative.

Managerii structurilor de audit public intern pot fi evaluați pe baza a cel puțin trei caracteristici:

- *abilitatea managementului* sau, altfel spus, abilitatea managerilor de a conduce operațiunile de zi cu zi ale structurii și de a realiza obiectivele stabilite;
- *abilitatea de a rezolva problemele*, se referă la abilitatea de a diagnostica problemele și a identifica soluțiile cele mai avantajoase de rezolvare;
- *abilitatea managementului de a proiecta*, se referă la abilitatea de a structura și conduce proiectele adoptate pentru corectarea problemelor și creșterea responsabilității.

În vederea obținerii asigurării faptului că obiectivele misiunii de audit sunt atinse în condiții de calitate, trebuie planificate și desfășurate activități de îndrumare, consiliere, supraveghere și verificare asupra activității echipelor de audit aflate în misiune, pe tot parcursul derularii acesteia. Activitățile sunt desfășurate de către șeful secției (compartimentului) de audit public intern, de la sediul acesteia sau în mod direct prin prezenta nemijlocită în locațiile de desfășurare a misiunilor de audit.

Supervizarea se concretizează în dispunerea măsurilor corective, controlul implementării acestora, semnarea și ștampilarea documentelor de audit public intern.

În auditul public intern modern, controlul - evaluarea de tip constatativ va trebui să dispară, fiind înlocuită cu o evaluare axată pe analiza relațiilor cauză - efect, cu un control activ, concretizat în decizii și acțiuni manageriale eficace și oportune.

Această funcție încheie ciclul de management al auditului public intern, conținutul și eficacitatea sa condiționând sensibil calitatea de ansamblu a procesului de conducere, și în special eficiența muncii depuse de personal pe termen scurt, mediu și lung.

Privitor la optimizarea exercitării funcțiilor manageriale în auditul public intern, facem următoarele precizări:

A) Previziunea auditului public intern

Funcția de previziune constă, în ansamblul acțiunilor prin care se determină obiectivele principale (pe termen lung, mediu sau scurt) ale auditului public intern și componentelor acestuia, precum și resursele, termenele și responsabilitățile.

Previziunea se realizează pe parcursul următoarelor etape:

1. prognoza auditului intern;

2. planificarea auditului intern;
3. programarea auditului intern;
4. bugetarea auditului intern;
5. evaluarea variantelor de programe de audit intern.

Proгноza auditului intern

Proгноza auditului public intern înseamnă prevederea pe termen lung a evoluției acestui domeniu într-un orizont de timp de peste 10 ani, pe baza unor metode și procedee specifice de investigare a proceselor economico-sociale. Proгноzele se execută, de regulă, de către structurile de audit intern de la eșaloanele superioare.

La baza elaborării progноzelor stă, în principal, analiza complexă și multilaterală a domeniului public sub aspectele economic, științific, tehnologic, profesional, managerial etc.

Planificarea auditului public intern

Planificarea auditului public intern presupune o activitate previzională pe termene medii și scurte, care se întind de la o lună până la cinci ani. Rezultatul planificării îl reprezintă *Planul anual de audit public intern* (la nivelul ordonatorilor principali de credite) și programele lunare (la nivelul structurilor de audit public intern).

Scopul planificării auditului public intern este de a elabora „*Planul anual de audit public intern*” care se supune aprobării ordonatorului principal de credite din fiecare instituție publică constituind decizia destinată să genereze suportul uman și logistic necesar îndeplinirii obiectivelor acestuia.

Planul anual de audit public intern și decizia de aplicare a acestuia trebuie să asigure: concentrarea efortului pe anumite obiective prioritare și realizarea unității de efort a tuturor forțelor și resurselor disponibile. Totodată, acesta trebuie să fie flexibil pentru a permite autonomia de acțiune chiar și în situații des schimbătoare.

Realizarea activităților de audit public intern este dată de raționalitatea, optimizarea și echilibrul planificării, procurării și utilizării resurselor umane, financiare și materiale în condițiile economice existente.

Raționalitatea în planificarea auditului public intern este rezultatul unui comportament adecvat al structurilor de specialitate, astfel încât să fie evitate incertitudinea și riscul.

Creșterea eficienței manageriale a activităților de audit public intern ține tot mai mult de competența, abilitatea și corectitudinea specialiștilor implicați în cheltuirea eficientă a mijloacelor financiare, în administrarea, utilizarea și consumul corespunzător al resurselor materiale puse la dispoziția structurilor de audit public intern.

Echilibrul creat ca rezultat al planificării auditului public intern reprezintă principiul potrivit căruia trebuie să existe o interdependență între obiectivele stabilite și nivelul

corespunzător al asigurării resurselor umane, materiale și financiare cerute de îndeplinirea acestora.

Planificarea misiunilor de audit public intern se efectuează avându-se în vedere exigențele procesului de restructurare a armatei și situația concretă a structurilor militare din zona de responsabilitate din perspectiva riscurilor potențiale identificate în utilizarea resurselor alocate, respectiv lichidarea patrimonială a unităților supuse desființării, conform reglementărilor în vigoare și a ordinelor emise de eșalonul superior.

Procesul de planificare vizează optimizarea alocării resurselor de audit printr-o evaluare metodică și sistematică a entităților din zona de responsabilitate, precum și prin analiza riscurilor asociate fiecăreia dintre acestea. Pe această logică sunt stabilite entitățile cu riscurile asociate de nivel mare a căror auditare a fost planificată a se realiza în fiecare an, avându-se în vedere chiar mărirea duratei misiunii de audit, de la o luna la cel puțin două luni.

Fundamentarea planului de audit se realizează pe baza rezultatelor analizei și a cuantificării nivelului de risc asociat fiecărei entități din zona de responsabilitate a structurii de audit și stabilirea, în această manieră, a misiunilor prioritare.

Planul anual de audit public intern este întocmit în conformitate cu prevederile exprese ale actelor normative în materie, constituind parte a planului multianual.

Planul anual include atât misiuni de audit public intern cu caracter general (conform art. 13, alin. 2 din Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern), cât și misiuni punctuale de auditare a unor proceduri cu implicații semnificative asupra patrimoniului entității publice, respectiv achizițiile publice, valorificarea activelor disponibile, închirierea unor bunuri/spații, precum și misiuni realizate în urma unor criterii receptate la nivelul ordonatorului principal de credite.

Modificarea planului se realizează cu aprobarea ordonatorului principal de credite, în funcție de apariția unor situații ce presupun efectuarea unor misiuni ce nu au fost cuprinse în planul inițial.

Programele lunare de audit public intern sunt actualizate și utilizate permanent ca instrumente benefice în procesul managerial, realizându-se alocarea optimă a resursei umane în funcție de amploarea și complexitatea misiunilor prevazute, prin constituirea echipelor cu o valoare adecvată, omogenă și relativ egală.

Planul anual de audit public intern realizează optimizarea alocării resurselor de audit printr-o înțelegere cuprinzătoare a universului domeniului de audit și a riscurilor asociate fiecărui element al acestuia.

Rezultatele raportului de audit se întind pe o plajă de valori cuprinsă între 6 și 36, iar elementele universului de audit vor fi grupate în patru categorii (straturi), în funcție de nivelul riscului rezultat în urma analizei efectuate, astfel:

- stratul de 10 % - cuprinde entitățile cu riscuri asociate de *nivel maxim*;
- stratul de 30 % - cuprinde entitățile cu riscuri asociate de *nivel mediu*;
- stratul de 40 % - cuprinde entitățile cu riscuri asociate de *nivel moderat*;
- stratul de 20 % - cuprinde entitățile cu riscuri asociate de *nivel mic (scăzut)*.

Planul anual de audit intern se construiește incluzând entități din cele patru straturi, utilizând următoarele criterii:

- entitățile cu riscuri asociate de nivel mare vor fi auditate în proporție de 100 %;
- entitățile cu riscuri asociate de nivel mediu vor fi auditate în proporție de 50 %;
- entitățile cu riscuri asociate de nivel moderat vor fi auditate în proporție de 25%;
- entitățile cu riscuri asociate de nivel mic vor fi auditate în proporție de 10 %.

Modelul reține atenția prin simplitatea sa și ușurința utilizării, promovând definirea uniformă a universului de audit prin aceea că riscurile de audit pe fiecare compartiment al entității publice pot fi comparate cu cele de la celelalte compartimente pe o bază obiectivă.

Perfecționarea planificării rămâne o prioritate a managerilor auditului public intern tocmai din dorința de a realiza alocarea resurselor de audit într-o manieră optimă, în mod deosebit către auditarea entităților publice cu riscuri asociate de nivel mare, în scopul creșterii performanțelor sistemelor de conducere și control intern ale acestora.

Programarea auditului public intern

Programarea în domeniul auditului public intern, ca în orice domeniu economic de activitate, are un spațiu redus de timp - lună, săptămână, zi, stabilind foarte detaliat acțiunile ce urmează a fi întreprinse, mijloacele și resursele utilizate, termenele și responsabilitățile pentru realizarea Planului *anual de audit public intern*. Programarea are drept rezultat elaborarea unui sau mai multor programe în scopul gestionării într-o concepție unitară a resurselor de audit disponibile, realizarea unei imagini clare asupra indicatorilor de performanță înfăptuiți, precum și pentru prezentarea unei imagini reale asupra capabilităților de care dispune fiecare structură de audit.

Obiectivele misiunilor de audit trebuie stabilite în funcție de tipul auditului și de rezultatele analizei riscului asociat entităților auditate.

Stabilirea componentei echipelor de audit respectă întotdeauna principiul echilibrului între complexitatea obiectivelor și timpul de lucru avut la dispoziție, precum și pe cel al asigurării unei corespondențe perfecte între specializarea fiecărui membru al echipei și obiectivele pe care urma să le auditeze.

Bugetarea auditului public intern

Bugetarea presupune: determinarea costurilor necesare realizării suportului logistic al auditului public intern, în perioada planificată, pe programe; transformarea costurilor determinate în cheltuieli bugetare; elaborarea proiectului de buget al structurii de audit, elaborarea și execuția Planului anual de audit public intern.

Bugetul anual de venituri și cheltuieli, întocmit la nivelul fiecărei structuri de audit public intern, este documentul care are rolul de a asigura desfășurarea normală a activităților financiar-contabile, întărirea disciplinei de plan și financiare în administrarea resurselor de audit, mobilizarea maximă a resurselor existente și creșterea continuă a eficienței cheltuielilor.

Proiectul de buget se întocmește de către fiecare structură de audit public intern, se semnează de către șeful structurii de audit public intern căruia, potrivit legii, i se atribuie calitatea de ordonator de credite, după o analiză prealabilă făcută împreună cu specialiști din domeniul planificării. După întocmire, proiectul de buget (semnat de persoanele autorizate și însoțit de documentații și fundamentări detaliate) se înaintează pentru centralizare, la ordonatorul de credite principal, în termenele stabilite.

Potrivit cerințelor practice ale programării bugetare și ale conducerii evidenței contabile bugetare, cheltuielile sunt reflectate atât printr-o clasificare funcțională (în care sunt înscrise părțile, capitolele și subcapitolele de cheltuieli bugetare), cât și printr-o clasificare economică (clasificație ce atribuie simboluri și denumiri speciilor și subspeciilor de cheltuieli limitativ admise și finanțate din bugetul statului).

Evaluarea variantelor de programe ale auditului public intern

Concomitent cu etapele de planificare, programare și bugetare se desfășoară activitatea de evaluare. În esență, aceasta constă în stabilirea variantei optime a programelor de audit public intern care să asigure îndeplinirea obiectivelor planificate, pe fondul eficientizării resurselor la dispoziție.

În cadrul acestei activități se analizează rezultatele, se compară indicatorii planificați cu cei realizați, se introduc corecțiile, se fac analize și studii pentru viitor. Se pune astfel întrebarea dacă și cum se poate realiza îndeplinirea sarcinilor logisticii cu bugete reduse? De fapt, în prezent, pentru România aceasta nu este o opțiune, ci reprezintă singura posibilitate.

Iată câteva din opțiunile pe care managerul logistic le are la dispoziție:

- încercarea de a obține fonduri suplimentare;
- reducerea costurilor programelor fără a schimba conținutul acestora;
- reducerea costurilor programelor prin modificarea conținutului acestora;
- asumarea unor riscuri ca urmare a neasigurării necesarului de fonduri.

Prima abordare este cea mai simplă dar este foarte puțin probabil ca, odată bugetul aprobat, să se realizeze alocații bugetare suplimentare.

A doua abordare urmărește reducerea costurilor programelor dar, în timpul disponibil aferent unui an de planificare, este puțin probabil să poată fi realizate economii semnificative.

A treia abordare constituie, în opinia noastră, alegerea potrivită pentru asigurarea unui echilibru între costuri și resurse. Este necesară schimbarea unora dintre rezultatele planificate și evaluate financiar. Aceste modificări pot să difere, de la schimbări majore, până la unele schimbări minore cum ar fi amânarea unor misiuni sau activități până anul următor.

A patra abordare constă în asumarea unor riscuri presupunând ca cel puțin o parte a problemei se va rezolva, într-un fel sau altul, de la sine.

Specificul deciziei în auditul public intern

Decizia constituie un element esențial al managementului auditului public intern, fiind produsul cel mai reprezentativ și, totodată, instrumentul cel mai eficace al acestuia. Esența deciziei constă în efectuarea unei alegeri între mai multe variante, respectiv, căi diferite de urmat, care precede, întotdeauna acțiunea.

O definiție mai elaborată a deciziei arată că „*decizia reprezintă un proces dinamic, rațional. Un act de voință, un act deliberat, de alegere a unei variante de acțiune, din două sau mai multe posibile, considerată optimă pentru realizarea scopului urmărit*”.

În opinia specialiștilor, decizia în domeniul auditului public intern definește cursul de acțiune ales, de către managerul domeniului, pentru realizarea unuia sau a mai multor obiective și care are urmări nemijlocite asupra deciziilor și acțiunilor a cel puțin unei alte persoane.

Pentru concretizare, decizia în domeniul auditului public intern necesită luarea în considerare, în mod obligatoriu, de către decident a următoarelor elemente:

- stabilirea, cu claritate, a unuia sau mai multor obiective;
- identificarea mai multor posibilități (variante) în vederea realizării obiectivelor;
- selectarea (alegerea) - proces conștient de opțiuni pentru una din variantele de realizare conturate.

Și în domeniul auditului public intern, decizia îmbracă două forme: actul decizional și procesul decizional.

Decizia ia forma *actului decizional*, atunci când acesta se adoptă într-o perioadă foarte scurtă de timp, de regulă câteva secunde sau minute.

Procesul decizional este specific situațiilor mai complexe care implică un consum de timp apreciabil, de ordinul orelor, zilelor sau chiar săptămânilor. *Elementele constitutive ale situației decizionale* sunt decidentul (factorul de luare a deciziei) și mediul ambiant decizional.

Decidentul este reprezentat de către un manager sau de către unul sau mai mulți subalterni ai acestuia cu atribuții de manageri, care, în virtutea obiectivelor, sarcinilor, competențelor și responsabilităților, adoptă decizia în situația respectivă.

Tendința dominantă, la nivelul decidenților în domeniul auditului public intern, este amplificarea capacității lor decizionale, ca urmare a creșterii nivelului de profesionalizare în domeniul managementului.

Mediul ambiant decizional constă în ansamblul elementelor endogene și exogene structurii de audit intern respective (direcție, secție, birou, compartiment), care alcătuiesc situația decizională, caracterizată prin manifestarea unor influențe directe și indirecte, semnificative, asupra conținutului și rezultatelor deciziei.

În opinia noastră, elementele endogene aferente unei anumite structuri de audit se referă, în principal la: creșterea nivelului de pregătire de specialitate, informatizarea activităților, amplificarea cunoașterii potențialului profesional al subalternilor prin colaborare permanentă cu aceștia, direcționarea acțiunilor pentru realizarea obiectivelor, utilizarea cu maximă eficiență a resurselor etc.

În procesul decizional specific auditului public intern, factorii primari ai deciziei intră în interdependență, care se reflectă în caracteristicile situațiilor decizionale pe care le generează. În general, se pot manifesta trei situații care influențează oportunitatea și eficiența acțiunilor de audit public intern, acestea fiind: certitudinea, incertitudinea și riscul.

În domeniul auditului public intern, procesul decizional presupune, din partea managerilor, o viziune specifică de management, cunoștințe de specialitate, experiență, pricepere și abilități în a-și asuma diferite riscuri cu privire la evoluția structurilor de audit și a schimbărilor ce trebuie implementate [63, p.87].

Dupa părerea noastră, modelul procesului decizional în domeniul auditului public intern ar putea fi expus grafic în figura 2.5.

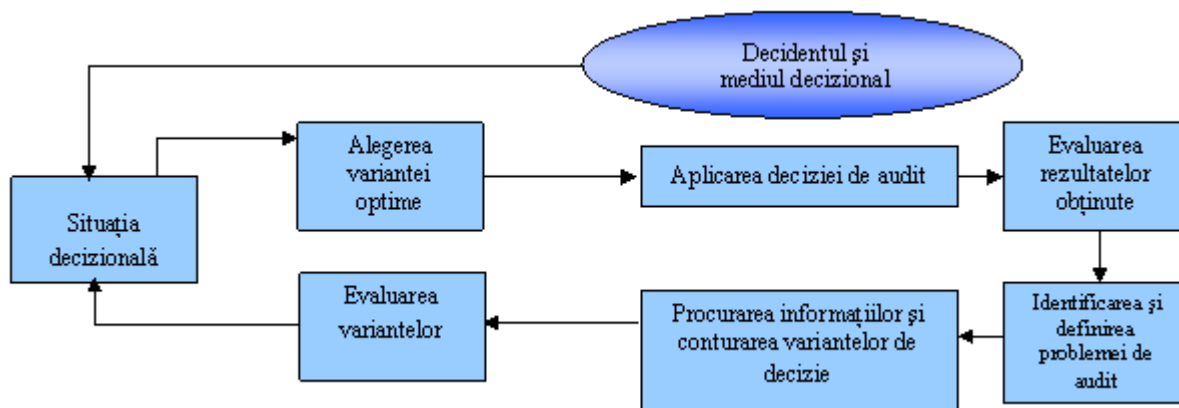


Fig. 2.5. Modelul procesului decizional în domeniul auditului public intern
Sursa: Elaborat de autor

Procesul de evaluare a deciziei implică parcurgerea următoarelor etape:

- identificarea și definirea problemei de audit având în vedere obiectivele ce trebuie realizate și riscurile percepute și analizate;
- procurarea informațiilor și conturarea variantelor de soluții;
- evaluarea variantelor decizionale;
- alegerea (selectarea) variantei celei mai convenabile, adică a deciziei;
- aplicarea deciziei;
- evaluarea rezultatelor obținute.

Etapă identificării și definirii problemei de audit este cea mai importantă, deoarece orice manager din domeniul auditului intern, pentru a fi cât mai puțin vulnerabil, trebuie să analizeze în totalitate diversele aspecte ale problemei sesizate în vederea stabilirii unui diagnostic cât mai corect. A pune baza pe intuiție, în această etapă, reprezintă un fenomen dăunător, fiindcă decizia luată nu poate rezolva, în condiții de certitudine, problema formulată.

Etapă procurării informațiilor și conturării unor variante de soluții, are în vedere dimensionarea cuantumului de informații, caracterul acestora, sursele de procurare. Informațiile culese trebuie să fie precise și complete.

Etapă evaluării variantelor decizionale reprezintă faza optimizării, care presupune compararea informațiilor pe măsura analizei faptelor, fenomenelor, informațiilor și a riscurilor asociate acestora, obținute anterior, pentru a fi stabilită o anumită ierarhie, luându-se în calcul avantajele și dezavantajele fiecărei variante.

Alegerea variantei optime reprezintă etapa cu cea mai mare încărcătură de responsabilitate. Definitivarea analizei comparative a variantelor decizionale implică întocmirea documentelor care să reflecte materializarea deciziei (planul anual de audit, programe de audit).

Procesul decizional continuă cu aplicarea deciziei. Această etapă trebuie pregătită cu foarte multă atenție de către manager. Eficiența deciziei este dată de claritatea planificării auditului public intern realizată anterior.

În etapa evaluării rezultatelor obținute se determină măsura îndeplinirii obiectivelor fixate precum și factorii care au generat eventualele abateri. Se reexaminează critic modul de desfășurare a etapelor precedente și se iau decizii conexe privind corectarea abaterilor semnificative de la obiectivele stabilite.

Prelucrarea informațiilor de audit se realizează prin desfășurarea următoarelor activități:

- centralizarea informațiilor prin prelucrarea primară și gruparea acestora pe domenii auditabile;
- analiza informațiilor privind revizuirea și stabilirea gradului de autenticitate;
- evidența informațiilor prin reținerea celor mai semnificative.

În etapa de difuzare a informațiilor se realizează punerea la dispoziția persoanelor sau a structurilor de decizie a rezultatelor activității informative prin rapoarte de informare, prin informări sau alte procedee stabilite sau ordonate de către șeful structurii de audit și avute la dispoziție.

2.4. Concluzii la capitolul 2

Urmare cercetării efectuate, în opinia noastră, auditul performanței nu presupune și nici nu ar trebui să aibă ca scop o examinare simultană și cuprinzătoare a tuturor aspectelor de economicitate, eficiență și eficacitate. Auditul performanței va examina mai degrabă anumite probleme legate de economicitate, eficiență și eficacitate sau o combinație a acestora, în funcție de riscurile potențiale majore identificate de managerul instituției publice.

Auditul public intern reprezintă activitatea funcțional independentă și obiectivă, care dă asigurări și consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor și cheltuielilor publice, perfecționând activitățile entității publice; ajută entitatea publică să își îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică și metodică, care evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de guvernanță.

Evaluarea performanțelor profesionale reprezintă ansamblul proceselor prin intermediul cărora se emit judecăți de valoare asupra angajaților din cadrul entității, în raport cu gradul de realizare a obiectivelor individuale și a criteriilor de performanță în exercitarea sarcinilor și responsabilităților, cu scopul de a asigura motivarea și satisfacerea nevoilor de dezvoltare și perfecționare profesională a personalului, precum și de a contura perspectivele de promovare ale acestuia.

Procesul de evaluare asigură un suport informațional, atât pentru deciziile curente privind recompensarea, promovarea, perfecționarea personalului entității publice, cât și pentru deciziile strategice privind viabilitatea și dezvoltarea acesteia. [63, p.88]

3. MODALITĂȚI DE PERFECTIONARE ȘI EVALUARE A SISTEMULUI AUDITULUI MANAGERIAL INTERN ÎN CADRUL INSTITUȚIILOR PUBLICE

3.1. Dezvoltarea sistemului de organizare al auditului public intern în cadrul instituțiilor publice din România.

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

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

În România, explicația cuvântului „public” precum și a sferelor de cuprindere pornește de la definiția generală oferită de Dicționarul explicativ al limbii române [132, p. 851]: „care aparține unei colectivități umane sau provine de la o asemenea colectivitate; care privește pe toți, la care participă toți; toate componentelele statului; care privește întregul popor; pus la dispoziția tuturor.”

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

Sectorul public reprezintă acea parte a economiei în care se manifestă proprietatea publică. Ca subiecți de proprietate publică se pot identifica toate agențiile și departamentele guvernamentale, precum și toate societățile publice care produc sau distribuie bunuri publice, private sau mixte. Astfel, ca obiect de proprietate publică se identifică nu numai bunurile publice, ci și unele bunuri private și mixte, adică cele care pierd cel puțin o trăsătură a bunurilor publice în anumite condiții de piață [81, p. 39].

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

Putem spune că, recunoașterea sectorului public în viața economică complică și simplifică totodată funcționarea activității economice. Implicarea sectorului public în activitatea

economică ajută la derularea eficientă și echitabilă a fluxurilor economice și se reflectă schematic prin apariția altor circuite economice.

În figura 3.1 sunt evidențiate corelațiile dintre producători și sectorul public precum și relația consumatori-sector public.

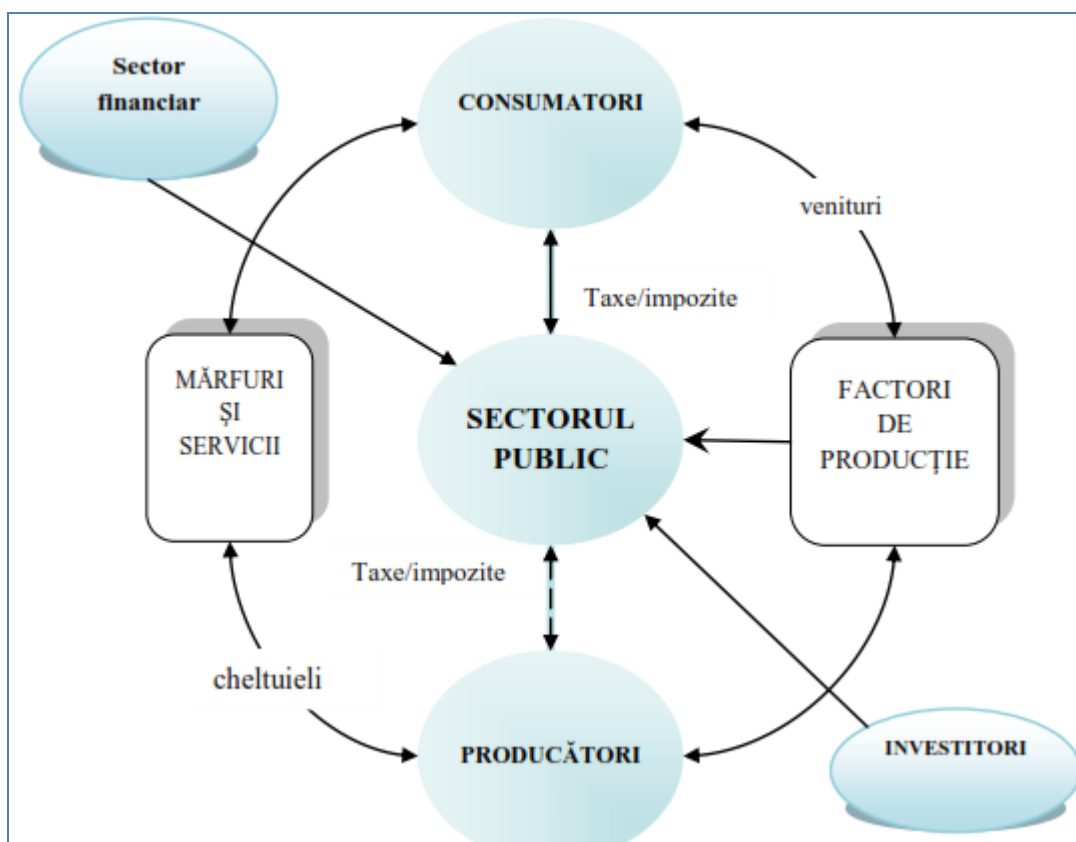


Fig. 3.1. Influențele sectorului public

Sursa: Elaborat de autor

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

De asemenea, opinăm că acesta se implică în economie atât la nivelul microeconomic, cât și macroeconomic [44, p. 156].

Măsurile adoptate în vederea reglementării activității unor agenți economici vizează domeniul microeconomiei și include: stabilirea unor prețuri, fixarea unor limite minime sau maxime de preț, determinarea salariului minim și mediu, gestionarea și administrarea proprietății publice, acordarea unor subvenții, medierea unor conflicte de muncă, acordarea de ajutoare etc. La nivel macroeconomic, implicarea statului vizează măsurile adoptate în vederea eliminării sau înlăturării unor dezechilibre cum ar fi inflația și șomajul, monopolurile naturale (Asociat

producției de bunuri publice, dar și private și în special cu cea a utilităților publice, cum ar fi electricitatea sau apa, apare monopolul natural. Avantajul generat de un cost marginal descrescător este contracarat de comportamentul specific acestei structuri de piață care elimină avantajele competiției. Teoria oferă o serie de soluții pentru managementul acestui tip de monopol, iar practica diferitelor state crează o bază de informații privind efectele modului în care acestea au fost aplicate. Pentru a evita dezavantajele legate de competiție, monopolurile naturale sunt proprietate publică sau activitatea lor este reglementată de stat) și capătă forma politicilor macroeconomice cum ar fi politica fiscală, a cheltuielilor publice, monetară, bugetară etc. Bineînțeles, implicarea statului la aceste două nivele este oarecum forțat delimitată.

În realitate, nivelul microeconomic se află în strânsă corelație cu cel macroeconomic și la fel, și acțiunile publice se află în interdependență.

Statul se implică și în furnizarea informației necesare pentru ca atât cumpărătorii cât și vânzătorii să poată acționa în cunoștință de cauză. Informația de slabă calitate sau asimetria informațională generează comportamente distorsionate ale operatorilor de pe piață și o funcționare defectuoasă a pieței, cu efecte asupra performanței macroeconomice [92, p.118].

Componentele și funcțiile sectorului public

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

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

a) **Instituțiile publice** [115, p. 128], care operează cu venituri de la bugetul public și care cuprind administrațiile publice centrale și locale, care produc bunuri cu caracter public (servicii colective) destinate întregii societăți, respectiv colectivității locale. De asemenea, putem spune despre administrațiile publice că redistribuie veniturile prin diverse modalități, așadar, acestea îndeplinesc sarcini administrative. Repartizarea competențelor pe diferite niveluri administrative (central, local, regional etc.) depinde de natura bunului public (de deschiderea spațială a efectelor sale), de diferențele de gusturi și preferințe existente de la o regiune la alta și, nu în ultimul rând, de gradul de descentralizare admis de sistemul de decizie politică.

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

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

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

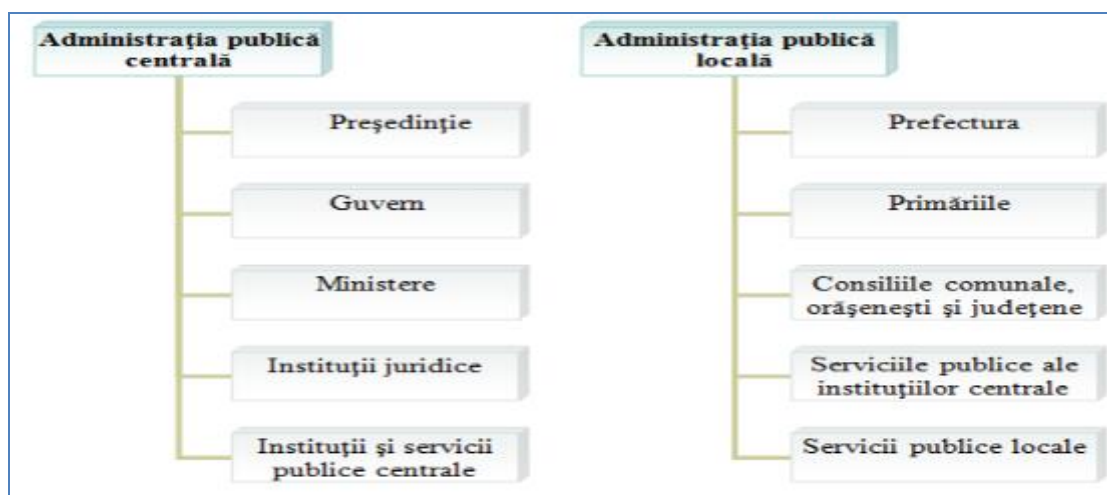


Fig. 3.2. Autoritățile componente ale Administrației publice

Sursa: Elaborată de autor în baza figurii proprii pe baza datelor evidențiate de Institutul național de statistică

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

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

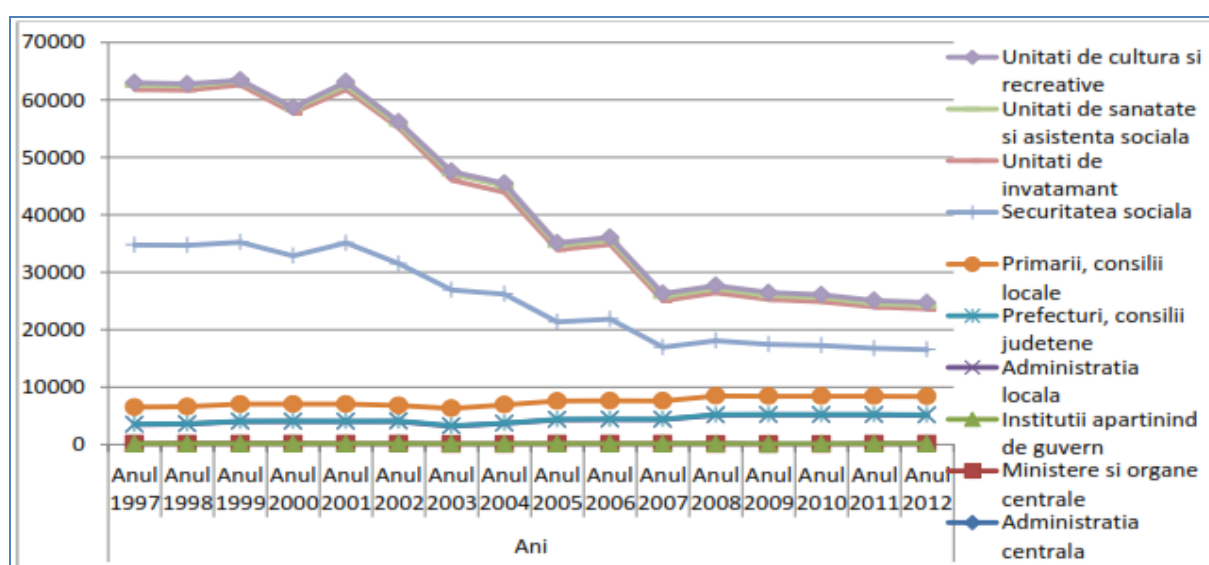


Fig. 3.3. Numărul instituțiilor administrației publice, pe tipuri de instituții

Sursa: Elaborată de autor în baza figurii proprii pe baza datelor evidențiate de Institutul național de statistică [119]

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

b) Întreprinderile publice care operează cu venituri obținute din vânzarea pe piață a producției proprii, cu subvenții sau transferuri guvernamentale și care cuprind [45, p. 68]:

- Regiile autonome, companiile naționale (de regulă monopoluri naturale, care nu sunt concurate de firmele private); O definiție a conceptului de regie autonomă este aceea că prezintă unități economice aflate în proprietate publică constituite în domeniile ramurilor economice de interes strategic național (industria de armament, industria energetică, exploatarea minelor și gazelor naturale, poștă și transporturi feroviare, precum și în unele domenii aparținând altor ramuri stabilite de guvern).
- Ceea ce diferențiază regiile autonome de celelalte entități publice este faptul că acestea trebuie să își acopere din venituri toate cheltuielile și datoriile acumulate. Desigur, legea permite pentru motive temeinice și cu aprobarea ministerului de resort depășirea volumului de cheltuieli, situație în care însă se impune determinarea acestui quantum și posibilităților de compensare a pierderilor. Veniturile regiei autonome sunt destinate în primul rând acoperirii cheltuielilor, urmând ca restul să fie repartizat pentru constituirea fondului de rezervă și de dezvoltare a societății, precum și pentru unele activități social- culturale, sportive, de perfecționare și recalificare a salariaților, de cointerese a acestora și alte destinații stabilite de conducerea întreprinderii.
- societățile mixte, cu capital de stat și privat (aflate în concurență cu firmele private, fac parte din sectorul public, dar sunt mai apropiate ca mod de funcționare de sectorul privat);

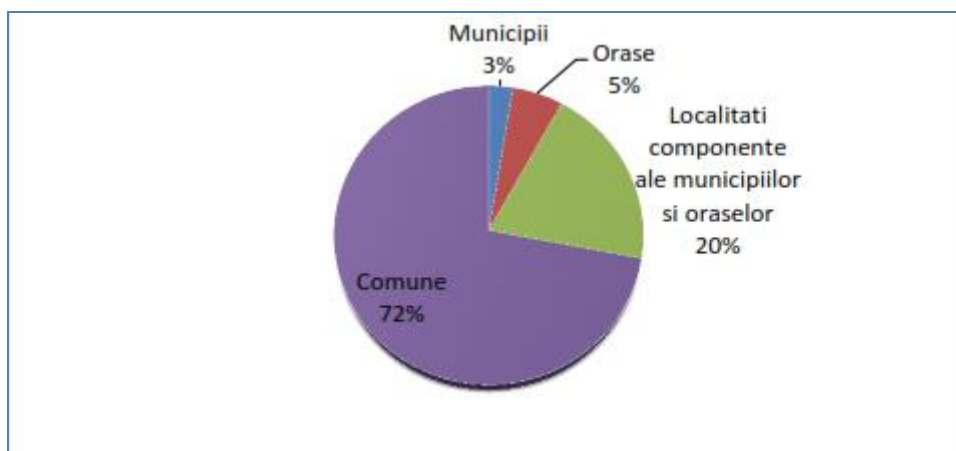


Fig. 3.4. Organizarea administrativă a regiunii de NE a României în anul 2015

Sursa: Figură elaborată de autor în baza datelor evidențiate de Institutul Național de Statistică [134]

- bănci și societăți de asigurări cu capital de stat.

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

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

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

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

Tabelul 3.1. Funcțiile sectorului public

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

Sursa: Elaborat de autor

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

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

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

Musgrave (1959) evidențiază cea mai cunoscută poziție pentru argumentarea importanței acțiunii statului, prin cele trei funcții pe care trebuie să le îndeplinească orice politică bugetară, înțeleasă ca instrument de intervenție publică în economie : funcția de alocare, de redistribuire și funcția de stabilizare a conjuncturii economice [92, p.125] .

Funcția de alocare se referă la implicarea statului în mecanismul pieței în vederea determinării tipului și calității unui serviciu public și la posibilitățile de creștere a veniturilor pentru acoperirea cheltuielilor necesare prestării acestuia [71].

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

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

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

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

Însă, trebuie punctat faptul că, orice modificare la nivelul status-quo-ului social induce două categorii de modificări: câștig sau pierdere.

Așadar avem grupuri care obțin avantaje în urma redistribuirii veniturilor, și grupuri care pierd din această modificare. Instrumentele utilizate în exercitarea funcției redistributive sunt prezentate în figura de mai jos:



Fig. 3.5. Instrumentele de redistribuire a veniturilor

Sursa: Elaborată de autor

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

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

Implicarea statului în economie prin exercitarea funcțiilor de alocare, distribuție și stabilizare trebuiau să vizeze corelarea permanentă a deciziilor și acțiunilor publice. Aceasta, deoarece uneori pot să apară contradicții între obiectivele publice. Impozitarea progresivă poate conduce la scăderea incitației la muncă și chiar ineficiență, funcția de distribuție fiind astfel, în relație conflictuală cu cea de alocare [126].

Stabilizarea ca funcție esențială a sectorului public se poate concretiza ea însăși în prevederi conflictuale de legislație, știut fiind faptul că legile sunt interpretabile, mai ales dacă normele metodologice de aplicare apar mai târziu decât momentul intrării în vigoare. Astfel, stabilizarea poate avea ca efect descurajarea unor agenți economici sau chiar o încălcare a principiului distribuției, dacă sunt favorizate anumite categorii sociale. Cu alte cuvinte, implicarea statului în economie nu asigură automat eficiența economică și echitatea socială.

Eliminarea unor dezechilibre prin decizia publică se realizează în contextul în care alte imperfecțiuni se mențin. Dar aceasta nu înseamnă că trebuie ignorat rolul sectorului public în viața economică.

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

Pentru a fi viabilă, societatea trebuie secționată la infinit, deoarece moderația și echitatea, cheile fericirii omului rațional, nu pot fi păstrate decât într-un cerc limitat. Statul nu trebuie să-și păstreze decât două atribute: justiția (aplicată de un juriu ale cărui decizii vor releva doar rațiunea, în absența oricărui cod) și apărarea.

3.2. Implementarea cibernetizării auditului public intern în cadrul instituțiilor publice din România

Sistemul informatic este un ansamblu structurat, de elemente intercorelate funcțional, necesare asigurării automatizării procesului de obținere a informațiilor și pentru fundamentarea deciziilor [114, p. 75].

Prin automatizarea sistemelor informaționale s-a trecut la acest concept de „*sistem informatic*”, care este inclus în cadrul sistemului informațional și are ca obiect de activitate, în general, *procesul de culegere, verificare, transformare, stocare și prelucrare automată a datelor*.

În ceea ce privește raportul dintre sistemul informatic și sistemul informațional se poate aprecia că sistemul informatic tinde spre a egala sfera de cuprindere a sistemului informațional-decizional.

Sistemul informatic este compus în principal din: *hardware, software, comunicații, baza științifico-metodologică, baza informațională, resursele umane*.

Componentele hardware ale sistemului informatic reprezintă totalitatea mijloacelor tehnice de culegere, transmitere, stocare și prelucrare automată a datelor.

Componentele software ale sistemului cuprind totalitatea programelor pentru funcționarea sistemului informatic, în concordanță cu funcțiunile și obiectivele ce i-au fost stabilite. Se au în vedere atât programele de bază (software-ul de bază) cât și programele aplicative (software-ul aplicativ).

Comunicațiile se referă la totalitatea echipamentelor și tehnologiilor de comunicație a datelor între sisteme.

Baza științifico-metodologică este constituită din modele matematice ale proceselor și fenomenelor economice, metodologii, metode și tehnici de realizare a sistemelor informatice.

Baza informațională cuprinde datele supuse prelucrării, fluxurile informaționale, sistemele și nomenclatoarele de coduri [123, p. 234].

Resursele umane sunt formate din personalul de specialitate necesar funcționării sistemului informatic și utilizatorii nespecialiști. Personalul de specialitate include informaticieni cu studii superioare și pregătire medie, analiști, programatori, ingineri de sistem, analiști-programatori ajutori, operatori etc. Utilizatorii nespecialiști sunt alți utilizatori care utilizează sistemul informatic.

Cadrul organizatoric este cel specificat în regulamentul de organizare și funcționare al unității în care funcționează sistemul informatic.

Obiectivele sistemelor informatice, pot fi clasificate după mai multe criterii astfel:

➤ În funcție de sfera de cuprindere, obiectivele pot fi *principale* (generale) și *secundare* (derivate). Obiectivul oricărui sistem informatic trebuie să fie subordonat obiectivului propriu-zis al unității economico-sociale sau celor derivate din acesta. În acest context, **obiectivul principal (general)** urmărit prin introducerea unui sistem informatic îl constituie tocmai asigurarea selectivă și în timp util a tuturor nivelelor de conducere cu informații necesare și reale pentru fundamentarea și elaborarea operativă a deciziilor cu privire la desfășurarea cât mai eficientă a întregii activități din unitatea economică.

Pe lângă acest obiectiv principal, în scopul cunoașterii mai îndeaproape a activității economice respective și desfășurării acesteia în cele mai bune condiții, sistemul informatic mai are și alte obiective pe care le numim *obiective secundare* sau *derivate* și care pot fi considerate chiar condiții de prim ordin pentru realizarea obiectivului general.

➤ Din punct de vedere al *domeniului de activități* asupra cărora se răsfrâng efectele utilizării calculatoarelor electronice, obiectivele pot fi clasificate astfel:

a) Obiective ce afectează activitățile de bază din cadrul unităților economice (comercială, producție etc.) cum ar fi:

- Creșterea gradului de încărcare a capacităților de producție existente și reducerea duratei ciclului de fabricație;

- Creșterea volumului producției și reducerea consumurilor specifice de materii prime și materiale;

- Creșterea productivității muncii și reducerea personalului administrativ-funcționăresc;

- Creșterea profitului și a rentabilității etc.

b) Obiective ce afectează funcționarea sistemului informațional, cum ar fi:

- Creșterea vitezei de răspuns a sistemului la solicitările beneficiarilor;
- Creșterea exactității prelucrării datelor și informarea operativă a conducerii;
- Reducerea costului informației prin raționalizarea fluxurilor și a circuitelor informaționale;

- Sporirea completitudinii situațiilor de informare-raportare etc.

De remarcat faptul că realizarea obiectivelor ce afectează funcționarea sistemului informațional se va răsfrânge în mod indirect asupra activităților de bază din unitatea economică și va influența cantitativ și calitativ realizarea primei grupe de obiective.

➤ Din punctul de vedere al *posibilităților de cuantificare a efectelor* utilizării sistemelor informatice, astfel:

a) Obiective cuantificabile cum ar fi:

- Accelerarea vitezei de rotație a mijloacelor circulante;
- Reducerea cheltuielilor de transport și a cheltuielilor indirecte;
- Creșterea volumului producției;
- Raționalizarea formularisticii de evidență.

b) Obiective necuantificabile cum ar fi:

- Sporirea calității produselor și serviciilor realizate;
- Reducerea muncii în asalt;
- Creșterea prestigiului unității economice;
- Creșterea calității informațiilor.

Având în vedere aceste considerente, putem afirma că **sistemul informatic** este componenta sistemului informațional în care toate transformările semnificative ale datelor în informații sunt efectuate cu ajutorul tehnicii de calcul.

Este important de reținut abordarea simplistă a proceselor derulate în cadrul organizației, și anume că, **datele** ajută la obținerea **informațiilor**, acestea la rândul lor conduc la formarea **cunoștințelor**, împreună oferind suport în fundamentarea **deciziilor manageriale**.

Accentul verificărilor auditorilor interni și externi efectuate la instituțiile publice se pune în proporție de 90%, pe controlul **contului de execuție bugetară**.

Un model de cont de execuție a bugetului cuprinde două părți:

- A. partea de **Venituri** care cuprinde în structură **capitole și subcapitole** conform clasificăției bugetare aprobată de Ministerul Finanțelor;
- B. partea de **Cheltuieli** care include **părți, capitole, subcapitole, titluri, articole și aliniate**

În formularul de Buget se consemnează „*Cuantumul Veniturilor*” grupate pe structura clasificăției bugetare, după care aceasta se aprobă conform prevederilor din Legea finanțelor publice locale de către Consiliile locale, Consiliile Județene și după caz, Consiliul general al municipiului București.

Bugetul conține și partea de „**Cheltuieli**”, grupate pe structura clasificăției bugetare.

De menționat că, prevederile din buget la partea de „**Venituri**” au un caracter minimal, iar „**Cheltuielile**” prevăzute sunt maxime, ele neputând fi depășite.

După aprobarea de către consiliile locale, bugetele sunt cuprinse în bugetul public național și devin lege odată cu votarea de către Parlament a **legii bugetului de stat**.

Urmărirea încasării veniturilor în cuantumul prevăzut de buget și la termenele stabilite prin lege se face cu ajutorul „Contului de execuție a bugetului local”.

Formularul „Contului de execuție a bugetului local” poate avea atâtea linii câte surse de venit sunt prevăzute de lege și un număr de coloane corespunzător următoarelor elemente:

- denumirea și codificarea surselor de venit;
- prevederi anuale;
- prevederi trimestriale cumulate;
- încasări realizate.

Aceste elemente sunt valabile pentru trimestrele I-III, iar la sfârșitul anului coloanele devin:

- denumirea și codificarea surselor de venit;
- prevederi bugetare aprobate inițial;
- prevederi bugetare definitive;
- încasări realizate.

Având în vedere concluziile controalelor efectuate la ordonatorii de credite, se pot evidenția următoarele constatări în legătură cu stabilirea și încasarea veniturilor:

1. Întocmirea „deficitară” a bugetului, în sensul că:
 - veniturile programate prin bugetul anului în curs la unele surse (impozite, concesiuni etc.) sunt sub nivelul încasărilor anului precedent la aceleași surse.

- nu se identifică toate sursele de venit cum ar fi de exemplu impozitul pe veniturile liber profesioniștilor, meseriașilor și altor persoane fizice;
- 2. Nesupunerea spre aprobare de către consiliile locale, a bugetului întocmit (este valabil mai ales la comune unde nu există specialiști);
- 3. Nu sunt operate în bugete veniturile stabilite prin acte normative apărute în cursul anului bugetar cu ocazia rectificărilor ce au loc.
- 4. Nu se rectifică bugetele ori de câte ori încasările din venituri devansează prevederile inițiale.

Prin aplicația de față, se vine în întâmpinarea acestor cerințe, având în vedere și faptul că introducerea auditului intern a constituit o prioritate în strategia pe termen scurt și mediu a instituțiilor publice. Prin acesta, pot fi analizate în timp real, unele date ce prezintă interes pentru auditor și anume:

- dacă bugetul a fost aprobat în consiliul local, cu indicarea datei și numărului hotărârii respective (în cazul în care acest lucru nu s-a realizat, atunci auditorul să fie semnalizat printr-un mesaj sonor, luminos sau de altă natură);
- auditorul poate fi semnalizat dacă la sursele de venituri prevăzute în clasificția bugetară nu se completează nici o sumă;
- auditoriul să poată anula aceste semnale printr-o comandă, dar să rămână semnal pentru sursele de venit la care în perioada anterioară au existat încasări de venituri;
- după ce auditorul a înregistrat această constatare, să rămână semnal pentru sursele de venit la care prevederile din anul curent se situează sub încasările anului precedent;
- în situația în care nivelul încasărilor depășește prevederile din buget să se semnalizeze auditorului astfel încât acesta să constate dacă s-a aprobat un nou buget pe baza unei rectificări;
- să se comunice numărul și data hotărârilor consiliilor locale prin care s-au efectuat rectificări ale bugetelor.

Avantajele aplicației constau în creșterea operativității controlului prin aceea că:

- se observă dacă bugetele au fost aprobate;
- există semnale cu privire la principalele deficiențe apărute pe baza semnalelor înregistrate;
- situația veniturilor și cheltuielilor este în permanență monitorizată;
- scade intervalul de timp pe care ordonatorul de credite și salariații săi îl alocă stând la dispoziția organelor de control față de varianta clasică.

CHELTUIELILE angajate trebuie să fie de asemenea în concordanță cu prevederile legii bugetare. Majoritatea deficiențelor importante se constată la angajarea și evidențierea cheltuielilor, datorită faptului că în toate cazurile creditele bugetare aprobate pentru anumite destinații prezintă limite maxime ce nu pot fi depășite. Folosirea creditelor bugetare cu altă destinație decât cea aprobată este interzisă prin lege.

CHELTUIELILE entităților administrativ-teritoriale, ca și **VENITURILE** sunt prevăzute anual în Legea bugetului de stat. Clasificația bugetară pentru cheltuieli include: părți, capitole, subcapitole, titluri, articole și aliniate.

Volumul cheltuielilor aprobate pentru un an bugetar, este cuprins în bugetul local anual, iar evidența efectuării acestor cheltuieli se urmărește prin “Contul de execuție a bugetului local”.

Sistemul informatic realizat permite managerilor din instituțiile publice, auditorilor și persoanelor cu funcție de execuție care operează, interpretează și analizează încadrarea în cuantumul creditelor bugetare aprobate, luarea următoarelor măsuri:

- depistarea oportună a articolelor și aliniatelor de la capitolul “cheltuieli” la care se înregistrează economii și a celor la care se preconizează depășirea prevederilor inițiale;
- întocmirea rapidă a documentațiilor necesare pentru obținerea de aprobări pentru majorarea prevederilor la articolele sau aliniatele la care este iminentă depășirea, prin renunțarea la cheltuieli unde se poate;
- obținerea aprobărilor prevăzute de lege (modificări de credite, virări de credite sau rectificări de bugete) în vederea intrării pe traiectoria cerută de prevederile legilor bugetare.

Deficiențele cele mai frecvent constatate sunt cele legate de neîncadrarea în alocațiile trimestriale aprobate atât pe total credite bugetare, cât și pe articole sau aliniate.

Pentru a masca aceste neîncadrări, de cele mai multe ori unele cheltuieli se schimbă de la aliniatele unde se înregistrează depășiri trecându-se la cele care înregistrează economii [120, p.158].

Cu ocazia transmiterii de către ordonatorul de credite a datelor cuprinse în fișa de credite, sistemul informatic realizat, va semnaliza printr-un mesaj atunci când apar neconcordanțe cum ar fi:

- cheltuielile realizate pe trimestre depășesc alocațiile aprobate;
- în coloana „Număr document” nu se înregistrează nimic;
- coloana „Plăți nete de casă” nu concordă cu coloana „Cheltuieli efective”;
- nu se transmit date cu privire la modificările de credite , etc.,

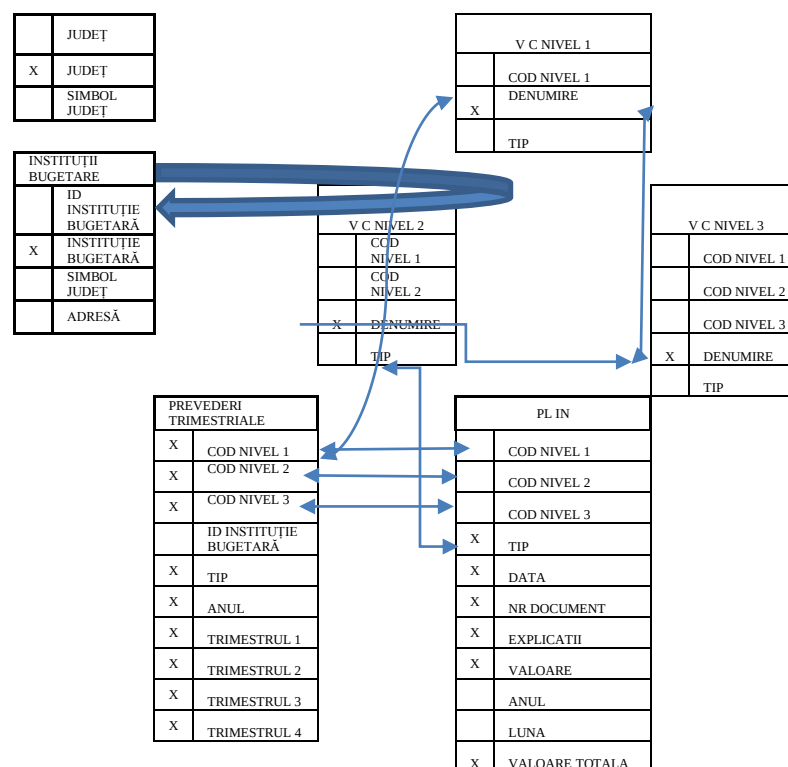


Fig.. 3.6. Structura instituției bugetare din punct de vedere a repartizării bugetului
Sursa: Elaborată de autor

Cel mai mare avantaj al acestui sistem este faptul că nu se mai pot face „aranjamente” în aceste fișe, știindu-se că datele din lunile I-a și a II-a ale trimestrelor sunt deja comunicate la organele Curții de Conturi.

Este indicat să se efectueze prelucrarea datelor în Oracle, considerat printre cele mai dinamice produse de administrat baze de date relaționale. În realizarea aplicației s-a pornit de la studiul structurii veniturilor și cheltuielilor din legea bugetului de stat care este organizat pe *părți, capitole, subcapitole, titluri, articole și aliniate*.

În scopul sistematizării datelor în tabele care să poată fi interogate ulterior pentru a ne răspunde la cererile și cerințele aplicației, am sugerat următoarele nivele prezentate în figurile de mai jos:

- Nivelul „Capitol” – căruia îi corespunde **plan;a V_C_NIVEL1**.

Semnificația câmpurilor :

1. COD_NIVEL1 – 10 caractere
2. DENUMIRE – 250 caractere
3. TIP – 1 caracter (V – venituri, C – cheltuieli)

Cheie unică (nu pot exista două înregistrări cu aceeași cheie de verificare) : (Cod_Nivel1, Tip)

Structura logică a **planșei V_C_NIVEL1** a bazei de date este următoarea:

PLANȘA V_C_NIVEL 1			
Name	Datatype	Size	Nulls
COD_NIVEL1	VARCHAR2	10	
DENUMIRE	VARCHAR2	250	X
TIP	VARCHAR2	1	

Fig.. 3.7. Structura logică a planșei V_C_NIVEL1 a bazei de date
Sursa: Elaborată de autor

- Nivelul “**Articol**” – căruia îi corespunde **planșa V_C_NIVEL2**.

Semnificația câmpurilor :

1. COD_NIVEL1 – 10 caractere
2. COD_NIVEL2 – 10 caractere
3. DENUMIRE – 250 caractere
4. TIP – 1 caracter (V – venituri, C – cheltuieli)

Cheie unică : (COD_NIVEL1, COD_NIVEL2, TIP)

Cheie externă (această cheie face referire la altă tabelă în care trebuie să existe o înregistrare care să aibă ca și cheie unică referința) : (COD_NIVEL1, TIP) din planșa V_C_NIVEL1

Structura logică a **planșei V_C_NIVEL 2** a bazei de date este următoarea:

PLANȘA V_C_NIVEL 2			
Name	Datatype	Size	Nulls
COD_NIVEL1	VARCHAR2	10	
COD_NIVEL2	VARCHAR2	10	
DENUMIRE	VARCHAR2	250	X
TIP	VARCHAR2	1	

Fig. 3.8. Structura logică a tabelii V_C_NIVEL2 a bazei de date

Sursa: Elaborată de autor

- Nivelul “**Aliniat**” – căruia îi corespunde **planșa V_C_NIVEL3**.

Semnificația câmpurilor :

4. COD_NIVEL1 – 10 caractere
5. COD_NIVEL2 – 10 caractere
6. COD_NIVEL3 – 10 caractere
7. DENUMIRE – 250 caractere
5. TIP – 1 caracter (V – venituri, C – cheltuieli)

Cheie unică: (COD_NIVEL1, COD_NIVEL2, COD_NIVEL3, TIP)

Cheie externă : (COD_NIVEL1, COD_NIVEL2, TIP) din tabela V_C_NIVEL2

Structura logică a **planșei V_C_NIVEL 3** a bazei de date este următoarea:

PLANȘA V_C_NIVEL 3			
Name	Datatype	Size	Nulls
COD_NIVEL1	VARCHAR2	10	
COD_NIVEL2	VARCHAR2	10	
COD_NIVEL3	VARCHAR2	10	
DENUMIRE	VARCHAR2	250	X
TIP	VARCHAR2	1	

Fig. 3.9. Structura logică a planșei V_C_NIVEL3 a bazei de date

Sursa: Elaborată de autor

Având în vedere că vom lucra cu unități bugetare din județe și se vor cere situații la nivel de unitate bugetară, județ și pe țară, datele s-au organizat pe următoarele nivele:

- La nivel de “**Județ**” – căruia îi corespunde **planșa JUDEȚ**.

Semnificația câmpurilor :

1. JUDEȚ – 20 caractere
2. SIMBOL_JUDEȚ – 2 caractere

Cheie unică : (SIMBOL_JUDEȚ)

Structura logică a **planșei JUDEȚ** a bazei de date este următoarea:

PLANȘA JUDEȚ			
Name	Datatype	Size	Nulls
JUDEȚ	VARCHAR2	20	
SIMBOL_JUDEȚ	VARCHAR2	2	

Fig. 3.10. Structura logică a tabeli JUDEȚ a bazei de date

Sursa: Elaborată de autor

- Nivelul “**Instituții bugetare**” – căruia îi corespunde **tabela INSTITUȚII_BUGETARE**.

Semnificația câmpurilor :

1. ID_INSTITUȚIE_BUGETARĂ – numeric
2. INSTITUȚIE_BUGETARĂ – 30 caractere
3. SIMBOL_JUDEȚ – 2 caractere
4. ADRESĂ – 50 caractere

Cheie unică : (ID_INSTITUȚIE_BUGETARĂ)

Cheie externă : (SIMBOL_JUDEȚ) din tabela JUDEȚ.

Structura logică a **planșei INSTITUȚII_BUGETARE** a bazei de date este următoarea:

PLANȘA INSTITUȚII_BUGETARE			
Name	Datatype	Size	Nulls
ID_INSTITUȚIE_BUGETARĂ	NUMBER	10	
INSTITUȚIE_BUGETARĂ	VARCHAR2	30	
SIMBOL_JUDEȚ	VARCHAR2	2	X
ADRESĂ	VARCHAR2	50	X

Fig. 3.11. Structura logică a planșei INSTITUȚII_BUGETARE a bazei de date

Sursa: Elaborată de autor

- Nivelul „**Prevederi Trimestriale**” – căruia îi corespunde **planșa PREVEDERI_TRIMESTRIALE**.

Semnificația câmpurilor :

1. COD_NIVEL1 – 10 caractere
2. COD_NIVEL2 – 10 caractere
3. COD_NIVEL3 – 10 caractere
4. ID_INSTITUȚIE_BUGETARĂ – Numeric
5. TIP – 1 caracter (V – venituri, C – cheltuieli)
6. ANUL – numeric
7. TRIMESTRU1 – numeric
8. TRIMESTRU2 – numeric
9. TRIMESTRU3 – numeric

10. TRIMESTRU4 – numeric

11. TRIMESTRU4R – numeric

PLANȘA PREVEDERI TRIMESTRIALE			
Name	Datatype	Size	Nulls
COD NIVEL 1	VARCHAR2	10	
COD NIVEL 2	VARCHAR2	30	
COD NIVEL 3	VARCHAR2	2	
ID INSTITUȚIE BUGETARĂ	NUMBER	10	
TIP	VARCHAR2	1	
ANUL	NUMBER	4	
TRIMESTRUL 1	NUMBER	18	X
TRIMESTRUL 2	NUMBER	18	X
TRIMESTRUL 3	NUMBER	18	X
TRIMESTRUL 4	NUMBER	18	X

Fig. 3.12. Structura logică a planșei PREVEDERI- TRIMESTRIALE a bazei de date
Sursa: Elaborată de autor

Cheie unică : (COD_NIVEL1, COD_NIVEL2, COD_NIVEL3,
ID_INSTITUTIE_BUGETARA, TIP, ANUL)

Cheie externă : (COD_NIVEL1, COD_NIVEL2, COD_NIVEL3, TIP) din planșa
V_C_NIVEL3

(ID_INSTITUTIE_BUGETARĂ) din planșa INSTITUTII_BUGETARE

▪ Nivelul “**Plăți și Încasări**” – căruia îi corespunde **tabela PL_IN**.

Semnificația câmpurilor :

1. COD_NIVEL1 – 10 caractere
2. COD_NIVEL2 – 10 caractere
3. COD_NIVEL3 – 10 caractere
4. TIP – 1 caracter (V – venituri, C-Cheltuieli)
5. DATA – Data
6. NR_DOCUMENT – Numeric
7. EXPLICAȚII – 250 caractere
8. VALOARE – Numeric
9. ANUL – Numeric
10. LUNA – Numeric
11. ID_INSTITUȚIE_BUGETARĂ– Numeric
12. VALOARE_TOTALĂ– Numeric

Cheie unică : (COD_NIVEL1, COD_NIVEL2, COD_NIVEL3, TIP,
ID_INSTITUȚIE_BUGETARA, DATA, NR_DOCUMENT)

Cheie externă: (COD_NIVEL1, COD_NIVEL2, COD_NIVEL3, TIP) din tabela
V_C_NIVEL3

(ID_INSTITUTIE_BUGETARA) din planșa INSTITUTII_BUGETARE

PLANȘA PL_IN			
Name	Datatype	Size	Nulls
COD NIVEL 1	VARCHAR2	10	
COD NIVEL 2	VARCHAR2	10	
COD NIVEL 3	VARCHAR2	10	
TIP	VARCHAR2	1	
DATA	DATE		
NR_DOCUMENT	NUMBER	10	X
EXPLICAȚII	VARCHAR2	256	X
VALOARE	NUMBER	18	X
ANUL	NUMBER	4	X
LUNA	NUMBER	2	
VALOARE_TOTALA	NUMBER	18	X

Fig. 3.13. Structura logică a tabelii PL_IN a bazei de date
Sursa: Elaborată de autor

Această structurare a datelor permite introducerea datelor la nivelul cel mai de jos (la nivel de “aliniat”), respectiv prevederi trimestriale și încasări sau plăți lunare și, pe de altă parte, putem revcompa pederile trimestriale și realizările trimestriale în 3*3 planuri.

Tabelul.3.2. Structura datelor

Nivel	Aliniat	Articol	Capitol
Instituție Bugetară	1.1	1.2	1.3
Județ	2.1	2.2	2.3
Pe țară	3.1	3.2	3.3

Sursa: Elaborat de autor

În urma organizării datelor, implementarea aplicației se face în ORACLE, folosind uneltele adecvate.

JUDEȚUL GORJ		ȚARĂ		DENUMIRE Primăria Turcinești	
		JUDEȚ			
		INSTITUȚIE BUGETARĂ	X		
TIP					
CHELTUILEI	X				
VENITURI					
PLĂȚI ȘI DESCHIDERI DE CREDIT		ALINEAT	ARTICOL	CAPITOL	
		10.01	10	2	
Denumire	Salarii de bază				

Fig.3. 14. Plăți și deschideri de credite, articol 10- Salarii de bază
Sursa: Elaborată de autor

Aplicația prezentată permite atât evidențierea **cheltuielilor și veniturilor bugetare pe capitole, articole, aliniate**, cât și valoarea acestora raportată la prevederile inițiale aprobate de organismele abilitate. Această aplicație poate fi utilizată de organismele de audit intern prin simpla conectare la Internet, pe baza unei parole de accesare a evidenței și eficienței utilizării banilor publici [121].

În vederea realizării sistemului informatic propus, am folosit generatorul de formate ORACLE Forms organizat astfel :

- pagina de aliniate;
- pagina de articole;
- pagina de capitole;
- pagina de plăți și încasări.

Prin accesarea butonului de lansat raportul specific, se obțin rapoarte pe diverse nivele, concomitent cu semnalizarea inadvertențelor între prevederi și realizări. Se vor obține astfel următoarele tipuri de rapoarte: **raport de cheltuieli la nivel de aliniat, articol și capitol pe Instituție Bugetară, pe Județ și pe Țară, ca în exemplele următoare:**

Situația pe țară. Cheltuieli de personal. Credite aprobate, plăți și cheltuieli efective. Capitol 02

Tabelul 3.3. Situația pe țară.

MIȘCAREA ALOCAȚIEI BUGETARE	Trimestrul I	Trimestrul II	Trimestrul III	Trimestrul IV
ALOCAȚIA TRIMESTRIALĂ INIȚIALĂ	103,000,010,000	2,222,422,222	1,005,222,222	1,922,222,222

Data	Ziua	Nr.doc	Explicatii	Cont Corespon dent	Credite cont 942			Plati de casa				Cheltuieli efective (cont 410)		
					Credite deschise	Credite reduse	Sold	Plati	Restituiri	Plati nete de	Disponibil credite col 8-11	Debit	Credit	Sold
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	21	1	xxxxxx	20.01.01								500		500
	Total Luna		1									500		
2	22	2	xxxxxx	20.01.01								500		1000
	Total Luna		2									500		
3	23	3	xxxxxx	20.01.01								50		
	Total Luna		3									50		1050
	Total Trimestrul		1										200	1050
4	24	4	xxxxxx	20.01.01								100		1050
	Total Luna		4									100		
	Total Trimestrul		2										100	1050

Sursa: Elaborat de autor

Situația pe țară. Cheltuieli de personal. Credite aprobate, plăți și cheltuieli efective.
Capitol 02

Tabelul 3.4. Situația pe țară

Data	Ziua	Nr.doc	Explicatii	Cont Corespon dent	Credite cont 942			Plati de casa				Cheltuieli efective (cont 410)		
					Credite deschise	Credite reduse	Sold	Plati	Restituiri	Plati nete de	Disponibil credite col 8-11	Debit	Credit	Sold
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
1	21	1	xxxxxx	20.01.01								100		111
	Total Luna		1									100		
2	22	2	xxxxxx	20.01.01								200		113
	Total Luna		2									200		
3	23	3	xxxxxx	20.01.01								100		114
	Total Luna		3									100		
	Total Trimestrul		1										200	400
4	24	4	xxxxxx	20.01.01								150		115
	Total Luna		4									150		
5	25	5	xxxxxx	20.01.01								200		147
	Total Luna		5									200		
	Total Trimestrul		2										200	350

Sursa: Elaborat de autor

La toate nivelurile de raportare apar semnalizări prin culoare :

- **roșie** pentru depășiri (în cazul cheltuielilor) și pentru neîncasări ale veniturilor conform cu prevederile trimestriale la nivelul corespunzător de raportare;
- **neagră** pentru nedepășiri (în cazul cheltuielilor) și pentru încasări peste prevederile trimestriale la nivelul corespunzător de raportare (în cazul veniturilor).

Evidențierea în raport are loc la nivel de document primar de plată și încasare cu data plății, număr document, însumare pe lună, pe trimestru etc. Această evidențiere are ca scop atât atenționarea operatorului, cât și a auditorului asupra neregulilor apărute cum ar fi:

- cheltuirea unor sume mai mari decât cele aprobate prin buget;
- s-au ordonanțat la plată cheltuieli care nu au fost aprobate prin buget;
- la preluarea datelor din documentele primare (bonuri, chitanțe) s-au făcut erori aritmetice la calcularea sumelor;
- s-au înregistrat cheltuieli bugetare în mod derogatoriu, în sensul că până la efectuarea lor, organul legislativ nu aprobase prin lege bugetul.

3.3. Măsurile privind perfecționarea și evaluarea auditului public intern în cadrul procesului administrării instituțiilor publice din România

Măsurile privind perfecționarea și evaluarea auditului public intern în cadrul procesului administrării instituțiilor publice din România, trebuie să plece de la faptul că, în acest sector de activitate se înregistrează de regulă deficit bugetar mare, sau sunt identificate stiluri de management neadecvate. În acest context, auditul performanței este cel care poate recomanda

soluții pentru modernizarea managementului și pentru realizarea de economii prin utilizarea mai eficientă a resurselor.

➤ **Elemente prin care este caracterizată performanța**

Auditul performanței reprezintă o examinare sau o evaluare independentă și obiectivă a măsurii în care un program sau o activitate a unei entități publice funcționează eficient și eficace în condițiile respectării economicității.

Standardele internaționale INTOSAI definesc auditul performanței ca *„un audit al economicității, eficienței și eficacității cu care entitatea auditată utilizează resursele în scopul îndeplinirii responsabilităților sale”*.

Standardele INTOSAI (Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit) stabilesc că auditul performanței presupune examinarea economicității, eficienței, și eficacității cei “3 E” după cum urmează:

- Auditul **economicității activităților administrative** în raport cu principiile și practicile unui management performant,
- Auditul **eficienței** utilizării resurselor umane, financiare, a altor resurse, incluzând examinarea sistemelor informaționale, a modului de măsurare și urmărire a indicatorilor de performanță, precum și a procedurilor urmate de entitatea auditată pentru remedierea deficiențelor identificate;
- Auditul **eficacității performanței** referitoare la îndeplinirea obiectivelor entității auditate și auditul impactului efectiv al activității entității în comparație cu impactul planificat al acesteia.

Auditul performanței analizează dacă *„banii publici au fost bine cheltuiți”*, examinându-se în principal măsurile întreprinse de entitățile auditate cu privire la respectarea principiilor economicității, eficienței și eficacității cunoscute fiind ca cei „trei E”, de asemenea, auditul performanței poate implica examinarea directă a performanței realizate.

Dintre măsurile privind perfecționarea auditului cele mai indicate în acest sens în opinia noastră sunt:

➤ ***Examinarea performanței folosirii mijloacelor***

Aceasta presupune examinări asupra:

- ▶ *Achizițiilor de mijloace fixe*, de exemplu diverse dotări (mobiliu de birou, instalații pentru laboratoare, biblioteci, mijloace de transport auto etc.) echipamente IT (hardware, software) diverse echipamente.
- ▶ *Lucrărilor pentru realizarea sau întreținerea unor construcții*, cum ar fi: construcția și reabilitarea unor rețele apă potabilă, rețele canale, rezervoare pentru tratarea și păstrarea apei potabile, renovarea unor clădiri vechi, etc.

► *Cheltuielilor cu personalul ce activează în domeniul public*, de exemplu cheltuieli cu remunerarea, cu evaluarea și perfecționarea pregătirii profesionale, premii deplasări etc.

► *Organizării entității publice*, se examinează: structura organizatorică (numărul și mărimea subunităților, structura ierarhică, repartizarea responsabilităților, structura fluxului de lucru, modalități de implementare a unor programe, proiecte sau acțiuni guvernamentale (se urmărește managementul acestora, respectarea termenelor și condițiilor de calitate a produselor și serviciilor realizate) și acțiunile de privatizare.

➤ ***Examinarea nivelului de îndeplinire a scopurilor***

Această examinare este efectuată pentru a evalua:

► *Gradul de îndeplinire a obiectivelor programelor și activităților finanțate din fonduri publice*, în acest context se auditează performanța programelor și activităților destinate cercetării științifice, dezvoltării și extinderii pieței muncii, modernizării și extinderii sistemului de distribuire apă potabilă și canalizare [128, p. 154].

► *Rezultatele inițierii și aplicării unor măsuri cu caracter legislativ*, aceasta presupune examinarea premiselor care au condus apariția de noi legi și reglementări sau amendarea celor existente, a conturilor și a impactului aplicării acestora. Spe exemplu auditarea proiectului ”Reabilitarea Sistemului de alimentare cu apă în municipiile și orașele județului Alba” din cadrul programului SAMTID.

► *Modul în care managementul unor entități își exercită atribuțiile cu privire la planificarea, implementarea, controlul și evaluarea programelor și activității de care aceasta este responsabil*. Se examinează dacă au fost întreprinse măsurile corective necesare și se evaluează acele acțiuni ale managementului care au un impact semnificativ asupra economicității, eficienței și eficacității programului activității entității.

Astfel, în cadrul auditării performanței se realizează:

► *Examinarea sistemului de control intern al entității auditate*, urmărindu-se dacă obiectivele controlului intern vizează prevenirea obținerii unei performanțe manageriale slabe.

► *Evaluarea deciziei prin care s-a ales varianta optimă pentru derularea unui program sau a unei activități* și dacă au fost stabilite sau nu, criteriile corespunzătoare pentru alegerea variantei optime în vederea atingerii obiectivelor stabilite.

► *Analiza modului de administrare a unui program sau a unei activități și evaluarea sistemului de măsurare a performanței*. Dacă pentru programul sau activitatea auditată au fost stabiliți indicatori de performanță, se analizează în ce măsură aceștia au fost

corespunzător proiectați și monitorizați și dacă au fost luate toate măsurile necesare pentru realizarea lor.

Auditul se recomandă a se efectua și în cazul existenței unor suspiciuni cu privire la economicitate, eficiență și eficacitate cu care a fost derulat un program, proiect sau o activitate.

În general, auditul performanței încearcă să răspundă la două întrebări de bază și anume:

- *s-a lucrat în mod corect?*
- *s-a făcut ceea ce trebuia?*

Prima întrebare se referă, în principal, la furnizorul de produse sau servicii. În acest sens se urmărește dacă deciziile politice au fost implementate corespunzător și dacă executivul a respectat reglementările și cerințele strategiei stabilite și optează în concordanță cu buna practică în domeniu.

Sfera de analiză se extinde cu cea de a doua întrebare, și anume dacă s-a făcut ceea ce trebuia sau astfel spus, dacă politicile adoptate au fost implementate corespunzător și dacă mijloacele utilizate au fost folosite corespunzător.

De menționat că, în momentul în care auditorul încearcă să răspundă la întrebările menționate, va trebui să fie precaut pentru a nu depăși mandatul, prin extinderea examinărilor în zona politicului.

Responsabilitățile de realizare a auditului performanței sunt conferite unei Instituții Supreme de Audit prin Constituție sau alte acte normative.

În multe state, legislativul, prin legea fundamentală sau prin legi organice, stabilește în mod expres ca atribuție pentru Instituțiile Supreme de Audit și efectuarea auditului performanței. De aceea, Instituțiile Supreme de Audit realizează examinări complexe și analize aprofundate ale eficienței, eficacității și economicității acțiunilor guvernamentale, ale activităților și programelor finanțate din fonduri publice [129, p.124].

Sunt supuse auditului performanței politicile și programele specifice cuprinse în programele de guvernare, organizarea și politicile manageriale ale entităților care derulează astfel de programe sau care administrează fonduri publice.

Politicele cuprinse în programul de guvernare reprezintă un complex de măsuri menite să contribuie la atingerea anumitor scopuri, utilizând anumite resurse, într-o perioadă de timp determinată.

Programul ilustrează o acțiune sau un ansamblu de acțiuni coerente derulate de către o entitate din cadrul administrației publice centrale, proiectate pentru a realiza un obiectiv sau un set de obiective bine definite și pentru care sunt stabiliți indicatori de performanță și de evaluare a rezultatelor așteptate, în limitele de finanțare aprobate.

Organizarea, în accepțiunea cea mai des întâlnită, poate fi definită ca reprezentând optimizarea utilizării resurselor umane, a structurilor și proceselor economice, care are ca scop realizarea anumitor obiective.

Politicile manageriale constituie deciziile, acțiunile și regulile de monitorizare, contabilizare și utilizare a resurselor umane, financiare și de altă natură. Politica managerială este în general legată de operațiunile interne ale instituției.

Politicile și programele propuse de executiv și acceptate de legislativ pot viza o anumită instituție, dar în mod obișnuit se pot referi și la activități și instituții neguvernamentale, precum și la impactul acestora în societate.

➤ ***Măsurarea și evaluarea economicității, eficienței și eficacității***

Atât legislativul cât și executivul au nevoie de informații referitoare la măsurarea și evaluarea economicității, eficienței și eficacității programelor sau activităților realizate pentru a adopta decizii și a întreprinde măsuri care să vizeze îmbunătățirea performanței. Trebuie menționat că informațiile furnizate au menirea de a arăta în ce măsură programele sau activitățile instituțiilor publice și-au atins obiectivele programate. În cazul în care obiectivele unui program sau a unei activități nu au fost îndeplinite sau au fost realizate parțial, auditorii trebuie să stabilească cauzele care au generat această situație și în același timp să formuleze recomandări de îmbunătățire a performanței.

Atât auditul performanței, cât și studiile de evaluare realizate în afara sferei de cuprindere a auditului au menirea să aprecieze modul în care funcționează și se derulează anumite programe specifice. De asemenea, este important să se ia în considerare relația dintre ***activitățile de măsurare*** și cele de ***evaluare a performanței***.

Prin măsurarea performanței se înțelege acel proces permanent de monitorizare, evaluare și raportare a modului în care se realizează programele sau activitățile în toate etapele derulării acestora.

Măsurarea performanței se bazează pe examinarea modului în care un program și-a realizat obiectivele sau cerințele, prin raportarea în permanență la standardele de performanță stabilite. [131]

Procesul de monitorizare permanentă a derulării unui program, proiect sau activitate, constituie o responsabilitate a managementului entităților auditate și nu o sarcină a auditorilor externi. *Auditul financiar* are menirea să confirme dacă înregistrările în conturi au fost corecte și dacă acestea reflectă realitatea, în timp ce *auditul performanței* realizează o evaluare independentă a economicității, eficienței și eficacității implementării și derulării unui program, proiect sau a unei activități.

O sarcină aparte pentru auditul performanței o constituie evaluarea sistemelor de măsurare a performanței activităților și programelor guvernamentale, sub aspectul implementării și funcționării eficiente și eficace a acestora.

Astfel, pot fi formulate întrebări în cadrul unor studii aprofundate pentru a determina dacă indicatorii performanței sunt stabiliți în concordanță cu cerințele programului sau activității și dacă sistemele de măsurare a performanței sunt capabile să ofere rezultate capabile.

➤ **Evaluarea performanței**

Evaluarea programelor și activităților se realizează prin efectuarea unor studii sistematice asupra modului de funcționare a acestora.

În procesul de evaluare a programelor și activităților sunt examinate o gamă largă de date și informații privind performanțele acestora, ceea ce facilitează realizarea unei monitorizări eficiente pe parcursul implementării și derulării lor.

În general, evaluările programelor și activităților constau în realizarea unor studii de evaluare ce pot fi efectuate de către Instituțiile Supreme de Audit sub denumirea generală de audituri ai performanței.

Instituțiile Supreme de Audit cu experiență în efectuarea auditului consideră că auditul, precum și studiile privind evaluarea programelor și activităților se clasifică în următoarele categorii [137]:

- *Auditul regularității* – când se verifică modul în care sunt respectate legile și reglementările legale, care guvernează domeniul auditat.
- *Auditul economicității* - analizează dacă mijloacele alese pentru utilizarea în mod economic a fondurilor publice au condus la obținerea performanței preconizate.
- *Auditul eficienței* – examinează dacă rezultatele obținute corespund așteptărilor pentru care au fost alocate resursele.
- *Auditul eficacității* – analizează dacă rezultatele obținute sunt conforme cu politicile manageriale.
- *Evaluarea compatibilității* – examinează dacă mijloacele antrenate în politica managerială sunt compatibile cu obiectivele stabilite.
- *Evaluarea impactului* – analizează impactul economico-social al unei anumite politici manageriale.
- *Evaluarea eficacității politicii manageriale și analiza cauzalității* – examinează dacă rezultatele obținute sunt datorate politicii manageriale sau altor cauze.

Măsurarea performanței rezultatelor în raport cu obiectivele propuse în concordanță cu cei „3 E” constituie o necesitate pentru managerii de la toate nivelele. Cu alte cuvinte, s-a realizat dobândirea de resurse (financiare, umane, materiale, informaționale ș.a.) la momentul optim și cel mai mic cost, respectându-se cerințele cantitative și calitative respective. Pentru măsurarea **economicității** se promovează următoarea relație de calcul:

Cazul favorabil este considerat când $Econ < 1$.

Eficacitatea privește analizarea deciziei manageriale auditate sub forma măsurii în care obiectivele au fost atinse, precum și de relația dintre impactul dorit și cel efectiv al unei activități.

Asimilată uneori și prin **efectivitate**, privește atingerea obiectivelor precum și a altor efecte urmărite prin diverse activități.

Este reprezentată de măsura în care obiectivele au fost atinse, precum și de relația dintre impactul dorit și cel realizat al unei acțiuni.

Pentru măsurarea **eficacității** se promovează următoarea relație de calcul:

Cazul favorabil este considerat când **Efica ≥ 1 .**

Eficiența deciziei manageriale auditate este interpretată în normele juridice ca un optim analitic între **economicitate** și **eficacitate**.

Auditorul construiește perechile de **economicitate-eficacitate** pentru a stabili compatibilitatea dintre cele două caracteristici ale deciziei manageriale și pentru a selecta astfel perechea dezirabilă.

Eficiența este, în general, corelată cu **rentabilitatea** și cu **productivitatea**, fiind expresia relației dintre rezultatele înregistrate și resursele introduse în sistem: **maximizarea ieșirilor sau rezultatelor prin utilizarea minimului de intrări sau de resurse.**

Pentru măsurarea **eficienței** se promovează următoarea relație de calcul:

Cazul favorabil este considerat când **Efici~~realizat~~ $>$ Efici~~programat~~** sau se înregistrează o creștere în dinamică.

➤ **Identificarea spectrului de ponderi**

În literatura de specialitate nu am întâlnit specificarea unei metodologii care să permită identificarea spectrului de ponderi pentru fiecare concept dintre cele trei anterior precizate în noțiunea de **Performanță**.

Am apelat la chestionarea unor persoane care își desfășoară activitatea curentă în mediul prestărilor de servicii, bine informate și reprezentând posturi de lucru dispuse în toate funcțiunile clasice ale unei organizații.

Rezultatele înregistrate în chestionare sunt cele prezentate în tabelul următor:

Tabelul 3.5. Rezultate înregistrate în chestionare

Denumirea conceptului	%
Adaptabilitate (Econ)	28
Eficacitate (Efica)	20
Eficiență (Efici)	27
Alte concepte	25
Total	100

Sursa: Elaborat de autor

Percepția asupra elementelor prin care este caracterizată **Performanța** arată că un sfert din noțiune este subsumată altor concepte, identificarea în chestionar prin **Etică, Partener, Competitivitate** ș.a.

Aceeași populație a răspuns, însă, că nivelul de relevanță al unei informații este perceput la valoarea de 60% din posibilul total de 100%. În aceste condiții, se poate propune pentru utilizarea în calculele ulterioare a următorului spectru de ponderi pentru noțiunea de **Performanță**, primele trei concepte beneficiind de redistribuirea procentajului ultimului concept.

Prezentarea celor trei concepte (**economicitatea, eficacitatea și eficiența**) conduce la necesitatea stabilirii ca date de intrare a patru entități valorice:

1. Resurse programate (**R_p**)
2. Resurse consumate (**R_r**)
3. Rezultate programate (**Re_p**)
4. Rezultate obținute (**Re_r**)

Tabelul.3.6. Rezultate înregistrate în chestinar

Denumirea	%
Adaptabilitate (Econ)	37
Eficacitate (Efica)	27
Eficiență (Efici)	36
Total	100

Sursa: Elaborat de autor

La nivelul activității anuale a organizației, resursele pot fi cuantificate valoric (în milioane euro), iar rezultatele pot fi adimensionalizate (ca număr de obiective), după cum urmează:

1. $R_p = 29$ milioane euro
2. $R_r = 28,5$ milioane euro
3. $Re_p = 15$ obiective
4. $Re_r = 15$ obiective

Este evident că valorile de mai sus se încadrează în condiționările ce definesc cele trei concepte. De real interes este acest fapt cât, mai ales, *cu cât se încadrează și dacă* poate fi construit un sistem care să permită **evaluarea auditului public intern în cadrul procesului administrării performante a instituțiilor publice**.

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

Rapoartele de audit public intern elaborate de Ministerul Finanțelor Publice în anul 2016 pentru anul 2015 au constatat faptul că organizarea activității de audit intern la nivelul administrației publice locale s-a realizat doar la o mică parte din primării. Așadar, problemele ridicate în urma acestui fapt sunt [133]:

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

În structura unităților administrativ teritoriale care au asigurat audit intern prin contracte de prestări servicii în anul 2015 se regăsesc: un municipiu din județul Bihor (Municipiul Salonta); 22 de orașe în județele Bihor (22,73%), Suceava (22,73%), Timiș (13,64%), Olt (9,09%), Botoșani (9,09%), și Brăila (4,54%), Neamț (4,54%), Iași (4,54%), Argeș (4,54%), Satu Mare (4,54%). Cele 717 comune se regăsesc în 25 de județe, dintre care 8 județe dețin peste 68% dintre contracte.

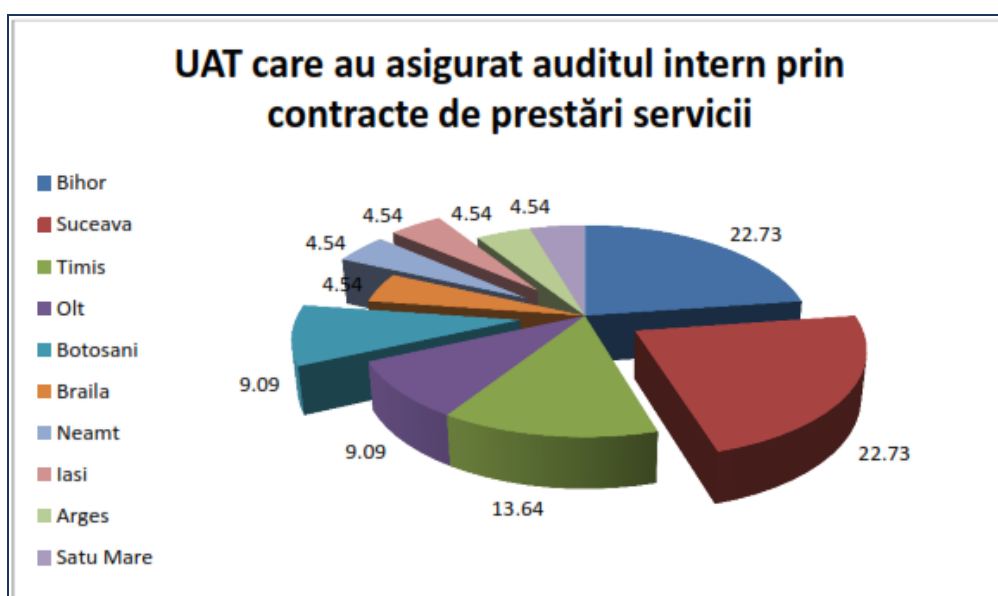


Fig. 3.15. UAT care au asigurat auditul managerial intern prin contracte de prestări servicii
Sursa: Figura elaborată de autor în baza datelor din Raportul activității de audit intern sector public 2015.

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

În anul 2015 în administrația publică au fost realizate 6.772 de misiuni de audit intern, din care 93% sunt reprezentate de misiunile de asigurare și 7% sunt reprezentate de misiunile de consiliere.

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

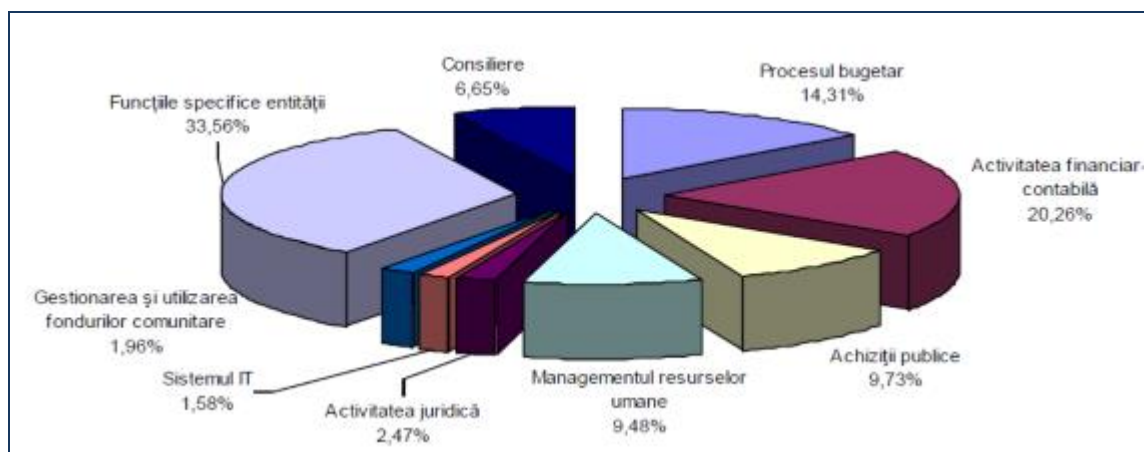


Fig. 3.16. Auditul managerial intern efectuat pe domenii ale administrației publice
Sursa: Raportul activității de audit intern sector public 2015

În urma misiunilor de audit intern din cadrul unităților administrativ teritoriale din NE României efectuate în anul 2015 s-au semnalat următoarele deficiențe:

➡ **Misiuni de audit public intern privind procesul bugetar:**

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

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

1. Programul anual de achiziții publice nu a fost fundamentat în mod corespunzător în toate situațiile (ES MAPN, MFP, MMP, MP, US MADR, US SGG, CSM, UAT-uri din Arad, Harghita, Ilfov și Suceava).

2. Achizițiile directe nu sunt însoțite de Note justificative și studii de piață (US MAE, UAT-uri în Bihor și Vaslui).

3. Deficiențe în aplicarea procedurilor privind elaborarea Programelor anuale de achiziții publice, respectiv acțiunea de fundamentare a nevoilor (US MADR, US SGG, UAT-uri din Arad, Harghita și Suceava).

4. În derularea procesului de atribuire a contractelor de achiziție publică nu se respectă anumite prevederi normative, respectiv: nerespectarea etapelor procedurii de atribuire "cerere de oferte" (UAT Iași), pentru același tip de servicii au fost demarate în aceeași perioadă două proceduri de achiziție publică, una de licitație deschisă și una de negociere fără publicarea unui anunț de participare (MECMA), neestimarea valorilor contractelor conform prevederilor cadrului normativ aplicabil, în vederea alegerii procedurii legale de atribuire, contractele de furnizare fiind atribuite în mod direct (UAT Botoșani).

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

1. Numirea în funcție a conducătorului unei entități din subordine s-a realizat prin nerespectarea prevederilor legale în vigoare (Județ Vaslui);

2. Stabilirea necorespunzătoare a nivelului de subordonare a posturilor, astfel un post din subordinea primarului, a fost stabilit în subordinea CL (UAT Neamț).

3. Neîntocmirea Planului de ocupare a funcțiilor publice (Județul Brașov, Orașul Râșnov, UAT Botoșani).

4. Registrul de evidență al funcționarilor publici nu a fost întocmit în regim tipizat (MMP) sau în format electronic conform cadrului normativ în vigoare (US ANSVSA, UAT Botoșani).

5. Lipsa procedurilor operaționale pentru stabilirea și plata salariilor (AEP și UAT Vaslui).

6. Necuprinderea în procedura operațională a tuturor activităților desfășurate la nivelul compartimentelor de resurse umane (US MMFPS, US ANSVSA, UAT-uri din Botoșani și Ialomița).

7. Exercițarea necorespunzătoare a acordării vizei de control financiar preventiv propriu (MAEu, US MADR, Județ Brașov, Județ Galați și Județ Iași).

8. Înregistrări incorecte privind unele operațiuni legate de: salarii (Județ Brașov), indemnizația de asigurări sociale de sănătate (UAT Vâlcea), efectuarea orelor suplimentare în afara programului (US MECMA), programările concediilor de odihnă (CNSAS, UAT-uri din Alba și Botoșani), foile colective de prezență (US ANSVSA, UAT Botoșani).

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

1. La nivelul entității publice nu s-a elaborat o strategie în domeniul IT (UAT Suceava).

2. Entitatea publică nu a conceput și elaborat planuri pentru recuperarea datelor în caz de dezastru sau incendii (US MTI, UAT Suceava).

3. Lipsa programelor de instruire a utilizatorilor IT sau a planurilor de formare/perfecționare profesională în domeniul IT (UAT-uri din Timiș și Suceava).

4. Schimbarea parolelor de acces nu se realizează periodic, această schimbare se realizează doar la cererea utilizatorilor (UAT Suceava).

5. Lipsa procedurilor scrise și formalizate pentru activitățile IT (UAT Suceava).

Rezultatele misiunilor privind funcțiile specifice ale entităților publice locale:

1. Lipsa controalelor fiscale ale masei impozabile la contribuabilii persoane fizice și juridice (UAT Suceava).

2. Neparcurgerea tuturor etapelor de executare silită prin instituirea de popriri sau punerea de sechestre și valorificarea bunurilor în vederea recuperării sumelor datorate (UAT-uri din Arad, Brăila și Suceava).

3. La dosarele constituite nu sunt anexate adeverințele de la Administrația Finanțelor Publice (UAT-uri din Suceava, Mureș).

4. Anchetele sociale efectuate conțin informații sumare și nu sunt elocvente în vederea analizei solicitării și a verificării îndeplinirii tuturor condițiilor necesare pentru a putea beneficia de ajutor social (UAT Prahova, Suceava, Vâlcea).

5. Sumele returnate de la beneficiarii de prestații sociale și dispozițiile privind imputarea sumelor reprezentând prestații sociale încasate necuvenit, nu sunt înregistrate în evidența sintetică și analitică, în conturi corespunzătoare (UAT Botoșani).

6. Registrul Agricol nu se ține în format electronic, în paralel cu Registrul Agricol pe suport de hârtie (UAT Botoșani).

7. Registrele agricole nu sunt completate la zi, declarațiile proprietarilor pentru înscrierea datelor în Registrul Agricol nu au semnătura proprietarilor (UAT Botoșani).

8. Nu în toate cazurile există corespondență între datele înscrise în Registrul Agricol pe baza declarațiilor și evidența entității pentru stabilirea impozitelor și taxelor locale (UAT Botoșani).

9. Procedurile operaționale aferente activității de stare civilă nu sunt formalizate (UAT-uri din Botoșani, Mehedinți).

10. Taxa pentru eliberarea autorizațiilor de construire nu a fost corect stabilită (UAT-uri din Mureș și Suceava).

11. În cazul continuării lucrărilor după expirarea autorizației de construire nu au fost emise înștiințări de sistare a construcțiilor și, ulterior, nu au fost aplicate amenzi (UAT Suceava).

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

Astfel, în opinia noastră este necesară evaluarea riscurilor generate de resursele umane ale fiecărei entități publice.

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

În acest sens, menționăm O.S.G.G. nr. 400/2015 publicat în M. Of. nr. 444/22 iunie 2015 a modificat și completat O.M.F.P nr. 946/2005, în contextul în care multe dintre instituțiile publice deja se confruntă cu mari probleme în implementarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial conform noilor modificări.

1. Controlul intern managerial este impus prin lege!
2. Implementarea sistemului de control intern managerial este urmărită cu atenție de ANAF și Curtea de Conturi.
3. În fiecare an, Raportul privind stadiul de implementare și dezvoltare a sistemului de control intern managerial constituie anexă la situația financiară a exercițiului bugetar încheiat.
4. În funcție de felul în care instituțiile publice s-au achitat de aceste obligații privind implementarea sistemului de control intern managerial, li se aprobă sau nu bugetul pentru anul următor.
5. Lipsa Raportului privind stadiul de implementare și dezvoltare a sistemului de control intern managerial se pedepsește cu amenzi cuprinse între 3.000- 5.000 lei .
6. Nerespectarea legislației în vigoare privind implementarea sistemului de control intern managerial în instituția dvs. atrage după sine nu numai amenzi și verificări amănunțite ale activității din instituție, ci și obligativitatea îndeplinirii imediate a unui set de măsuri impuse de către organele oficiale de control.
7. Neacordând atenție sistemului de control intern managerial vă riscați postul! Puteți fi acuzat de management defectuos și subminarea instituției, întrucât nu asigurați administrarea eficientă și economică a patrimoniului. Fiindcă, spune legea ... “conducătorul fiecărei entități publice dispune măsurile necesare pentru elaborarea și/sau dezvoltarea sistemului de control intern managerial, inclusiv a procedurilor formalizate pe activități”(art. 2 (1) din O.S.G.G. nr. 400/2015).
8. Art.11 din Legea nr.672/2002 obligă să asigurați cadrul organizatoric și funcțional necesar desfășurării activității de audit public intern.

9. In plus, art.13 din aceeași lege obligă instituțiile publice să elaboreze normele metodologice de audit public intern specifice entității publice pe care o conduceți, precum și planul de audit public intern.

3.4. Concluzii la capitolul 3

Comunicarea în auditul public intern în opinia noastră, datorită cercetării efectuate trebuie construită pe următoarele principii:

- Comunicarea să nu conțină erori sau deformări, ci să fie exactă și fidelă realității;
- Comunicarea să fie obiectivă, corectă, imparțială, directă și să rezulte dintr-o evaluare echitabilă și măsurabilă a tuturor faptelor și circumstanțelor pertinente. Constatările, concluziile și recomandările trebuie dezvoltate și exprimate fără prejudecată, părtinire, interes personal sau influență necorespunzătoare.
- Comunicarea clară și logică este ușor de înțeles. Claritatea poate fi ameliorată, evitând utilizarea unui limbaj foarte tehnic și furnizând toate informațiile semnificative și pertinente.
- Comunicarea constructivă îl ajută pe auditat și organizația, și duce la îmbunătățiri atunci când acestea sunt necesare. Conținutul și tonul discursului trebuie să fie utile, motivante și binevoitoare și să ajute organizația să-și atingă scopurile.

Comunicarea completă nu omite nimic esențial pentru destinatarii avuți în vedere. Ea conține toate informațiile semnificative și pertinente, precum și observațiile care permit justificarea recomandărilor și a concluziilor. Conținutul său cuprinde obiectivele și sfera misiunii, precum și concluziile, recomandările și planurile de acțiuni. [63, p.88]

CONCLUZII GENERALE SI RECOMANDĂRI

Cercetările realizate în domeniul auditului managerial intern și impactul lui asupra administrării instituțiilor publice au permis formularea următoarelor concluzii:

1. Auditul managerial intern prin activitățile pe care le desfășoară adaugă un plus de valoare organizațiilor în cadrul cărora se desfășoară, din dorința de a răspunde necesităților în continuă schimbare ale entităților publice [60, p.200].

2. Auditul managerial intern acționează ca un agent eficient și eficace al schimbării în instituțiile publice atâta timp cât este capabil să se autoperfecționeze, să fie propriul agent al propriei schimbări. Auditul managerial intern trebuie să ajute instituțiile publice să progreseze atâta timp cât el însuși își adaptează procedurile, metodele și concepțiile [56, p. 79].

3. Activitatea, de audit intern relevă o serie de disfuncționalități care rezultă pe de o parte din conținutul actelor normative, iar pe de altă parte din confruntarea cu realitățile unei economii de piață [57, p. 98].

4. Existența unui cadru legal modern și a unor norme și proceduri elaborate în concordanță cu standardele de audit acceptate pe plan internațional și cu buna practică din Uniunea Europeană constituie garanții fundamentale că auditul public intern este un veritabil agent al schimbării în cadrul instituțiilor publice [58, p.84].

4. Teza realizată a surprins și confirmat ideea unui audit managerial intern eficient și o bună administrare a banului public se poate realiza în momentul în care riscurile sunt identificate și înlăturate rapid și corect [63, p.183].

5. Afirmăm faptul că o analiză a riscurilor cu personalul va îmbunătăți calitatea misiunilor de audit intern managerial întrucât soluțiile și propunerile aduse în urma acestui proces de evaluare va întări structura organizației publice, optimizând modalitatea de cheltuire a banului public și implicit va crea transparență în activitățile manageriale ale instituției [59 p.115]

6. Auditul managerial intern a devenit o componentă esențială în structura oricărei organizații moderne. Auditul managerial intern asigură o mai mare eficiență printr-o utilizare mai adecvată a resurselor umane și materiale, precum și o mai bună coordonare între diferitele departamente ale unei entități publice [61, p.120].

7. Auditul managerial intern contribuie la construirea unei reputații de integritate, care la rândul său ajută la dezvoltarea relațiilor în afaceri pe bază de încredere [62, p.113].

8. Auditul managerial intern oferă premisele necesare astfel încât organizația să joace un rol pozitiv în comunitate, asigurându-i o imagine publică și consolidându-i imaginea de seriozitate. [60, p.22]

Recomandări:

Concluziile formulate elucidează problema științifică soluționată, care constă în dezvoltarea teoretică și practică a conceptului de audit intern în sprijinirea activității manageriale astfel încât procedura privind analiza riscurilor să cuprindă toate măsurile ce trebuiesc luate pentru atenuarea riscurilor identificate și eficientizarea auditului managerial intern, iar recomandările elaborate vin să completeze gradul de soluționare a problemei prin:

1. Elaborarea unor chestionare prin intermediul cărora să fie evidențiate particularitățile problemelor aduse de personalul instituțiilor publice din România;

2. Identificarea riscurilor pertinente a salariaților pentru formularea propunerilor, recomandărilor și soluțiilor de atenuare a pericolului de fraude, precum și de a îmbunătăți strategia de control prin decizii luate de Guvern;

3. Guvernul să elaboreze politici pentru determinarea principalelor direcții strategice de orientare a managementului public și perspectivele creșterii eficienței utilizării bugetelor alocate;

4. Auditarea activităților financiare sau cu implicații financiare desfășurate de Ministerul Finanțelor Publice din momentul constituirii angajamentelor până la utilizarea fondurilor de către beneficiarii finali, inclusiv a fondurilor provenite din finanțare externă;

5. Guvernul să organizeze administrarea patrimoniului și vânzarea, gajarea, concesiunea sau închirierea de bunuri din domeniul privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale;

6. Constituirea veniturilor publice, respectiv modul de autorizare și stabilire a titlurilor de creanță, precum și a facilităților acordate la încasarea acestora.

BIBLIOGRAFIE

1. Adrian Mitrea și Adrian Băncuță - *Audit public intern de la funcția de control la funcția de consiliere în cadrul asistenței manageriale*, Ministerul Administrației și Internelor, 2005, 324 p.
2. Accounting commission adopt green paper on the role, position and liability of statutory auditors
[http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/96/696&format=HTML](http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=IP/96/696&format=HTML&aged=1&language=EN)
&aged=1&language=EN, ultima vizualizare 25.04.2017.
3. Actul (Legea) Sarbanes Oxley (2002), European Corporate governance institute(2009), http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php, ultima vizualizare 02.02.2017
4. American Institute of Certified Public Accountants , <http://www.aicpa.org/>, ultima vizualizare 02.02.2017.
5. Arens A., Loebbecke J., Elder R., Beasley M., *Auditing an integrated approach*, 8th Edition, published by Pearson Education, 2000, traducere de Levitchi R., Editia a 8-a, Editura Arc, 2006, 276 p.
6. Arens Alvin A., Loebbecke James K. - *Audit: o abordare integrata*, Editura Arc, Bucuresti, 2003, 411 p.
7. Asociatia Auditorilor Interni din Romania - *Statutul AAIR, 2012* [online] available at webpage http://www.aair.ro/fisiere/statut_act_const/statut.pdf, downloaded at 02.04.2015.
8. Asociatia Auditorilor Interni din Romania - *Standardele Internaționale de Practică Profesională a Auditului Intern*, 2009 [online] available at webpage, http://www.aair.ro/index.php?option=com_content&view=article&id=33&Itemid=57&lang=ro, downloaded at 5.03.2015.
9. Băcanu B., - *Organizația publică. Teorie și management*, Ed. Polirom, Iași, 2008, 352 p.
10. Benson, J. How can internal audit do more with COSO?, Protivi Knowleadgerleader, 207, p.4, accesibil on- line la www.knowleadgerleader.com, ultima vizită18.01.2017.
11. Berk M. & Callaly Th. & Hyland M.- The evolution of clinical audit as a tool for quality improvement, Journal of Evaluation in Clinical Practice may, vol.9, issue 2, 2002, 257 p.
12. Bertschinger,Peter/Schaad,Martin - Beitrag zur Corporate Governance in der Schweiz”Zürich, 2003 http://www.auditcommittee.ch/library/pdf/OrdnerTeil_5_AC.pdf, ultima vizualizare 02.02.2017.116.

13. Boulescu M., *Audit – concept, investigații, denaturări*, Editura Tribuna Economică, București, 2011, 422 p.
14. Boulescu M., *Audit intern și statutar*, Editura Tribuna Economică, București, 2007, 388 p.
15. Boulescu M., *Audit financiar. Repere normative nationale*, Editura Economică, București, 2003, 388 p.
16. Boulescu M., Ispir O. *Audit public extern – național și european*, Editura Tribuna Economică, București, 2009, 457 p.
17. Boulescu M. - *Tradiție și actualitate*, Curtea de Conturi, București, 1993, 388 p.
18. Boulescu, M., Ghiță, M., Mareș, V. - *Fundamentele auditului*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2001, 234 p.
19. Boulescu, M., Ghiță, M., Mareș, V. - *Controlul fiscal și auditul financiar-fiscal*, Editura CECCAR, București, 2003, 345 p.
20. Bunget O. C., Florea-Ianc Z., Ghiță M., Nicolau C., Pereș C., E., Pereș I. - *Guvernanța corporativă și auditul managerial intern*, Editura Mirton, Timișoara, 2009, 475 p.
21. Cadbury A., Cadbury Report (The Financial Aspects of Corporate Governance), 1992, disponibil online la: http://www.ecgi.org/codes/code.php?code_id=132, ultima vizită 27.11.2016.
22. Citron, D., Taffler, R. and Uang, J., Delays in reporting price-sensitive information: the case of going concern, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 27 No. 1, 2008.
23. C.E.C.C.A.R - *Norme naționale de audit*, București, 1999, 423 p.
24. Chersan I. C. *Auditul financiar de la norme naționale la standarde internaționale*, Editura Tehnopress, Iași, 2012, 376 p.
25. Collier P.M. & Ampomah S.A. - *Management Accounting*, Cima Official Learning System, 2007, 484 p.
26. Collins, L., Valin, G. *Audit et control intern, Principes, Objectifs et Pratiques*, Editura Dalloz, 1996, 370 p.
27. Comisia Europeana - *Carte verde - Cadrul de guvernanta corporativa al UE*, COM(2011) 164 final, [online] available at webpage http://ec.europa.eu/internal_market/company/docs/modern/com2011-164_ro.pdf#page=2, downloaded at 08.04.2015.
28. Consiliul National de Formare Profesionala a Adultilor - *Standarde ocupationale, 2010* [online] available at webpage <http://so.cnfpa.ro/so/r/Auditor.intern.public.pdf>, downloaded at 28.03.2015
29. Cosserat, G., W. - *Modern auditing*, Editura John Wiley&Sons, New York, 2000, 825 p.

30. Dascălu E. D., Nicolae F. - *Auditul managerial intern în instituțiile publice*, Editura Economică, București, 2006, 237 p.
31. Dănescu Tatiana - *Audit financiar: convergențe între teorie și practică*, Editura Irecson, București, 2007, 318 p.
32. Dănescu Tatiana. *Proceduri și tehnici de audit financiar*, Editura Irecson, București, 2007, 382 p.
33. Drăgan Pop Mihaela. *Auditul intern, delimitări conceptuale și limite*, Congresul Profesiei Contabile din România, Editura CECCAR, București, 2008, 115 p.
34. DeFond M.L., Francis J. R. Auditor Industry Specialization and Market Segmentation: Evidence from Hong Kong. *Auditing*, (Spring)(19) (1), 2000, p:49-66; Krishnan, J., Audit Committee Quality and Internal Control: An Empirical Analysis, *The Accounting Review* 80(2) , 2005, p.327 – 586.
35. Dobroțeanu Camelia Liliana și Dobroțeanu Laurențiu - *Audit intern*, Editura Infomega, București, 2007, 196 p.
36. Dobroțeanu L., Dobroțeanu C.L.- *Audit. Concepte și practici*, Editura Economică, București, 2002, 512 p.
37. Dobroțeanu Laurențiu, Dobroțeanu Camelia Liliana - *Audit-concepte și practici. Abordare națională și internațională*, Editura Economică, București, 2002, 279 p.
38. Drucker Peter. *What makes an effective executive*. Harvard Business Review, 2004, 325p.
<https://www.toolshero.com/toolsheroes/peter-drucker/>
39. Dumitrescu D.- *The Internal Audit*, Conferința Internațională Economia României post-aderare 2 ani în UE, Reșița 21-22 noiembrie 2008, 460 p.
40. European Corporate Governance Institute - *Cadbury Report- Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*, [online] available at webpage <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>, downloaded at 09.04.2015.
41. Florea Ion, Florea Radu. *Introducere în expertiza contabilă și în auditul financiar*, Editura CECCAR, Bucuresti, 2008, 489 p.
42. Francis J.R.&Krishanan J. Accounting accruals and auditor reporting conservatism, *Contemporary Accounting Research*, 16(1),1999, 165 p.
43. Garrison, Noreen, Brewer - *Managerial accounting*, Eleventh Edition, McGRaw Hill Internațional Edition, NY, 2006, 497 p.
44. Georgescu I., Bețianu L. - *Calitate în contabilitatea instituțiilor publice*, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași, 2009, 412 p.
45. Georges Corm. *Le Nouveau Gouvernement du monde*, La Découverte, Paris, 2013, 68 p.

46. Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean G., Ghiță R. - *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2010, 234 p.
47. Ghiță M., Nicolau C., Florea-Ianc Y., Pereș I., Bunget O.C., Pereș C.E. - *Guvernanța corporativă și auditul managerial intern*, Editura Mirton, Timișoara, 2009, 541 p.
48. Ghiță M., Spranceană M. - *Auditul intern în sistemul public*, Editura Tribuna Economica, Bucuresti, 2006, 397 p.
49. Ghiță, M., Mareș, V. - *Auditul performanței finanțelor publice*, Editura CECCAR, București, 2002, 486 p.
50. Ghiță, E. *Internal public audit*, Sitech Publishing House, Craiova 2007, 408 p.
51. Ghiță, M., Nicolae, C. - *Ghid practic privind activitatea de achiziții publice*, elaborat de Unitatea Centrală pentru Armonizarea Auditului Public Intern, Ministerul Finanțelor Publice, București, 2006, 293 p.
52. Gisberto-Chițu, A. *Studii de caz privind auditul public intern*, Editura CECCAR, Bucuresti, 2005, 351 p.
53. Gray, M. *The audit process: principles, practice and cases*, Editura Business Press, 2000, 497 p.
54. Griffiths, D. - *Risk Based Internal Auditing (RBIA)*, 2006. *Three views on Implementation*, [online] available at webpage <http://www.internalaudit.biz/files/implementation/Implementing%20RBIA%20v1.1.pdf>, downloaded at 6.04.2015.
55. Griffiths, D. - *Risk Based Internal Auditing. An Introduction*, [online] available at webpage http://www.internalaudit.biz/files/introduction/Internalauditv2_0_3.pdf, downloaded at 6.04.2015.
56. Hașegan – Mareș Gabriela Adina. Noțiuni de bază și concepte principale utilizate în managementul resurselor umane – Universitatea C-tin Brâncuși Tg-Jiu, Internațional Conference "Knowledge and Communication in the Globalisation Era", 8/9 aprilie 2011, p. 144-149.
57. Hașegan – Mareș Gabriela Adina. Procurarea, dezvoltarea și conservarea resurselor umane Sesiunea de comunicări științifice, Univ. Titu Maiorescu Tg-Jiu, prezentare, 14 aprilie 2011, p. 201-208.
58. Hașegan – Mareș Gabriela Adina. Obtaining, developing and preserving human resources” – indexat BDI REPEC, MPRA University Library of Munich Germany, Personal REPEC, MPRA Paper No. 30239, posted 11 April 2011/16:17 (<http://econpapers.repec.org/paper/prampra/30239.htm>, ultima vizualizare 31.03.2017).
59. Hașegan – Mareș Gabriela Adina Procurarea, dezvoltarea și conservarea resurselor

- umane - The International Conference „European Union's History, Culture and Citizenship" editia 4, 13-14 mai 2011, p. 109-115. ISBN nr: 978-606-560-197-0.
60. Hașegan – Mareș Gabriela Adina - Rolul sistemului de audit intern în managementul schimbării instituțiilor publice / The role of the internal auditing system in the management of change of public institutions - Volumul Conferinței Internaționale „Educație și Creativitate pentru o societate bazată pe Cunoaștere – Drept (Editia a V-a), Universitatea Titu Maiorescu – 11-12 noiembrie 2011, p. 105-111, ISBN 978-606-8002-59-0, ISSN 2248-0064, ISSN-L 2248-0064,
 61. Hașegan Mareș Gabriela Adina. Procurarea, dezvoltarea și conservarea resurselor umane., *Analele Universității Libere Internaționale din Moldova. Seria Economie.* - Chișinău, 2012. - Vol. 13. p. 113-118.
 62. Hașegan Mareș Gabriela Adina. Obtaining, developing and preserving human resources MPRA Paper indexata în RePEc, 2011, p. 150-157.
 63. Hașegan Mareș Gabriela Adina - Formarea, coordonarea și reformarea sistemului de organizare a auditului intern în cadrul instituțiilor publice din România în perioada post integrării, 2015, Moldova International Free University, Revista Științifică ULIM, An. IX, nr. 2, 2015, p.85-91. ISSN 1857- 226X.
 64. Hașegan Mareș Gabriela Adina. Abilități și responsabilități ale unui lider de echipă managerială, *Studii economice, Revista Științifică ULIM, An. VIII, nr. 1, 2014, p. 88-95. ISSN 1857- 226X.*
 65. Hedges, M. *Risk Management. Concepts and Applications*, Krebs G. & Mougin Y. *Les nouvelles pratiques de l'audit qualité interne*, Editeur AFNOR, Paris, 2006, 486 p.
 66. HG nr.235/2003 pentru aprobarea Normelor privind modul de nominalizare a membrilor Comitetului pentru Audit Public Intern.
 67. Hotărârea nr.1086 din 11 decembrie 2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern.
 68. Hotărârea nr.1259 din 12 decembrie 2012 pentru aprobarea Normelor privind coordonarea și desfășurarea proceselor de atestare națională și de pregătire profesională continuă a auditorilor interni din sectorul public și a persoanelor fizice.
 69. Hotărârea nr.1183 din 4 decembrie 2012 pentru aprobarea Normelor privind sistemul de cooperare pentru asigurarea funcției de audit public intern.
 70. Institute of Internal Auditors. Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, The Institute of Internal Auditors, Altamonte Springs, Florida, 2001, 147 p.
 71. Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne (IFACI) - *Référentiel international de l'audit interne*, 2011, [online] available at

- webpage <http://www.ifaci.com/Bibliotheque/Bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/Referentiel-international-de-l-audit-interne-149.html>, downloaded at 03.04.2015.
72. Institut Français de l'Audit et du Contrôle Internes (IFACI) - *Pratice Advisory*, [online] available at webpage <http://www.ifaci.com/Bibliotheque/Bibliotheque-en-ligne-telecharger-la-documentation-professionnelle/Referentiel-international-de-l-audit-interne/modalites-pratiques-application-210.html> , downloaded at 03.04.2016
 73. Legea contabilității nr. 82/1991, republicată 2008.
http://www.bjc.ro/new/files/legislatie/legea_nr_82_1991.pdf
 74. Legea nr. 441/2006 privind societățile comerciale. https://www.rubinian.com/legea-441-2006_3_0_0.php
 75. Legea 672/2002, legea privind auditul public intern.
http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/audit/lege672_mo856.pdf
 76. Legea nr. 329/2009 privind reorganizarea unor autorități și instituții publice, raționalizarea cheltuielilor publice, susținerea mediului de afaceri și respectarea acordurilor-cadru cu Comisia Europeană și Fondul Monetar Internațional.
 77. Legea-cadru nr. 284/2010 privind salarizarea unitară a personalului plătit din fonduri publice;
 78. Legea nr.191 din 27 octombrie 2011 pentru modificarea și completarea Legii nr.672/2002 privind auditul public intern.
 79. Law P.- Employment issues on perceptions of auditor independence, Emerging Scholars' Colloquium-Fifth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference (APIRA), 2007, 318 p.
 80. Marc J. *Audit interne et Controle de gestion*, Les Echos, 1992, 389 p.
 81. Mareș George, Niculae Dragoș-Cătălin, Costinescu Cristiana, Pitulice Mihail George. *Practica auditului intern privind fondurile publice naționale și ale UE*, Editura Contaplus, Bucuresti, 2007, 312 p.
 82. Megan, O., Hațegan, C., Ineovan, F.- *International Accounting standards: the best recipe, Economia și managementul transformării*, Timișoara, 2006, 208 p.
 83. Mitea A., Suditu Ș., Băncuță A., Tănase D.- *Auditul public intern de la funcția de control la funcția de consiliere în cadrul asistenței manageriale*, Ed. Ministerului Administrației și Internelor, București, 2005, 326 p.
 84. Macarie F. *Auditul public intern-suport în procesul decizional*, RTSA, nr. 2(22)/2008, 230 p.

85. Macarie F. *Considerații privind starea actuală și viitorul auditului public intern în România*, Audit financiar, nr. 5/2011, 320 p.
86. Macarie, F., C., 2011, *Audit public intern*, <http://www.apubb.ro/wp-content/uploads/2011/02/Macarie-Audit-public-intern-ro.pdf>, downloaded at 6.04.2015.
87. Ministerul Finantelor Publice - *Ghiduri practice pentru audit public intern*, available at webpage <http://www.mfinante.ro/audit.html?pagina=domenii>, downloaded at 28.03.2015.
88. Modrea D., Modrea (Paul) M. C., Hasegan – Mares Gabriela Adina - Socio-economical characteristics for the rural Romanian space between identity and globalization – *Analele Universitatii Din Oradea*, Fascicula Protectia Mediului, indexat CNSIS in categoria B+, indexata in baza de date internationala CABI, 2012, p.16 – 25.
89. Modrea D., Modrea (Paul) M. C., Hasegan – Mares Gabriela Adina. Socio-economical characteristics for the rural Romanian space between identity and globalization - publicat în Volumul Academiei Romane, Institutul Național de Cercetări Economice „Costin C. Kirițescu” - „*Innovation activities in juridical science for sustaining environment, safety and food security, biotechnology and eco-economy through doctoral research*” – Secțiunea „*Legal implication of the biotechnology, environment and eco-economy paradigms*”, Editura Economică, București, 2013, ISBN 978-973-709-674-6, p. 88 – 95.
90. Morariu A., Sucius Gh., Stoian F.- *Audit intern și guvernanta corporativă*, Editura Universitară, București, 2008, 64 p.
91. Munteanu V., Zuca M., Zuca S. - *Auditul managerial intern la întreprinderi și instituții publice. Concepte, metodologie, reglementări, studii de caz*, Editura Wolterskluwer, București, 2010, p.206.
92. Musgrave Richard A. -*The Theory of Public Finance: A Study in Public Economy.*, New York, Mc Graw Hill Edit, 1959, 214 p.
93. Nicolae F., Dascălu E. D. *Auditul managerial intern și instituțiile publice*, Editura Economică, București, 2008, 314 p.
94. Nugenț N. *The government and politics of the UE*, 3d ,ed. Basingstoke: Macmillan, 1994, p.74.
95. OMFP nr.38/2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea auditului public intern.
96. OMFP nr.423 din 15.03.2004 privind modificarea și completarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate prin OMFP nr.38/2003.

97. OMFP nr.1702 din 14.11.2005 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și exercitarea activității de consiliere desfășurate de către auditorii interni din cadrul entităților publice.
98. OMFP nr.252/2004 pentru aprobarea Codului privind conduita etică a auditorului intern.
99. OMFP nr.768/2003 pentru aprobarea delegării unor atribuții din competența Unității Centrale pentru Armonizarea Auditului Public Intern în competența compartimentelor de audit public intern ale Direcțiilor Generale ale Finanțelor Publice județene și a municipiului București.
100. OMFP nr.769/2003 pentru aprobarea procedurii de avizare a numirii/destituirii șefilor compartimentelor de audit public intern din entitățile publice.
101. OMFP 3055/2009 din 29 octombrie 2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;
102. Oprean I., Popa I., Lenghel R., *Procedurile auditului și ale controlului financiar*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2007, 189 p.
103. Ordonanța Guvernului nr. 37/2004 pentru modificarea și completarea reglementărilor privind auditul managerial intern.
104. Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 35/2009 privind reglementarea unor măsuri financiare în domeniul cheltuielilor de personal în sectorul bugetar.
105. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) - *Performance management in government: performance measurement and results oriented Management*, 1994 Paris, PUMA/OCSE, [online] available at webpage <http://www.oecd.org/dataoecd/11/61/38134037.pdf>, downloaded at 03.04.2016.
106. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) - *Principles of Corporate Governance*, 2004 [online] available at webpage http://www.ecgi.org/codes/documents/principles_en_final.pdf, downloaded at 09.04.2016.
107. O.S.G.G. nr. 400/2015 publicat în Monitorul oficial nr. 444/22 iunie 2015 care a modificat O.M.F.P nr. 946/2005.
108. Owusu-Ansah, S. and Leventis, S. Timeliness of corporate annual financial reporting in Greece, *European Accounting Review*, Vol. 15 No. 2, 2006, 286 p.
109. Popa M. *Gestiunea financiară a instituțiilor publice*, Editura Bren, București, 2008, p.245.
110. Stancu F. *Audit intern*, Editura Mirton, Timișoara, 2009, 124 p.

111. Popa M. *Gestiunea financiară a instituțiilor publice*, Editura Bren, București, 2008, 184 p.
112. Petre Brezeanu, Dorina Poanta, Iulian Brașoveanu, Violeta Tătaru, Vera Morariu, Laura Elly Novac și Cristina Triandafil - *Audit financiar: repere metodologice, etice și istorice: reglementări internaționale (ISA): extrase*, Editura Cavallioti, București, 2008, 308 p.
113. Pollit Ch., Bouckaert G, *Reforma managementului public. Analiza comparată*, Editura Epigraf, Chisinau, 2004, 386 p.
114. Popeangă V., Vătuțiu T. - *The Necessity Of Achieving The Internal Audit Of The Public Bodies*, -Analele Universității din Petroșani, ISSN 1582-5949, 314 p.
115. Rădulescu M. *Metodologia cercetării științifice*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2006, 428 p.
116. Rejda M. *Principles of Risk Management and Insurance*, 4-th Edition, 2011, 489 p.
117. Renard J. *Teoria și practica auditului intern*, Ediția a IV-a, traducere din limba franceză realizată de Ministerul Finanțelor Publice în cadrul unui proiect finanțat de PHARE, București, 2002, 341 p.
118. Renard J. *Teoria și practica auditului intern și internațional*, Editat de Ministerul Finanțelor Publice, București, 2002, 305 p.
119. Țogoe A *Repere teoretice și practice ale auditului și controlului intern*, Editura Mirton, Timișoara, 2010, 296 p.
120. Toma M., Chirleşan D. *Informația contabilă și guvernanta corporativă în context european și global*, Editura Junimea, Iași, 2011, 308 p.
121. The Institute of Internal Auditors - *The International Professional Practices Framework*, 2007 [online] available at webpage <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/>, downloaded at 26.03.2016
122. The Institute of Internal Auditors - *Practice Guides (PG)*, 2012 [online] available at webpage <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/practice-guides/>, downloaded at 03.04.2016.
123. Toma C., Chirleşan D.- *Informația contabilă și guvernanta corporativă în context european și global*, Editura Junimea, Iași, 2011, 420 p.
124. Toma M. *Inițiere în auditul instituțiilor financiare ale unei entități*, Editura CECCAR, București, 2009, 483.
125. Tătaru V. *Auditul financiar*, Editura Cavallioti, București, 2007, 186 p.
126. Tricker R. I. *Strategic Management Journal*, Volume 7, Issue 2, London, 1987, p.187, disponibil online: onlinelibrary.wiley.com/10.1002/smj.4250070208/pdf., ultima vizualizare 12.02.2017.

127. Tudorică A., Masters T. *The relationship between internal auditing and management*, FSPAC, Cluj-Napoca, 2009, 397 p.
128. Wallman S. *The future of accounting, part III: Reliability and auditor independence*, Editura Accounting Horizons 10, 1996, 243 p.
129. William Godwin - Enquiry concerning political justice and its influence on morals and happiness. 3 vol., 1946, 183 p.
130. www.auditandrisk.org.uk, ultima vizualizare 18.03.2017.
131. www.epp.eurostat.ec.europa.eu, ultima vizualizare 29.02.2016
132. www.dexonline.ro, ultima vizualizare 12.01.2016
133. www.mfinante.ro, ultima vizualizare 25.03.2018
134. www.insse.ro, ultima vizualizare 24.03.2017
135. http://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_RO.PDF, downloaded at 03.04.2016.
136. <http://www.acor.ro/files/audit/Articol%20autit%20public%20intern,%20cu%20fotografie,%2017%20ianuarie%202010.pdf>, downloaded at 03.04.2016.
137. www.auditnet.org, ultima vizualizare 14.02.2017
138. www.iaa.org.uk, ultima vizualizare 14.02.2017
139. www.cafr.ro, ultima vizualizare 14.02.2017
140. www.e-contabilitate.ro, ultima vizualizare 14.02.2017
141. www.aair.ro, ultima vizualizare 14.02.2017
142. www.eciia.org, ultima vizualizare 14.02.2017
143. www.theiia.org, ultima vizualizare 14.02.2017
144. www.ifaci.com, ultima vizualizare 14.02.2017

ANEXE



**MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE
DIRECȚIA AUDIT PUBLIC INTERN
Nr.....**

PROIECT DE RAPORT DE AUDIT INTERN

Structura auditată:

PARCHETUL DE PE LÂNGĂ TRIBUNALUL

Misiunea de audit:

AUDIT DE REGULARITATE PENTRU EVALUAREA ȘI ÎMBUNĂȚĂȚIREA EFICIENȚEI ȘI EFICACITĂȚII SISTEMULUI DE CONDUCERE BAZAT PE GESTIUNEA RISCULUI, A CONTROLULUI ȘI A PROCESELOR DE ADMINISTRARE

2015

CUPRINS

I. INTRODUCERE

II. METODOLOGIA UTILIZATĂ ÎN REALIZAREA MISIUNII DE AUDIT

III.CONSTATĂRI ȘI RECOMANDĂRI

III.1. CONTROLUL INTERN / MANAGERIAL

III.2. ANGAJAREA, LICHIDAREA, ORDONANȚAREA ȘI PLATA CHELTUIELIOR, PRECUM ȘI ORGANIZAREA, EVIDENȚA ȘI RAPORTAREA, ANGAJAMENTELOR BUGETARE ȘI LEGALE; EVALUAREA ELEMENTELOR DEȚINUTE CU OCAZIA INVENTARIERII PATRIMONIULUI; EVIDENȚA CONTABILĂ ȘI CONTROLUL FINANCIAR PREVENTIV PROPRIU

3.2.1. Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale

3.2.2. Evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului

3.2.3. Evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu

III.3 ACHIZIȚIILE PUBLICE; ÎNCHEIEREA CONTRACTELOR DE FURNIZARE, SERVICII ȘI LUCRĂRI

3.1. Întocmirea Programului anual al achizițiilor publice

3.2. Estimarea valorii contractelor de achiziții

3.3. Respectarea procedurilor de atribuire a contractelor de achiziții publice

3.4. Încheierea contractelor de furnizare servicii și lucrări

3.5. Urmărirea executării contractelor de furnizare, servicii și lucrări

IV. CONCLUZII

ANEXE : – Studiu preliminar, Teste nr: I.1, I.2, I.3.

I. INTRODUCERE

Echipa de audit a fost formată din I. Ana – auditor intern la Direcția de audit public intern din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.

Supervizarea misiunii de audit a fost asigurată de doamna V. Stefan – auditor intern în cadrul Direcției de audit public intern din cadrul Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție.

Ordinul de efectuare a misiunii de audit: Ordinul de serviciu nr..../.....

Baza legală a acțiunii de auditare:

- Planul de audit public intern pe anul 2015, aprobat de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, înregistrat cu nr..... din 2015;
- Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată, cu modificările ulterioare;
- Hotărârea Guvernului nr. 1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern.

Durata acțiunii de auditare: 26.05.2015 - 27.06.2015.

Perioada supusă auditării: 01.01.2014 - 31.12.2014.

Scopul misiunii: de a da asigurare conducerii în ceea ce privește măsura în care obiectivele entității auditate sunt îndeplinite, iar activitatea funcționează conform cu normele de legalitate, regularitate, economicitate, eficiență și eficacitate.

Obiectivele misiunii de audit:

I. Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale; evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului; evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu;

II. Achizițiile publice; încheierea contractelor de furnizare, servicii și lucrări.

Tip de audit: audit de regularitate.

II. METODOLOGIA UTILIZATĂ ÎN REALIZAREA MISIUNII DE AUDIT

Tehnici de audit intern utilizate:

a) verificarea în vederea asigurării evaluării și îmbunătățirii eficienței și eficacității sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare.

Tehnici de verificare utilizate:

- Comparația: privind modul de evidență și raportare a angajamentelor bugetare între prevederi bugetare și cheltuieli;
- Analiza : datelor și informațiilor cuprinse în documente;
- Examinarea:: pentru detectarea erorilor și/sau iregularităților;
- Confruntarea:: soldurilor faptice cu cele din evidența contabilă;
- Recalcularea – verificarea: algoritmilor de calcul și calculelor matematice;
- Garantarea : pentru verificarea realității datelor din documentele ce au stat la baza justificării înregistrărilor în contabilitate și în registrele obligatorii;
- Urmărirea : datelor înscrise în bilanțurile contabile și a existenței documentelor justificative și conținutul acestora; pentru a se constata dacă toate operațiunile au fost real efectuate;
- Confirmarea : soldurilor de către contabilitate.

b) interviul pentru lămurirea unor aspecte legate de organizarea și desfășurarea activităților;

c) eșantionarea pentru analiza modului de întocmire al documentelor;

d) observarea fizică în vederea formării unei păreri proprii privind modul de întocmire și emitere a documentelor.

Instrumente de audit intern utilizate:

- Chestionarul de luare la cunoștință - CLC: pentru obținerea unor informații referitoare la contextul socio-economic, organizare internă, funcționarea entității/structurii auditate.

Documente și materiale examinate în timpul misiunii:

- bugetul de venituri și cheltuieli pe anul 2014;
- inventarierea patrimoniului, note de numire a comisiilor de inventariere, declarațiile gestionarilor, liste de inventariere, Fișe de operațiuni diverse, Registrul inventar la 31.12.2014, contracte de garanție în numerar, extras cont CEC 31.12.2014;
- documente justificative privind modul de acordare a vizei de control financiar preventiv propriu și a modului de evidență și raportare a angajamentelor bugetare și legale;

- situații financiare la 31.12.2014, balanța de verificare analitică la 31.12.2014, contul de execuție bugetară la 31.12.2014, registre de contabilitate, registrul de casă;
- fișe post, ordine, decizii, rapoarte de evaluare a performanțelor profesionale, proceduri operaționale de lucru, chestionare de autoevaluare, Raportul asupra sistemului de control intern, Registrul Riscurilor;
- evaluarea programului anual al achizițiilor publice și a modului de respectare a procedurilor de atribuire a contractelor de achiziții publice, încheierea contractelor și urmărirea executării contractelor de furnizare, servicii și lucrări.

Documente și materiale întocmite pe perioada auditată :

- Minuta ședinței de deschidere;
- Chestionarul de luare la cunoștință (CLC);
- Studiul preliminar;
- Stabilirea punctajului total al riscurilor și ierarhizarea riscurilor;
- Chestionarul de control intern;
- Evaluarea gradului de încredere în controlul intern;
- Programul misiunii de audit public intern;
- Foi de lucru privind descrierea activităților auditate;
- Chestionar listă de verificare (CLV);
- Teste;
- Interviu;
- Fișa de identificare și analiză a problemelor constatate (FIAP);
- Nota centralizatoare a documentelor de lucru;
- Minuta ședinței de închidere.
- Proiect de raport;
- Nota de supervizare a documentelor
- Raport de audit ;
- Sinteză;
- Fișa de urmărire a implementării recomandărilor.

Organizarea și funcționarea Parchetului de pe lângă Tribunalul, are reglementare constituțională. În activitatea juridică, Parchetul de pe lângă Tribunalul ... reprezintă interesele generale ale societății și apără ordinea de drept, precum și drepturile și libertățile cetățenești. Parchetul de pe lângă Tribunalul ... este subordonat ierarhic Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Iași. Structura organizatorică este formată din: secții, compartimentul grefă, Departamentul

economico financiar și administrativ și Parchetele de pe lângă Judecătoriile Vaslui, Bârlad și Huși.

Parchetul de pe lângă Tribunalul ... este condus de către un prim procuror care are calitatea de ordonator terțiar de credite. Parchetele de pe lângă judecătorii sunt unități fără personalitate juridică și sunt conduse de un prim procuror.

Potrivit Ordinului ministrului justiției nr. 2261/C din 07 noiembrie 2011 pentru aprobarea statelor de funcții și de personal pentru parchetele de pe lângă curțile de apel, tribunale, tribunale specializate și judecătorii, începând cu data de 01 noiembrie 2011 pentru Parchetul de pe lângă Tribunalul ... modificat cu Ordinul ministrului justiției nr.1557/2013 au fost aprobate 78 de posturi (38 procurori, 33 personal auxiliar de specialitate și personal conex, 3 funcționari publici și 4 personal contractual).

Conform statelor de salarii întocmite în luna decembrie 2014 au fost plătite un număr de 71 persoane dintre care: 34 procurori, 30 personal auxiliar de specialitate și personal conex, 3 funcționari publici și 4 personal contractual. Diferența o reprezintă 7 posturi vacante, respectiv 4 posturi de procurori și 3 posturi de personal auxiliar de specialitate.

În perioada auditată, conducerea Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., cu atribuțiuni de gestionare a fondurilor publice, a fost asigurată de:

- doamna B.Silvia – prim procuror, conform Ordinului nr. 1401/2010 emis de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, prin care s-a reinvestit din data de 15.07.2010 până la 15.07.2014;
- domnul A. Sorin – prim procuror, conform Ordinului nr. 1261/2013 emis de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, începând cu data de 15.07.2014;
- doamna M. Adina – manager economic din data de 01.08.2005 și în prezent.

În perioada desfășurării misiunii de audit conducerea Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., cu atribuțiuni de gestionare a fondurilor publice, a fost asigurată de domnul A. Sorin – prim procuror și de doamna M. Adina – manager economic.

III. CONSTATĂRI ȘI RECOMANDĂRI

III.1. CONTROLUL INTERN / MANAGERIAL

Fișa postului managerului economic nu este actualizată din anul 2008, ea nu cuprinde sarcini și atribuții privind activitatea de control intern / control financiar preventiv propriu.

Ultima actualizare pentru fișele posturilor personalului DEFA s-a realizat în anul 2012.

Începând cu luna octombrie 2014, consilierul economist a intrat în concediu de maternitate, sarcină și lehuzie, respectiv concediu creștere copil 1 an începând cu data de 01.02.2015. Sarcinile de serviciu ale consilierului economist au fost preluate de către consilierul analist conform Ordinului nr. 34/2013, emis de primul procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., începând cu data de 01.10.2014.

Acest aspect nu se regăsește în Raportul de evaluare a performanțelor profesionale pe anul 2014 al consilierului analist. Obiectivele evaluate au fost corelate cu sarcinile de serviciu stabilite în fișa postului din anul 2014, dar nu și pentru sarcinile de serviciu aferente anului 2013.

Nu toate procedurile operaționale au fost întocmite cu respectarea Anexei nr.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial și nu au fost actualizate (ex: procedura privind scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar nr. 2824/X/14/26.05.2011, etc.).

În septembrie 2014 au fost întocmite procedura operațională privind managementul riscului și procedura operațională privind exercitarea controlului intern managerial.

Pentru perioada auditată, constituirea structurii cu atribuții în dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, precum și aprobarea Programului de dezvoltare a sistemului de control intern managerial al Parchetului de pe lângă Tribunalul ... s-a făcut conform Ordinului nr. 26/2014 al primului procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul Acestea au fost transmise în format electronic în data de 01.02.2014 către Parchetul de pe lângă Curtea de Apel.

Sunt identificate 5 funcții sensibile și a fost întocmit „ Inventarul salariaților care ocupă funcții sensibile în cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul ... ”.

Registrul de riscuri nr. 2414/2014 a fost revizuit în data de 11.09.2014.

Au fost întocmite :

- Situația privind analiza rezultatelor inventarierii activităților pe structuri organizatorice componente și pe total entitate publică;
- Situația privind stabilirea obiectivelor generale și a indicatorilor de performanță;
- Situația privind analiza stadiului elaborării procedurilor formalizate pentru activitățile identificate, în conformitate cu Standardul 17- proceduri;
- Situația privind analiza managementului riscurilor la nivelul entității;
- Situația privind stadiul implementării standardelor de control intern/managerial;
- Chestionarele de autoevaluare pentru fiecare compartiment al entității;

- Situația centralizatoare anuală privind stadiul implementării și dezvoltării sistemului de control intern la 31.12.2014

- Raportul asupra sistemului de control intern /managerial la data de 31.12.2014 este înregistrat cu nr. 22/14.01.2015.

*Din verificările efectuate s-a evaluat controlul intern ca fiind **PARTIAL CONFORM** drept urmare în Minuta Ședinței de închiderea auditorul a făcut următoarele recomandări:*

- întocmirea și actualizarea procedurilor operaționale de lucru cu respectarea Anexei nr.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946 / 2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial;

- revizuirea fișelor postului;

- corelarea obiectivelor individuale din raportul de evaluare a performanțelor funcționarilor publici cu fișele posturilor și ordinele/deciziile interne dispuse de ordonatorul de credite;

- întărirea controlului intern.

OBIECTIV NR. I: ANGAJAREA, LICHIDAREA, ORDONANȚAREA ȘI PLATA CHELTUIELIOR, PRECUM ȘI ORGANIZAREA, EVIDENȚA ȘI RAPORTAREA, ANGAJAMENTELOR BUGETARE ȘI LEGALE; EVALUAREA ELEMENTELOR DEȚINUTE CU OCAZIA INVENTARIERII PATRIMONIULUI; EVIDENȚA CONTABILĂ ȘI CONTROLUL FINANCIAR PREVENTIV PROPRIU

I.1 : ANGAJAREA, LICHIDAREA, ORDONANȚAREA ȘI PLATA CHELTUIELIOR, PRECUM ȘI ORGANIZAREA, EVIDENȚA ȘI RAPORTAREA, ANGAJAMENTELOR BUGETARE ȘI LEGALE

Parcursarea celor patru faze ale execuției bugetare a cheltuielilor.

Există proceduri scrise și formalizate specifice instituției în ceea ce privește evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale. Ultima revizie este înregistrată sub nr. 3914/11.09.2014.

Registrul de riscuri nr.22/2.07.2014 a fost revizuit în data de 11.09.2014 și evidențiază activități și riscuri legate de angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale.

Începând cu luna octombrie 2014, d-na consilier economist a intrat în concediu de maternitate, sarcină și lehuzie, respectiv concediu creștere copil 1 an începând cu data de 01.02.2015. Sarcinile de serviciu ale consilierului economist au fost preluate de către consilierul

analist, conform Ordinului nr. 34/01.10.2014 emis de primul procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., începând cu data de 01.10.2014.

Urmare acestui fapt, persoanele împuternicite să efectueze operațiuni legate de angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata din fonduri publice desemnate inițial prin Ordinul nr. 17/04.04.2011 au fost înlocuite prin Ordinul nr.17/30.09.2013, emis de către primul procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul...

Pentru eșantionul ales a fost respectat principiul contabilității de angajamente și succesiunea fazelor bugetare.

Evidența angajamentelor bugetare și legale

Evidența angajamentelor bugetare și legale și a ordonanțărilor de plată este efectuată în conformitate cu prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1792/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale și este condusă corespunzător prin conturile specifice din afara bilanțului, pe subdiviziunile clasificăției bugetare.

Proiectele de operațiuni sunt însoțite de documente justificative, iar documentele de angajare și ordonanțare sunt semnate de persoanele împuternicite de la compartimentele de specialitate.

Raportarea angajamentelor bugetare și legale pentru întocmirea situațiilor financiare

Utilizarea sumelor alocate s-a făcut cu respectarea prevederilor legale, în limita bugetului aprobat pe structura clasificăției bugetare, a necesităților instituției și a creditelor bugetare deschise. Pentru perioada auditată nu au fost cazuri de preluare eronată a datelor din evidențele angajamentelor bugetare și legale în situațiile financiare.

Din verificările efectuate asupra eșantionului analizat și a *Testului nr .I.1* elaborat în baza *Chestionarului - Listă de verificare (CLV) nr. I.1* nu au fost constatate erori legate de angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale.

I.2 EVALUAREA ELEMENTELOR DEȚINUTE CU OCAZIA INVENTARIERII PATRIMONIULUI

Inventarierea elementelor de activ și pasiv din patrimoniu. Reevaluarea și amortizarea activelor fixe corporale

A fost întocmită procedura privind scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe și obiectelor de inventar nr. 2824/X/14/2011. Aceasta nu a fost revizuită și nici nu a fost întocmită conform Ordinul ministrului finanțelor publice nr.946/2005, republicat, pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, cu modificările ulterioare.

Există proceduri scrise și formalizate specifice instituției în ceea ce privește inventarierea patrimoniului. Ultima revizie este înregistrată sub nr. 3914/11.09.2014. Registrul de riscuri nr. 2414/X/2/12.07.2014 a fost revizuit în data de 11.09.2014 și evidențiază activități și riscuri legate inventarierea patrimoniului.

Numirea comisiei de inventariere pentru realizarea inventarierii bunurilor la Parchetului de pe lângă Tribunalul ... și unitățile din circumscripția acestuia s-a realizat conform Ordinului nr. 27 din 22.10.2014 emis de primul procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul ... Înainte de începerea inventarierii au fost luate declarații de la gestionarii răspunzători de gestiunea bunurilor.

Bunurile inventariate au atribuite numere de inventar, accesoriile sunt evidențiate la capitolul caracteristici tehnice din fișa mijlocului fix.

Listele de inventariere sunt listate din programul informatic, membrii comisiei de inventariere și gestionarul au semnat fiecare filă a listelor de inventar. La verificarea inventarierii tuturor elementelor de activ și pasiv prin compararea soldurilor conturilor din balanța de verificare la 31.12.2014 cu Registrul inventar și cu dosarul de inventariere nu s-au constatat neconcordanțe.

Stabilirea rezultatelor inventarierii s-a realizat prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidenta tehnico-operativă (fișele de magazie) și din contabilitate.

Valorificarea procesului de inventariere s-a efectuat prin întocmirea Procesului verbal privind rezultatele inventarierii la Parchetul de pe lângă Tribunalul ... la data de 31.12.2014. Rezultatele inventarierii s-au înscris în Registrul inventar.

Primul procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul ... a emis Ordinul nr. 7 din 03.01.2014 prin care s-a constituit comisia de reevaluare a activelor fixe corporale. Raportul privind reevaluarea activelor fixe corporale a fost încheiat la data de 31.01.2014.

Din verificările efectuate asupra eșantionului analizat și a *Testului nr .I.2* elaborat în baza *Chestionarului - Listă de verificare (CLV) nr. I.2* nu au fost constatate erori legate de inventarierea elementelor de activ și pasiv din patrimoniu, reevaluarea și amortizarea activelor fixe corporale.

Scoaterea din funcție a mijloacelor fixe/Declasarea și casarea bunurilor materiale

Lista propunerilor pe anul 2013 privind scoaterea din funcțiune a unor mijloace fixe a fost aprobată de către ordonatorul secundar de credite. Obiectele de inventar propuse spre casare cu ocazia inventarierii patrimoniului la sfârșitul anului 2013 au fost în valoare de 2.120,87 lei și au fost scoase din funcțiune conform Procesului Verbal nr. 472/X/20/29.01.2014.

Deșeurile din fier rezultate au fost valorificate conform adeverinței emise de SC Remat SA Iași, nr. 470231 din 31.01.2014 în valoare de 5,57 lei.

Cu ocazia inventarierii patrimoniului la sfârșitul anului 2014 au fost propuse pentru casare obiecte de inventar în valoare de 8.607,94 lei.

Pentru perioada auditată nu au fost transmise fără plată bunuri, pe bază de proces verbal.

Din verificările efectuate asupra eșantionului analizat și a *Testului nr.I.2* elaborat în baza *Chestionarului - Listă de verificare (CLV) nr. I.2* nu au fost constatate erori legate de scoaterea din funcție a mijloacelor fixe/Declasarea și casarea bunurilor materiale.

Gestionarea valorilor materiale și bănești

Contractele de garanție materială pentru gestionarii și salariații cu atribuțiuni de gestionare au fost actualizate în anul 2014 iar cuantumul garanției în numerar constituită de către salariații cu atribuțiuni de gestiune respectă legislația în vigoare, fiind implementate recomandările din ultimul Raport de audit public intern. A fost emis Ordinul primului procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul nr 17/2013 prin care s-a numit comisia de recepție cantitativă și calitativă a lucrărilor executate și serviciilor prestate.

Prin Ordinul primului procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul ... nr 15/2013, actualizat prin Ordinul nr. 28/2014, a fost numită comisia de recepție cantitativă și calitativă a materialelor și a bunurilor de natura obiectelor de inventar și a activelor fixe.

Din verificările efectuate asupra eșantionului analizat și a *Testului nr.I.2* elaborat în baza *Chestionarului - Listă de verificare (CLV) nr. I.2* nu au fost constatate erori legate de modul de gestionare a valorilor materiale și bănești.

I.3 EVIDENȚA CONTABILĂ ȘI CONTROLUL FINANCIAR PREVENTIV PROPRIU

Organizarea și conducerea contabilității

Este utilizat un plan de conturi, cu dezvoltare în analitic, precum și o monografie conținând operațiuni specifice domeniului de activitate, aplicabile Ministerului Public. Planul de conturi și monografia sunt cele prevăzute prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1917/2005 pentru

aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, cu modificările și completările ulterioare.

Documentele justificative sunt înregistrate în mod cronologic și sistematic.

Întocmirea, editarea și păstrarea Registrelor de contabilitate

Din verificările efectuate privind întocmirea, editarea și păstrarea Registrelor de contabilitate obligatorii s-a constatat că acestea sunt conduse și editate cu ajutorul programului informatic, iar Registrul inventar reflectă rezultatele inventarierii elementelor de activ și pasiv din patrimoniu.

Registrul de casă se întocmește ori de câte ori au loc operațiuni prin casieria instituției și s-a efectuat controlul inopinat al casieriei, conform prevederilor legale.

Utilizarea sistemelor informatice de prelucrare automată a datelor

Programul respectă conținutul necesar de informații prevăzut pentru formulare, actualizarea programelor antivirus se realizează periodic și există un sistem de parole.

Întocmirea și depunerea situațiilor financiare

Au fost respectate corelațiile între conturile contabile înscrise în balanța de verificare și conturile bugetare înscrise în contul de execuție a cheltuielilor la data de 31.12.2014.

Situațiile financiare anuale au fost întocmite cu respectarea legislației specifice și a normelor de închidere pe anul 2014. Acestea au fost depuse în termenul legal la ordonatorul secundar de credite.

Circuitul și arhivarea documentelor

A fost întocmit graficul de circulație al documentelor financiar contabile. Documentele contabile pentru perioada auditată au fost arhivate și au fost numerotate.

Din verificările efectuate asupra eșantionului analizat și a *Testului nr. I.3* elaborat în baza Chestionarului - *Listă de verificare (CLV) nr. I.3* nu au fost constatate erori legate de circuitul și arhivarea documentelor.

Organizarea și exercitarea controlului financiar preventiv propriu

Există proceduri scrise și formalizate specifice instituției în ceea ce privește exercitarea controlului financiar preventiv propriu. Ultima revizie este înregistrată sub nr. 3914/11.09.2014.

Registrul de riscuri nr. 2414/X/2/12.07.2014 a fost revizuit în data de 11.09.2014 și evidențiază activități și riscuri legate de exercitarea controlului financiar preventiv propriu și a situațiilor financiare.

Controlul financiar preventiv propriu este organizat la nivelul Parchetului de pe lângă Tribunalul ... și se efectuează de managerul economic conform Ordinului primului procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., nr.20 din 14.08.2006. Se folosesc la acordarea vizei de control financiar preventiv propriu listele de verificare – CHECK-LISTS.

Angajarea operațiunilor s-a efectuat doar cu exercitarea controlului financiar preventiv iar pentru perioada auditată nu au fost operațiuni pentru care s-a refuzat acordarea vizei de control financiar preventiv propriu.

Controlul financiar preventiv al operațiunilor a fost exercitat pe baza actelor și/sau documentelor justificative certificate în privința realității, regularității și legalității.

Registrul cu operațiunile care sunt supuse controlului financiar preventiv propriu este editat în format electronic.

Din verificările efectuate asupra eșantionului analizat și a *Testului nr.I.3* elaborat în baza *Chestionarului - Listă de verificare (CLV) nr. I.3* au fost constatate erori legate de exercitarea controlului financiar preventiv propriu, cu ocazia achiziționării de „diverse scaune, birouri, televizor color, aspirator praf”, dar care au fost analizate la obiectivul nr. II – Achizițiile publice; încheierea contractelor de furnizare, servicii și lucrări.

OBIECTIV NR. II: ACHIZIȚIILE PUBLICE; ÎNCHEIEREA CONTRACTELOR DE FURNIZARE, SERVICII ȘI LUCRĂRI

Întocmirea Programului anual al achizițiilor publice

Există proceduri scrise și formalizate specifice instituției în ceea ce privește atribuirea contractelor de achiziții publice, procedura privind achizițiile directe, procedura privind întocmirea programului anual de achiziții publice.

Ultima revizie a acestor proceduri este înregistrată sub nr.3914/11.09.2014. Registrul de riscuri nr. 2414/X/2/12.07.2014 a fost revizuit în data de 11.09.2014 și evidențiază activități și riscuri legate de achizițiile publice și încheierea contractelor de furnizare, servicii și lucrări.

Conform Ordinului nr. 15 din 21.06.2010 a fost desemnat responsabilul cu activitatea de achiziții publice –SEAP. Pentru perioada auditată, Programul anual al achizițiilor publice, s-a întocmit la termenul legal, a fost actualizat, s-a încadrat în bugetul aprobat și îndeplinește condițiile de conformitate.

La verificarea prin sondaj, nu au fost constatate neconcordanțe privind corespondența produselor, serviciilor și lucrărilor cu sistemul de grupare și de codificare utilizat (C.P.V.).

Din verificările efectuate asupra eșantionului analizat și a *Testului nr.II* elaborat în baza *Chestionarului - Listă de verificare (CLV) nr. II* nu au fost constatate erori legate de întocmirea Programului anual al achizițiilor publice.

Estimarea valorii contractelor de achiziții

Achizițiile realizate de Parchetul de pe lângă Tribunalul în anul 2014 au fost efectuate doar prin procedura de achiziții directe. S-au utilizat mijloacele electronice – SEAP- în procent de 56,42 %. S-a transmis în termen, pentru anul 2014, către ANRMAP raportul privind atribuirea contractelor de achiziție publică, respectiv la data de 10.02.2015.

Achizițiile publice directe au fost făcute urmare întocmirii de referate de necesitate și note de fundamentare aprobate de ordonatorul secundar de credite. În anul 2014 la Parchetul de pe lângă Tribunalul ... nu au fost situații de constituire/restituire a garanției de participare/bună execuție.

Din verificările efectuate asupra eșantionului analizat și a *Testului nr.II* elaborat în baza *Chestionarului - Listă de verificare (CLV) nr. II* nu au fost constatate erori legate de estimarea valorii contractelor de achiziții.

Respectarea procedurilor de atribuire a contractelor de achiziții public

Din verificările efectuate asupra eșantionului analizat și a *Testului nr.II* elaborat în baza *Chestionarului - Listă de verificare (CLV) nr. II* s-au constatat următoarele erori pentru care s-a întocmit *Fișa de identificare și analiză a problemei nr. II*.

CONSTATARE

Parchetul de pe lângă Tribunalul ... a achiziționat, conform Programului anual al achizițiilor publice nr. 5100/ X/2/30.12.2014, obiecte de inventar fără a fi respectate prevederile legale în vigoare la data achiziției, respectiv au fost achiziționate 2 scaune, 2 birouri și un aspirator de praf. Prevederile Ordonanței de urgență nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, cu modificările și completările ulterioare, interzice achiziționarea de mobilier și aparatură birotică, așa cum sunt prevăzute la subgrupele 3.1. "Mobilier" și 3.2. "Aparatură birotică" din cadrul grupei 3 "Mobilier, aparatură birotică, sisteme de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale" din Hotărârea Guvernului nr. 2.139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale

de funcționare a mijloacelor fixe, cu modificările ulterioare, precum și obiecte de inventar de natura acestora, în scopul dotării spațiilor cu destinația de birou.

Conform prevederilor Ordonanței de urgență nr. 44/2011 privind măsuri economico-financiare aplicabile operatorilor economici prevăzuți în Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 79/2008 privind măsuri economico-financiare la nivelul unor operatori economici și pentru modificarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 55/2010 privind unele măsuri de reducere a cheltuielilor publice, cu modificările ulterioare, în cazuri temeinic justificate, la solicitarea ordonatorilor principali de credite pentru ordonatorii din subordine, Guvernul poate aproba prin memorandum achiziționarea unor bunuri și servicii de natura celor prevăzute la art. 24 alin. (1) din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.34/2009, aprobată prin Legea nr. 227/2009, cu modificările și completările ulterioare.

CAUZA

Control intern deficitar.

Nu au fost respectate prevederile: art. 24 al Ordonanței de urgență nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, cu modificările și completările ulterioare; art.94 al Hotărârea Guvernului nr.925/2006 pentru aprobarea normelor de aplicare a prevederilor referitoare la atribuirea contractelor de achiziție publică din Ordonanța de urgență a Guvernului nr.34/2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii, cu modificările și completările ulterioare; art.14 al Legii nr.500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare; Anexa nr.1, Cap.A, pct .3.3, lit a al Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 522/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv cu modificările și completările ulterioare; Anexa 1, pct3 a Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 946/2005, republicat, pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, cu modificările ulterioare.

CONSECINȚĂ

Prin necunoaștere prevederilor legale există riscul nesemnării neregularităților, a nerealizării echilibrului între sarcini și a neîndeplinirii responsabilităților.

Deficiențele în ce privește achizițiile publice pot conduce la încălcarea dispozițiilor referitoare la angajarea unor cheltuieli nejustificate din bugetul aprobat, nici o cheltuială neputând fi angajată și efectuată din acest buget dacă nu există bază legală pentru respectiva

cheltuială, așa cum se prevede în Legea nr.500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare.

RECOMANDARE

Programul anual al achizițiilor publice va fi vizat de persoana desemnată cu acordarea vizei de control financiar preventiv propriu, înainte de a fi supus aprobării de către ordonatorul terțiar de credite.

Această operațiune va fi cuprinsă în Cadrul general al operațiunilor supuse controlului financiar preventiv din cadrul Parchetului de pe lângă Tribunalul ...

Ordonatorul terțiar de credite va dispune asupra măsurilor care se impun privind nerespectarea prevederilor legale, respectiv art.24 al Ordonanței de urgență nr.34/2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 și reglementarea unor măsuri financiar-fiscale, cu modificările și completările ulterioare, și va informa Direcția de audit public intern cu privire la măsurile dispuse.

Încheierea contractelor de furnizare servicii și lucrări

Din verificările efectuate conform eșantionului stabilit s-a constatat faptul că în cazul contractelor de achiziție publică se respectă condițiile de conformitate. Efectuarea cheltuielilor s-a realizat în limita creditelor bugetare aprobate.

La încheierea contractelor de prestări servicii s-au întreprins măsuri în vederea respectării art. 28 alin.1,2,3 din Legea nr.5/2013, legea bugetului de stat pe anul 2013 pentru încadrarea în prevederile bugetare acordate.

Din verificările efectuate asupra eșantionului analizat și a *Testului nr.II* elaborat în baza *Chestionarului - Listă de verificare (CLV) nr. II* nu au fost constatate erori legate de încheierea contractelor de furnizare servicii și lucrări.

Urmărirea executării contractelor de furnizare, servicii și lucrări

Contractele încheiate de Parchetul de pe lângă Tribunalul ... sunt înregistrate, vizate de control financiar preventiv.

Dosarele de achiziții publice pentru anul 2014 sunt arhivate conform prevederilor legale.

Din verificările efectuate asupra eșantionului analizat și a *Testului nr.II* elaborat în baza *Chestionarului - Listă de verificare (CLV)nr. II* nu au fost constatate erori legate de urmărirea executării contractelor de furnizare, servicii și lucrări.

IV. CONCLUZII

Auditorul, pe baza testărilor și analizelor efectuate **evaluează eficiența și eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare** din entitatea auditată conform grilei:

Nr crt	OBIECTIVUL	APRECIERE		
		funcțional	de îmbunătățit	critic
1.	Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale; evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului; evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu	X		
2.	Achizițiile publice; încheierea contractelor de furnizare, servicii și lucrări.		X	

Precizăm, că faptele constatate au la bază probe de audit obținute pe baza testelor și interviurilor efectuate consemnate în documentele de lucru întocmite de către auditorul intern și însușite de către factorii de management financiar ai Parchetului de pe lângă Tribunalul ...

Aceste evaluări au la bază discuțiile care au avut loc cu privire la recomandările auditorului în ședința de închidere, apreciate de către participanții la această ședință, ca fiind realiste și fezabile, și materializate în minuta ședinței de închidere.

Având în vedere erorile constatate asupra perioadei supuse auditării, considerăm că în urma rezultatelor evaluării auditorilor interni cu privire la eficiența și eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare, **activitatea factorilor de management financiar ai Parchetului de pe lângă Tribunalul ... se înscrie în parametri normali.**

Auditor intern,

Supervizor,

Director,

<i>Direcția audit public intern</i>	<i>PREGĂTIREA MISIUNII DE AUDIT PUBLIC INTERN</i>	<i>Data:28.05. 2015</i>
	<i>Colectarea și prelucrarea informațiilor</i>	
<i>Domeniul/activitatea auditată:</i> 1.Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale; evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului; evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu; 2.Achizițiile publice; încheierea contractelor de furnizare, servicii și lucrări. <i>Denumirea misiunii:</i> „Audit de regularitate pentru evaluarea și îmbunătățire eficienței și eficacității sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare” la Parchetul de pe lângă Tribunalul ... <i>Document redactat de:</i> AA –auditor intern <i>Supervizat:</i> BB – auditor intern <i>P-06 STUDIU PRELIMINAR</i> 1. Prezentarea generală a instituției Organizarea și funcționarea Parchetul de pe lângă Tribunalul ... are reglementare constituțională. În activitatea juridică, Parchetul de pe lângă Tribunalul ... reprezintă interesele generale ale societății și apără ordinea de drept, precum și drepturile și libertățile cetățenești. Parchetul de pe lângă Tribunalul ... este subordonat ierarhic Parchetului de pe lângă Curtea de Apel Iași. Structura organizatorică este formată din: secții, compartimentul grefă, Departamentul economico financiar și administrativ și Parchetele de pe lângă Judecătoriile Bârlad, Huși. Parchetul de pe lângă Tribunalul ... este condus de către un prim procuror care are calitatea de ordonator terțiar de credite. Parchetele de pe judecătoria sunt unități fără personalitate juridică și sunt conduse de un prim procuror. Potrivit Ordinului ministrului justiției nr. 2261/C din 07 noiembrie 2011 pentru aprobarea statelor de funcții și de personal pentru parchetele de pe lângă curțile de apel, tribunale, tribunale specializate și judecătoria, începând cu data de 01 noiembrie 2011 pentru Parchetul de pe lângă Tribunalul ... modificat cu Ordinul ministrului justiției nr.1557/C/30.04.2014 au fost aprobate 78 de posturi (38 procurori, 33 personal auxiliar de specialitate și personal conex, 3 funcționari publici și 4 personal contractual. Conform statelor de salarii întocmite în luna decembrie 2014 au fost plătite un număr de 71 persoane dintre care: 34 procurori, 30 personal auxiliar de specialitate și personal conex, 3 funcționari publici și 4 personal contractual. Diferența o reprezintă: 4 posturi de procurori, 3 posturi de personal auxiliar de specialitate. În perioada auditată, conducerea Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., cu atribuțiuni de gestionare a fondurilor publice, a fost asigurată de:		

- doamna B. Elena – prim procuror, conform Ordinului nr. 1401/22.07.2010 emis de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție, prin care s-a reinvestit din data de 15.07.2010 până la 15.07.2014;
- domnul A. Sorin – prim procuror, conform Ordinului nr. 1261/11.07.2013 emis de procurorul general al Parchetului de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție , începând cu data de 15.07.2014;
- doamna M. Adina – manager economic din data de 01.08.2005 și în prezent.

În perioada desfășurării misiunii de audit conducerea Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., cu atribuțiuni de gestionare a fondurilor publice, a fost asigurată de domnul A. Sorin – prim procuror și de doamna M. Adina – manager economic.

2. Prezentarea domeniului auditabil

În unitate funcționează Departamentul economico financiar și administrativ, condus de un manager economic și subordonat direct primului procuror.

Structura organizatorică, competențele și responsabilitățile specifice personalului sunt stabilite prin regulamentul de Organizare și Funcționare a parchetelor, statul de funcții și fișele posturilor.

La data misiunii de audit (26.05 – 27.06.2015), resursele umane din cadrul DEFA PT ... sunt 3 persoane, din care: 1 persoană cu funcție de conducere - manager economic și un consilier superior, ambii funcționari publici, precum și un referent administrator - personal contractual. Există un post vacant de consilier superior în cadrul DEFA PT

Începând cu luna octombrie 2014, d-na consilier B. Anca a intrat în concediu de maternitate, sarcină și lehozare , respectiv concediu creștere copil 1 an începând cu data de 01.02.2015.

Sarcinile de serviciu ale d-nei consilier B. Anca au fost preluate de către dl consilier M. Eugen, conform Ordinului nr. 34/01.10.2014 emis de primul procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., începând cu data de 01.10.2014.

În anul 2014 managerul economic a participat la cursul de perfectionare „Dezvoltarea sistemului de control intern / managerial la nivelul instituțiilor publice “ care s-a desfășurat la Cheile Grădiștei –jud Brașov în perioada 18 -20 septembrie 2014.

La nivelul Departamentului economico financiar și administrativ sunt asigurate resursele materiale necesare pentru desfășurarea activității, toate persoanele au spațiu de lucru, au dotare cu calculator care are conexiune la internet, prin rețeaua proprie a instituției și au repartizată o adresă de email personificată.

3. Cadrul de reglementare al domeniului auditabil

Pentru desfășurarea misiunii de audit intern au fost avute în vedere, în principal următoarele acte normative:

Legea nr. 304 / 2004, republicată, privind organizarea judiciară;

Ordinul ministrului justiției nr. 529/C /2007 privind aprobarea Regulamentului de ordine interioară al parchetelor cu modificările și completările ulterioare;

Legea contabilității nr.82/1991, republicată;

OMFP nr.1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituții publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia;

OMEF nr.3512/2008 privind documentele financiar – contabile;

Legea nr.500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare;

OMFP nr.1792/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și evidența și

raportarea angajamentelor bugetare și legale;

HG nr.264/2003 privind stabilirea acțiunilor și categoriilor de cheltuieli, criteriilor, procedurilor și limitelor pentru efectuarea de plăți în avans din fonduri publice, republicată;

OG nr.119/1999 privind controlul intern și controlul financiar preventiv, republicată;

OMFP nr.522/2003 pentru aprobarea Normelor metodologice generale referitoare la exercitarea controlului financiar preventiv cu modificările și completările ulterioare;

OMFP nr.2020/ 2013 pentru aprobarea Normelor metodologice privind încheierea exercițiului bugetar al anului 2013;

Decretul nr. 209 /1976 pentru aprobarea Regulamentului operațiilor de casa ale unităților socialiste;

Legea nr. 22 / 1969 privind angajarea gestionarilor, constituirea de garanții și răspunderea în legătura cu gestionarea bunurilor organizațiilor socialiste;

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 2861 / 2009 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și efectuarea inventarierii elementelor de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii;

Legea nr. 213 / 1998 privind proprietatea publică și regimul juridic al acesteia

Hotărârea de guvern nr. 841 /1995 privind procedurile de transmitere fără plată și de valorificare a bunurilor aparținând instituțiilor publice;

Ordonanța guvernului nr. 112 / 2000 pentru reglementarea procesului de scoatere din funcțiune, casare și valorificare a activelor corporale care alcătuiesc domeniul public al statului și al unităților administrativ-teritoriale;

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial cu modificările și completările ulterioare;

Legea nr.16/1996 privind Arhivele Naționale, cu modificările ulterioare;

Legea nr.35/2007 privind arhivarea documentelor în formă electronică;

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34 din 19 aprilie 2006 privind atribuirea contractelor de achiziție publică, a contractelor de concesiune de lucrări publice și a contractelor de concesiune de servicii, cu modificările ulterioare

Hotărârea Guvernului nr. 925/2006 pentru aprobarea normelor de aplicare a prevederilor referitoare la atribuirea contractelor de achiziție publică din Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 34/2006, cu modificările ulterioare.

4. Analiza situației actuale

4.1 Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale

Există proceduri scrise și formalizate specifice instituției în ceea ce privește evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale.

Persoanele împuternicite să efectueze operațiuni legate de angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata din fonduri publice au fost desemnate prin Ordinele nr. 17/04.04.2011 și nr.17/30.09.2014, emise de către primul procuror al PT ...

Se conduce evidența în contabilitate în conturile în afara bilanțului a creditelor de angajament, a creditelor bugetare și a angajamentelor bugetare.

4.2 Evaluarea elementelor patrimoniale deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului.

Au fost întocmite procedurile operaționale privind operațiunile de reevaluare și inventariere a patrimoniului , scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar.

Numirea comisiei de inventariere pentru realizarea inventarierii bunurilor la Parchetului de pe lângă Tribunalul ...și unitățile din circumscripția Parchetului de pe lângă Tribunalul ... s-a realizat conform Ordinului nr. 27 din 22.10.2014 emis de primul procuror al Parchetului

de pe lângă Tribunalul ...

Valorificarea procesului de inventariere s-a efectuat prin întocmirea "Procesului verbal privind

rezultatele inventarierii la PT ... la data de 31.12.2014". Rezultatele inventarierii s-au înscris în

Registrul inventar.

Primul procuror al PT ... a emis Ordinul nr. 7 din 03.01.2014 prin care s-a constituit comisia de

reevaluare a activelor fixe corporale. Raportul privind reevaluarea activelor fixe corporale a fost încheiat

la data de 31.01.2014.

Contractele de garanție materială pentru gestionarii și salariații cu atribuțiuni de gestionare au fost actualizate în anul 2014 iar cuantumul garanției în numerar constituită de către salariații cu atribuțiuni de gestiune respectă legislația în vigoare.

A fost emis Ordinul primului procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul nr 17/02.05.2013 prin care s-a numit comisia de recepție cantitativă și calitativă a lucrărilor executate și serviciilor prestate. Prin Ordinul primului procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul ... nr 15/04.04.2013, actualizat prin Ordinul nr. 28/28.10.2014, a fost numită comisia de recepție cantitativă și calitativă a materialelor și a bunurilor de natura obiectelor de inventar și a activelor fixe.

4.3 Evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu

În anul 2013 finanțarea cheltuielilor curente și de capital ale Parchetului de pe lângă Tribunalul a fost asigurată din bugetul de stat. Plățile și cheltuielile Parchetului de pe lângă Tribunalul ... s-au încadrat în creditele bugetare repartizate de Ministerul Public pe capitolele și articolele clasificăției bugetare, conform Legii nr. 500/2002 privind finanțele publice, cu modificările și completările ulterioare.

Situația contului de execuție a bugetului instituției publice se prezintă astfel:

- la data de 31.12.2014

- RON

Denumire indicatori	Credite bugetare aprobate	Credite bugetare deschise	Plăți efectuate	Cheltuieli efective
I. Cheltuieli curente	9.523.725	9.523.725	9.523.536	9.528.789
- Cheltuieli de personal	9.063.540	9.063.540	9.063.365	9.074.694
- Bunuri și servicii	460.185	460.185	460.171	454.095
II. Cheltuieli de capital	0	0	0	42.545
Plăți efectuate în anii precedenți și recuperate în anul curent			-1.063	
TOTAL CHELTUIELI	9.523.725	9.523.725	9.522.473	9.571.334

Controlul financiar preventiv propriu este organizat la nivelul PT ... și se efectuează de

M. Adina – manager economic conform Ordinului primului procuror al Parchetului de pe lângă

Tribunalul..., nr.20 din 14.08.2006.

Constituirea structurii cu atribuții în dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, pentru perioada auditată precum și aprobarea Programului de dezvoltare a sistemului de control intern managerial al P T ... s-a făcut conform Ordinului nr. 26/2013 al prim procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul

A fost întocmit Raportul asupra sistemului de control intern /managerial la data de

4.4. Achizițiile publice; încheierea contractelor de furnizare, servicii și lucrări.

Pentru perioada auditată Programul anual al achizițiilor publice inițial, s-a întocmit la termenul legal și a fost actualizat. Programul anual al achizițiilor publice s-a încadrat în bugetul aprobat și îndeplinește condițiile de conformitate. Achizițiile realizate de Parchetul de pe lângă Tribunalul în anul 2013 au fost efectuate doar prin procedura de achiziții directe.

Conform Raportului ANRMAP din 10.02.2014, pentru anul 2013 s-au utilizat mijloace electronice pentru aplicarea procedurilor de atribuire pentru realizarea achizițiilor directe într-un procent 56,42% .

4.5 Alte informații specifice domeniului auditabil

Ultimul control s-a făcut de către Curtea de Conturi în anul 2014, pentru exercițiul bugetar 2013.

5. Concluzii

Structura personalului economico financiar și administrativ a fost afectată de fluctuația de personal.

Având în vedere cercetarea efectuată și concretizată în cele prezentate mai sus, se va proceda la identificarea riscurilor potențiale și la evaluarea controlului intern în vederea elaborării programului misiunii de audit public intern.

Auditor intern,

Supervizor,



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE I JUSTIȚIE
DIRECȚIA AUDIT PUBLIC INTERN

Direcția audit public intern		INTERVENȚIA LA FAȚA LOCULUI	Data: 06.06.2015
		Colectarea probelor de audit	
Domeniul/activitatea auditată: 1. Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale; evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului; evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu; 2. Achizițiile publice; încheierea contractelor de furnizare, servicii și lucrări. Denumirea misiunii: „Audit de regularitate pentru evaluarea și îmbunătățire eficienței și eficacității sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare” la Parchetul de pe lângă Tribunalul ... Document redactat de: AA – auditor intern Supervizat: BB – auditor intern TEST NR. I-1			
Obiectivul misiunii de audit intern	Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale; evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului; evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu		
Obiectivul testului	Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale		
Modalitatea de eșantionare	Lunile septembrie și octombrie 2014 pentru documentele financiar – contabile.		
Descrierea testului	S-au verificat : - procedurile operaționale pentru această activitate - Registrul riscurilor - fișele posturilor pentru personalul de la Departamentul economico, financiar și administrativ - modul de realizare a standardului ”separarea sarcinilor” prin verificarea ordinelor/deciziilor interne emise de ordonatorul de credite pentru activitatea de la Departamentul economico, financiar și administrativ și semnăturile persoanelor responsabile;		
Constatare	Există proceduri scrise și formalizate specifice instituției în ceea ce privește evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale. Ultima revizie este înregistrată sub nr. 3914/2014. Registrul de riscuri nr. 2414/2014 a fost revizuit în data de 11.09.2014 și evidențiază activități și riscuri legate de angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale. Începând cu luna octombrie 2014, d-na consilier B. Anca a intrat în concediu de maternitate, sarcină și lehozare, respectiv concediu creștere copil 1 an începând cu data de 01.02.2015. Sarcinile de serviciu ale d-nei consilier B. Anca au fost		

	preluate de către dl consilier M. Eugen, conform Ordinului nr. 34/01.10.2014 emis de primul procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., începând cu data de 01.10.2014. Urmare acestui fapt, persoanele împuternicite să efectueze operațiuni legate de angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata din fonduri publice desemnate inițial prin Ordinul nr. 17/04.04.2011 au fost înlocuite prin Ordinul nr.17/30.09.2014, emis de către primul procuror al PT Evidența angajamentelor bugetare și legale, a ordonanțărilor de plată este efectuată în conformitate cu prevederile Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 1792/2002 pentru aprobarea Normelor metodologice privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor instituțiilor publice, precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale și este condusă corespunzător prin conturile specifice din afara bilanțului, pe subdiviziunile clasificăției bugetare. Proiectele de operațiuni sunt însoțite de documente justificative, iar documentele de angajare, ordonanțare sunt semnate de persoanele împuternicite de la compartimentele de specialitate. Pentru eșantionul ales a fost respectat principiul contabilității de angajamente și succesiunea fazelor bugetare. Utilizarea sumelor alocate s-a făcut cu respectarea prevederilor legale, în limita bugetului aprobat pe structura clasificăției bugetare, a necesităților instituției și a creditelor bugetare deschise. Pentru perioada auditată nu au fost cazuri de preluare eronată a datelor din evidențele angajamentelor bugetare și legale în situațiile financiare.	
Concluzii	Pentru eșantionul analizat nu au fost constatate erori privind angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor, organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale.	
Auditor intern, Supervizor,		



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE I JUSTIȚIE
DIRECȚIA AUDIT PUBLIC INTERN

Anexa 3

<i>Direcția audit public intern</i>	<i>INTERVENȚIA LA FAȚA LOCULUI</i>	<i>Data: 02.06.2015</i>
	<i>Colectarea probelor de audit</i>	
<i>Domeniul/activitatea auditată:</i> 1. Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale; evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului; evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu; 2. Achizițiile publice; încheierea contractelor de furnizare, servicii și lucrări. <i>Denumirea misiunii:</i> „Audit de regularitate pentru evaluarea și îmbunătățire eficienței și eficacității sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare” la Parchetul de pe lângă Tribunalul ... <i>Document redactat de:</i> AA – auditor intern <i>Supervizat:</i> BB – auditor intern Foaie de lucru nr. I-1		
<i>Obiectivul misiunii de audit intern</i>	Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale; evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului; evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu	
<i>Elemente analizate</i>	Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale	
<i>Documente analizate:</i>	- procedurile operaționale pentru această activitate - Registrul riscurilor - fișele posturilor pentru personalul de la Departamentul economico, financiar și administrativ - ordine/decizii interne emise de ordonatorul de credite - Lunile septembrie și octombrie 2014 pentru documentele financiar – contabile	
<i>Concluzii:</i>	În urma verificării efectuate se va întocmi un test.	
<i>Auditor intern,</i>	<i>Supervizor,</i>	

**Anexa 4**

MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE I JUSTIȚIE
DIRECȚIA AUDIT PUBLIC INTERN

Direcția audit public intern	INTERVENȚIA LA FAȚA LOCULUI	Data: 06.06.2015
	Colectarea probelor de audit	
Domeniul/activitatea auditată: 1. Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale; evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului; evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu; 2. Achizițiile publice; încheierea contractelor de furnizare, servicii și lucrări. Denumirea misiunii: „Audit de regularitate pentru evaluarea și îmbunătățire eficienței și eficacității sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare” la Parchetul de pe lângă Tribunalul ... Document redactat de: AA – auditor intern Supervizat: BB – auditor intern TEST NR. I-2		
Obiectivul misiunii de audit intern	Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale; evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului; evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu	
Obiectivul testului	Evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului	
Modalitatea de eșantionare	Inventarierea patrimoniului	
Descrierea testului	S-au verificat: - Proceduri operaționale de lucru; - Registrul Riscurilor, Registrul inventar; - Fișe post, ordine, decizii; - Inventarierea elementelor de activ și de pasiv din patrimoniu. Reevaluarea și amortizarea activelor fixe corporale; - Scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, declasarea și casarea bunurilor materiale; - Reutilizarea, reciclarea și alte forme de valorificare a deșeurilor; - Gestionarea valorilor materiale și bănești.	
Constatare	A fost întocmită procedura privind scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe și obiectelor de inventar nr. 2824/2012. Aceasta nu a fost revizuită și nici nu a fost întocmită conform Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946/2005, republicat, pentru aprobarea Codului controlului intern/managerial, cuprinzând standardele de control intern/managerial la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, cu modificările ulterioare. Există proceduri scrise și formalizate specifice instituției în ceea ce privește inventarierea patrimoniului. Ultima revizie este înregistrată sub nr. 3914/2014. Registrul de riscuri nr. 2414/2014 a fost revizuit în data de 11.09.2014 și evidențiază activități și riscuri legate inventarierea patrimoniului. Numirea comisiei de inventariere pentru realizarea inventarierii bunurilor la Parchetul de pe lângă Tribunalul ... și unitățile din circumscripția Parchetului	

	de pe lângă Tribunalul ... s-a realizat conform Ordinului nr. 27 din 22.10.2014 emis de primul procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul ... Înainte de începerea inventarierii au fost luate declarații de la gestionarii răspunzători de gestiunea bunurilor. Bunurile inventariate au atribuite numere de inventar, accesoriile sunt evidențiate la capitolul caracteristici tehnice din fișa mijlocului fix. Listele de inventariere sunt listate din programul informatic, membrii comisiei de inventariere și gestionarul au semnat fiecare filă a listelor de inventar. La verificarea inventarierii tuturor elementelor de activ și pasiv prin compararea soldurilor conturilor din balanța de verificare la 31.12.2014 cu Registrul inventar și cu dosarul de inventariere nu s-au constatat neconcordanțe. Stabilirea rezultatelor inventarierii s-a realizat prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidenta tehnico-operativa (fișele de magazie) și din contabilitate Valorificarea procesului de inventariere s-a efectuat prin întocmirea Procesului verbal privind rezultatele inventarierii la PT ... la data de 31.12.2014. Rezultatele inventarierii s-au înscris în Registrul inventar. Primul procuror al PT ... a emis Ordinul nr. 7 din 03.01.2014 prin care s-a constituit comisia de reevaluare a activelor fixe corporale. Raportul privind reevaluarea activelor fixe corporale a fost încheiat la data de 31.01.2014. Lista propunerilor pe anul 2013 privind scoterea din funcțiune a unor mijloace fixe a fost aprobată de către ordonatorul secundar de credite. Obiectele de inventar propuse spre casare cu ocazia inventarierii patrimoniului la sfârșitul anului 2013 au fost în valoare de 2120,87 lei și au fost scoase din funcțiune conform Procesului Verbal nr.472/X/20/29.01.2014. Deșeurile din fier rezultate au fost valorificate conform adeverinței emise de SC Remat SA Iași, nr. 470231 din 31.01.2014 în valoare de 5,57 lei. Cu ocazia inventarierii patrimoniului la sfârșitul anului 2014 au fost propuse pentru casare obiecte de inventar în valoare de 8.607,94 lei. Pentru perioada auditată nu au fost transmise fără plată bunuri, pe bază de proces verbal. Contractele de garanție materială pentru gestionarii și salariații cu atribuțiuni de gestionare au fost actualizate în anul 2014 iar cuantumul garanției în numerar constituită de către salariații cu atribuțiuni de gestiune respectă legislația în vigoare, fiind implementate recomandările din ultimul Raport de audit public intern. A fost emis Ordinul primului procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul ... nr 17/02.05.2013 prin care s-a numit comisia de recepție cantitativă și calitativă a lucrărilor executate și serviciilor prestate. Prin Ordinul primului procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul ... nr 15/04.04.2013, actualizat prin Ordinul nr. 28/28.10.2014, a fost numită comisia de recepție cantitativă și calitativă a materialelor și a bunurilor de natura obiectelor de inventar și a activelor fixe.
Concluzii	Pentru eșantionul verificat nu au fost constatate erori privind inventarierea patrimoniului
Auditor intern, Supervizor,	



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE I JUSTIȚIE
DIRECȚIA AUDIT PUBLIC INTERN

Direcția audit public intern		INTERVENȚIA LA FAȚA LOCULUI	Data: 02.06.2015
		Colectarea probelor de audit	
Domeniul/activitatea auditată: 1. Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale; evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului; evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu; 2. Achizițiile publice; încheierea contractelor de furnizare, servicii și lucrări. Denumirea misiunii: „Audit de regularitate pentru evaluarea și îmbunătățire eficienței și eficacității sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare” la Parchetul de pe lângă Tribunalul ... Document redactat de: AA – auditor intern Supervizat: BB – auditor intern			
Foaie de lucru nr. I-2			
Obiectivul misiunii de audit intern	Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale; evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului; evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu		
Elemente analizate	Evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului		
Documente analizate:	- Proceduri operaționale de lucru; - Registrul Riscurilor, Registrul inventar; - Fișe post, ordine, decizii; - Inventarierea elementelor de activ și de pasiv din patrimoniu. Reevaluarea și amortizarea activelor fixe corporale; - Scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe, declasarea și casarea bunurilor materiale; - Reutilizarea, reciclarea și alte forme de valorificare a deșeurilor; - Gestionarea valorilor materiale și bănești.		
Concluzii:	În urma verificării efectuate se va întocmi un test		
Auditor intern,		Supervizor,	



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE I JUSTIȚIE
DIRECȚIA AUDIT PUBLIC INTERN

Direcția audit public intern		INTERVENȚIA LA FAȚA LOCULUI	Data: 06.06.2015
		Colectarea probelor de audit	
Domeniul/activitatea auditată: 1. Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale; evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului; evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu; 2. Achizițiile publice; încheierea contractelor de furnizare, servicii și lucrări. Denumirea misiunii: „Audit de regularitate pentru evaluarea și îmbunătățire eficienței și eficacității sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare” la Parchetul de pe lângă Tribunalul ... Document redactat de: AA – auditor intern Supervizat: BB – auditor intern TEST I-3			
Obiectivul misiunii de audit intern	Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale; evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului; evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu		
Obiectivul testului	Evidența contabilă, controlul financiar preventiv propriu, situațiile financiare, control intern		
Modalitatea de eșantionare	Lunile septembrie și octombrie 2014 pentru documentele financiar – contabile.		
Descrierea testului	S-au verificat : - Procedurile operaționale pentru această activitate; - Registrul riscurilor, Registrul cu operațiunile care sunt supuse controlului financiar preventiv, Registrul de casă, Registrul jurnal - Fișele posturilor pentru personalul de la Departamentul economico, financiar și administrativ; - Rapoartele de evaluare a performanțelor profesionale pe anul 2014; - Ordine, decizii emise de factorii de decizie ai structurii auditate. - BVC final 2014 - Note explicative la darea de seamă contabilă la 31.12.2014; - Situația fluxurilor de trezorerie la data de 31.12.2014; - Balanța de verificare analitică la data de 31.12.2014; - Contul de execuție a cheltuielilor la data de 31.12.2014; - Chestionare de autoevaluare - Situația centralizatoare anuală privind stadiul implementării și dezvoltării sistemului de control intern la 31.12.2014; - Raportul asupra sistemului de control intern /managerial la data de 31.12.2014. - lunile septembrie și octombrie 2013 pentru documentele financiar – contabile.		
Constatare	* Organizarea și exercitarea controlului financiar preventiv propriu		

	Există proceduri scrise și formalizate specifice instituției în ceea ce privește exercitarea controlului financiar propriu. Ultima revizie este înregistrată sub nr.3914/2013. Registrul de riscuri nr. 2414/X/2/12.07.2014 a fost revizuit în data de 11.09.2014 și evidențiază activități și riscuri legate de exercitarea controlului financiar propriu, situațiile financiare. Controlul financiar preventiv propriu este organizat la nivelul PT ... și se efectuează de d-na M. Adina – manager economic conform Ordinului primului procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., nr.20 din 4.08.2006. Se folosesc la acordarea vizei CFPP listele de verificare – CHECKLISTS. Angajarea operațiunilor s-a efectuat doar cu exercitarea controlului financiar preventiv iar pentru perioada auditată nu au fost operațiuni pentru care s-a refuzat acordarea vizei de control financiar preventiv. Controlul financiar preventiv al operațiunilor a fost exercitat pe baza actelor și/sau documentelor justificative certificate în privința realității, regularității și legalității . Registrul cu operațiunile care sunt supuse controlului financiar preventiv propriu este editat în format electronic. Din analiza documentelor financiar – contabile aferente lunilor 09 și 10 , aferente eșantionului ales s-a constatat că a fost în mod eronat acordată viza de control financiar preventiv în următoarele cazuri: - factura proformă 3354180 din 23.09.2014 - furnizor S.C. Dedeman S.R.L. în sumă de 378,11 lei, reprezentând contravaloare achiziție aspirator și filtru cartuș aspirator; - factura proformă nr.22.L3 din data de 10.10.2014 - furnizor S.C. Altex România S.R.L. în sumă de 549,90 lei, reprezentând contravaloare achiziție Led 19906 Led TV High Definition; - factura fiscală nr.20005005 din 25.09.2014 - furnizor S.C. Spectral Com S.R.L. în sumă de 818,00 lei, reprezentând contravaloare achiziție a 2 scaune și 2 birouri. Problema va fi analizată la obiectivul nr. II - „ Achizițiile publice; încheierea contractelor de furnizare, servicii și lucrări” * Evidența contabilă și situațiile financiare Este utilizat un plan de conturi, cu dezvoltare în analitic, precum și o monografie conținând operațiuni specifice domeniului de activitate, aplicabile Ministerului Public. Planul de conturi și monografia sunt cele prevăzute prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1917/2005 pentru aprobarea Normelor metodologice privind organizarea și conducerea contabilității instituțiilor publice, Planul de conturi pentru instituțiile publice și instrucțiunile de aplicare a acestuia, cu modificările și completările ulterioare. Documentele justificative sunt înregistrate în mod cronologic și sistematic. Pentru bunurile aflate în magazie au fost întocmite fișe de magazie, lunar se confruntă evidența contabilă analitică cu evidența magaziei. Au fost întocmite Fișa mijlocului fix, nota contabilă, fișe de cont pentru operațiuni diverse cu ajutorul programului informatic de evidență contabilă. Programul respectă conținutul necesar de informații prevăzut pentru formulare, actualizarea programelor antivirus se realizează periodic și există un sistem de parole. Din verificările efectuate privind întocmirea, editarea și păstrarea registrelor de contabilitate obligatorii s-a constatat că acestea sunt conduse și editate cu ajutorul programului informatic, iar Registrul inventar reflectă rezultatele inventarierii elementelor de activ și pasiv din patrimoniu. Registrul de casă se întocmește ori de câte ori au loc operațiuni prin casieria
--	--

	instituției și s-a efectuat controlul inopinat al casieriei. Au fost respectate corelațiile între conturile contabile înscrise în balanța de verificare și conturile bugetare înscrise în contul de execuție a cheltuielilor la data de 31.12.2014. Situațiile financiare anuale au fost întocmite cu respectarea legislației specifice și a normelor de închidere pe anul 2014. Acestea au fost depuse în termenul legal la ordonatorul secundar de credite. * Circuitul și arhivarea documentelor A fost întocmit graficul de circulație al documentelor financiar contabile. Documentele contabile pentru perioada auditată au fost arhivate și au fost numerotate. * Controlul intern / managerial Fișa postului managerului economic nu este actualizată din anul 2008, ea nu cuprinde sarcini și atribuții privind activitatea de control intern / control financiar preventiv propriu. Ultima actualizare pentru fișele posturilor personalului DEFA s-a realizat în anul 2012. Începând cu luna octombrie 2014, d-na consilier B. Anca a intrat în concediu de maternitate, sarcină și lehzuzie, respectiv concediu creștere copil 1 an începând cu data de 01.02.2015. Sarcinile de serviciu ale d-nei consilier Budișteanu Anca au fost preluate de către dl consilier analist M. Eugen, conform Ordinului nr. 34/01.10.2014 emis de primul procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul ..., începând cu data de 01.10.2014. Acest aspect nu se regăsește în Raportul de evaluare a performanțelor profesionale pe anul 2014 a d-lui consilier analist M. Eugen. Obiectivele evaluate au fost corelate cu sarcinile de serviciu stabilite în fișa postului din anul 2013, dar nu și pentru sarcinile de serviciu aferente anului 2014. Nu toate procedurile operaționale au fost întocmite cu respectarea Anexei nr.2 din Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 946 / 2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management/control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial și nu au fost actualizate: procedura privind scoaterea din funcțiune a mijloacelor fixe și a obiectelor de inventar , nr. 2824/X/14/26.05.2011. Au fost întocmite în septembrie 2014: procedura operațională privind managementul riscului și procedura operațională privind exercitarea controlului intern managerial. Pentru perioada auditată, constituirea structurii cu atribuții în dezvoltarea sistemelor de control intern/managerial, pentru perioada auditată precum și aprobarea Programului de dezvoltare a sistemului de control intern managerial al P. T. ... s-a făcut conform Ordinului nr. 26/2014 al primului procuror al Parchetului de pe lângă Tribunalul Acestea au fost transmise în format electronic în data de 01.02.2014 către Parchetul Curții de Apel. Sunt identificate 5 funcții sensibile și a fost întocmit „ Inventarul salariaților care ocupă funcții sensibile în cadrul PT ... ”. Registrul de riscuri nr. 2414/X/2/12.07.2014 a fost revizuit în data de 11.09.2014. Au fost întocmite : - Situația privind analiza rezultatelor inventarierii activităților pe structuri organizatorice componente și pe total entitate publică; - Situația privind stabilirea obiectivelor generale și a indicatorilor de performanță; - Situația privind analiza stadiului elaborării procedurilor formalizate pentru activitățile identificate , în conformitate cu Standardul 17-proceduri; - Situația privind analiza managementului riscurilor la nivelul entității; - Situația privind stadiul implementării standardelor de control intern/managerial;
--	--

	- Chestionarele de autoevaluare pentru fiecare compartiment al entității; - Situația centralizatoare anuală privind stadiul implementării și dezvoltării sistemului de control intern la 31.12.2014; - Raportul asupra sistemului de control intern /managerial la data de 31.12.2014 este înregistrat cu nr. 228/x/24/14.01.2015.
Concluzii	Controlul intern / managerial este parțial conform iar recomandările pentru îmbunătățirea acestuia se vor prezenta în Minuta Ședinței de închidere.
<i>Auditor intern,</i>	<i>Supervizor,</i>



MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ
ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE I JUSTIȚIE
DIRECȚIA AUDIT PUBLIC INTERN

Direcția audit public intern	INTERVENȚIA LA FAȚA LOCULUI Colectarea probelor de audit	Data: 02.06.2015
Domeniul/activitatea auditată: 1. Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale; evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului; evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu; 2. Achizițiile publice; încheierea contractelor de furnizare, servicii și lucrări. Denumirea misiunii: „Audit de regularitate pentru evaluarea și îmbunătățire eficienței și eficacității sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare” la Parchetul de pe lângă Tribunalul ... Document redactat de: AA – auditor intern Supervizat: BB – auditor intern		
Foaie de lucru nr. I-3		
Obiectivul misiunii de audit intern:	Angajarea, lichidarea, ordonanțare și plata cheltuielilor precum și organizarea, evidența și raportarea angajamentelor bugetare și legale; evaluarea elementelor deținute cu ocazia inventarierii patrimoniului; evidența contabilă și controlul financiar preventiv propriu	
Elemente analizate:	Evidența contabilă, controlul financiar preventiv propriu, situațiile financiare, control intern	
Documente analizate:	-Procedurile operaționale pentru această activitate; - Registrul riscurilor, Registrul cu operațiunile care sunt supuse controlului financiar preventiv, Registrul de casă, Registrul jurnal - Fișele posturilor pentru personalul de la Departamentul economico, financiar și administrativ; - Rapoartele de evaluare a performanțelor profesionale pe anul 2014; - Ordine, decizii emise de factorii de decizie ai structurii auditate. - BVC final 2014 - Note explicative la darea de seamă contabilă la 31.12.2014; - Situația fluxurilor de trezorerie la data de 31.12.2014; - Balanța de verificare analitică la data de 31.12.2014; - Contul de execuție a cheltuielilor la data de 31.12.2014; - Chestionare de autoevaluare - Situația centralizatoare anuală privind stadiul implementării și dezvoltării sistemului de control intern la 31.12.2014; - Raportul asupra sistemului de control intern /managerial la data de 31.12.2014. - lunile septembrie și octombrie 2014 pentru documentele financiar – contabile.	
Concluzii:	În urma verificării efectuate se va întocmi un test	
Auditor intern,	Supervizor,	



**MINISTERUL PUBLIC
PARCHETUL DE PE LÂNGĂ
TRIBUNALUL VÂLCEA**
Nr.782/X/24/15.06.2017

Către,
**CONSILIUL ȘTIINȚIFIC SPECIALIZAT DIN CADRUL
UNIVERSITĂȚII LIBERE INTERNAȚIONALE DIN MOLDOVA**

Parchetul de pe lângă Tribunalul Vâlcea este ordonator terțiar de credite în cadrul Ministerului Public.

Am citit cu mare atenție teza de doctorat a doamnei Hașegan Mareș Gabriela Adina, *“Impactul auditului managerial intern asupra administrării instituțiilor publice”*, fiind direct interesată de rezultatele cercetării sale în domeniu, având în vedere că am fost interviuată printr-un *Chestionar de informare*.

Rezultatele obținute în baza tezei de doctorat în economie și management a doamnei Hașegan Mareș Gabriela Adina m-au ajutat să implementez multe din ideile menționate în lucrarea acesteia, în activitatea economică a instituției publice **Parchetul de pe lângă Tribunalul Vâlcea**.

Problema identificării eficientizării utilizării fondurilor bugetare realizate de instituțiile publice în România, analizate în teză și propunerile de măsuri pentru creșterea eficienței și economicității activității instituțiilor publice, elaborate de doctorand au fost preluate, adaptate și incluse în procedurile interne privind activitatea de management și m-au ajutat să înțeleg mai bine cerințele auditului public intern.

Recomandările făcute privesc acordarea unei atenții sporite structurii financiare și activităților de management care să permită maximizarea utilizării fondurilor publice.

Cu considerație,

Parchetul de pe lângă Tribunalul Vâlcea
Manager economic – Popescu Elena



Primaria Comunei Turcinești
Telefon 0253/226549 Fax 226735
Nr....3510/19.06.2017

Către,

**CONSILIUL ȘTIINȚIFIC SPECIALIZAT DIN CADRUL
UNIVERSITĂȚII LIBERE INTERNAȚIONALE DIN MOLDOVA**

Primaria Comunei Turcinești este situată în Județul Gorj având un număr de 2213 de locuitori. Rețeaua de localități a comunei Turcinești cuprinde :

- - TURCINEȘTI - satul de centru
- - RUGI
- - HOREZU
- - CARTIU

În comuna Turcinești funcționează următoarele instituții sociale și culturale:

Satul Turcinești:

- - școala gimnazială și grădinița;
- - dispensar uman;
- - cămin cultural;
- - bibliotecă comunală;

Satul Cartiu:

- -școală primară și grădiniță;
- -cămin cultural

Satul Rugi :

- -școală gimnazială și grădiniță;

Satul Horezu:

- -școală primară.

Am citit cu mare atenție teza de doctorat a doamnei Hașegan Mareș Gabriela Adina, *“Impactul auditului managerial intern asupra administrării instituțiilor publice”*, fiind direct interesați de rezultatele cercetării sale în domeniu, având în vedere că am fost intervievați printr-un *Chestionar de informare*.

Rezultatele obținute în baza tezei de doctorat în economie și management a doamnei Hașegan Mareș Gabriela Adina au fost cu succes implementate în activitatea primariei cât și în cea a celor 4 școli aflate în subordinea comunei Turcinești.

Problema identificării eficientizării utilizării fondurilor bugetare realizate de instituțiile publice în România, analizate în teză și propunerile de măsuri pentru creșterea eficienței și economicității activității instituțiilor publice, elaborate de doctorand au fost preluate, adaptate și incluse în procedurile interne privind activitatea de management și audit public intern.

Recomandările făcute privesc acordarea unei atenții sporite structurii financiare și activităților de management care să permită maximizarea utilizării fondurilor publice.

Cu considerație,



DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII

Subsemnata Hașegan Mareș Gabriela Adina, declar pe răspundere personală că materialele prezentate în teza de doctorat sunt rezultatul propriilor cercetări și realizări științifice. Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

Hașegan Mareș Gabriela Adina,

.....

Data.....

**CURRICULUM
VITAE
EUROPEAN**



INFORMAȚII PERSONALE

Nume	HASEGAN-MARES GABRIELA ADINA
Adresă	Str. Cobadin Nr.4 Bl. P 24 Sc.1 Et.1 Ap.4 SECTOR 5, București, România
Telefon	0722137688
Fax	
E-mail	adina.hasegan@financier.com

Naționalitate	Română
---------------	--------

Data nașterii	1 MAI 1979
Starea civila	

**EXPERIENȚA
PROFESIONALĂ**

- | | |
|---|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • Perioada (de la – până la) <ul style="list-style-type: none"> • Numele și adresa angajatorului • Tipul activității sau sectorului de activitate • Funcția sau postul ocupat | <p>Februarie 2016 - prezent</p> <p>MINISTERUL DE JUSTIȚIE – DIRECȚIA NAȚIONALĂ DE PROBAȚIUNE</p> <p>Direcția economică</p> <p>DIRECTOR</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> • Perioada (de la – până la) <ul style="list-style-type: none"> • Numele și adresa angajatorului • Tipul activității sau sectorului de activitate • Funcția sau postul ocupat | <p>2012 – Ianuarie 2016</p> <p>PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALȚA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE, BUCUREȘTI</p> <p>Serviciul financiar salarizare</p> <p>CONSILIER SUPERIOR</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> • Perioada (de la – până la) <ul style="list-style-type: none"> • Numele și adresa angajatorului • Tipul activității sau sectorului de activitate • Funcția sau postul ocupat | <p>2011</p> <p>PARCHETUL DE PE LÂNGĂ CURTEA DE APEL BUCUREȘTI</p> <p>Serviciul financiar - contabil</p> <p>Manager economic</p> |

• Perioada (de la – până la) • Numele și adresa angajatorului • Tipul activității sau sectorului de activitate • Funcția sau postul ocupat	15.06.2006-2010 PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE BUCUREȘTI Serviciul financiar salarizare CONSILIER PRINCIPAL
• Perioada (de la – până la) • Numele și adresa angajatorului • Tipul activității sau sectorului de activitate • Funcția sau postul ocupat • Principalele activități și responsabilități	01.10.2004-14.06.2006 PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE BUCUREȘTI Audit AUDITOR PRINCIPAL - elaborează proiectul planului anual de audit public intern; - efectuarea activității de audit public intern pentru a evalua dacă sistemele de management financiar și control, ale P.I.C.C.J și ordonatorii secundari și terțiari sunt transparente și sunt conforme cu normele de legalitate, regularitate, economicitate, eficiență și eficacitate.
• Perioada (de la – până la) • Numele și adresa angajatorului • Tipul activității sau sectorului de activitate • Funcția sau postul ocupat • Principalele activități și responsabilități	01.09.2004-30.09.2004 PARCHETUL DE PE LÂNGĂ ÎNALTA CURTE DE CASAȚIE ȘI JUSTIȚIE BUCUREȘTI INSPECTOR (ECONOMIST) - documentare legislativă privind activitatea P.Î.C.C.J
• Perioada (de la – până la) • Numele și adresa angajatorului • Tipul activității sau sectorului de activitate • Funcția sau postul ocupat • Principalele activități și responsabilități	01.01.2004-01.09.2004 DIRECȚIA GENERALĂ A FINANTELOR PUBLICE GORJ Misiuni de control la Primării și Prefecturi Misiuni de audit la Administrațiile Publice Locale din subordinea DGFP INSPECTOR ASISTENT Misiuni de control la Primării si Prefecturi Misiuni de audit la Administrațiile Publice Locale din subordinea DGFP
• Perioada (de la – până la) • Numele și adresa angajatorului • Tipul activității sau sectorului de activitate • Funcția sau postul ocupat	01.12.2002-31.12.2003 S.C.MERONDA.S.R.L – Bdul Ecaterina Teodoroiu nr. 100, Jud Gorj, Loc. Tg-Jiu Contabilitatea și întocmirea situațiilor financiar bancare ECONOMIST

• Principalele activități și responsabilități

- actualizarea și verificarea zilnică a soldurilor, (încasările și proveniența acestora);
- efectuarea operațiunilor bancare (plăți furnizori, ordine de plata etc);
- înscrierea în registre a operațiunilor efectuate;
- ținerea legăturii cu băncile, clienții și furnizorii;
- preluarea seturilor de documente din alte departamente și întocmirea deconturilor;
- întocmirea facturilor;
- menținerea la zi a înregistrărilor în contabilitate și registru de casă;
- îndosarierea documentelor cu care lucrează;
- evidența parcului auto;
- întocmirea foilor de pontaj lunar și calculul salariilor în softul "Salar";
- întocmirea lunară a declarațiilor de impozite, taxe și contribuții aferente salariilor;
- eliberarea de adeverințe, hotărâri, împuterniciri etc;

**STUDII ȘI CURSURI DE
SPECIALITATE**

Perioada (de la – până la)
Numele și tipul instituției
de învățământ
Principalele subiecte și
calificări însușite
Numele calificării primite

17-23 august 2015
Dotis Training

Specializare – Contabilitatea instituțiilor publice

Certificat de participare

Perioada (de la – până la)
Numele și tipul instituției
de învățământ
Principalele subiecte și
calificări însușite
Numele calificării primite

Iunie 2014- Iunie 2015
Fondul Social European

Specializare – Operator introducere, validare și prelucrare date

Certificat de atestare

• Perioada (de la – până la)
• Numele și tipul instituției
de învățământ
• Principalele subiecte și
calificări însușite
• Numele calificării primite

25 septembrie 2014
Ministerul Finanțelor Publice

Specializare - Sistem European de Conturi

Certificat de atestare în domeniul Sistemului European de Conturi

• Perioada (de la – până la)
• Numele și tipul instituției

18-20 septembrie 2013
Ministerul Finanțelor Publice Școala de Finanțe Publice și

de învățământ • Principalele subiecte și calificări însușite • Numele calificării primite	Vamă Specializare - Dezvoltarea sistemului de control intern managerial la nivelul instituțiilor publice Certificat de participare
• Perioada (de la – până la) • Numele și tipul instituției de învățământ • Principalele subiecte și calificări însușite • Numele calificării primite	13-15 iunie 2012 Ministerul Finanțelor Publice Specializare – Achiziții publice – realizarea documentațiilor pentru achiziții prin SEAP Certificat de participare
• Perioada (de la – până la) • Numele și tipul instituției de învățământ • Principalele subiecte și calificări însușite • Numele calificării primite	17 martie 2011 Ministerul Finanțelor Publice Specializare – Controlul financiar preventiv propriu, componentă a controlului intern la nivelul instituțiilor publice Certificat de participare
• Perioada (de la – până la) • Numele și tipul instituției de învățământ • Principalele subiecte și calificări însușite • Numele calificării primite	Noiembrie 2008 Ministerul Public si Ministerul de Justiție Specializare – Strngtheing the institutional and administrative capacity of the Ministry of Justice and Public Ministry, as Central Institutions of Romania Certificat
• Perioada (de la – până la) • Numele și tipul instituției de învățământ • Principalele subiecte și calificări însușite • Numele calificării primite	2004-2006 Universitatea Titu Maiorescu București – Facultatea de Științe Economice - Master Specializare - Situații financiar contabile și auditarea acestora Diplomă de Master
• Perioada (de la – până la) • Numele și tipul instituției de învățământ • Principalele subiecte și calificări însușite • Numele calificării primite	2006 Centrul de Excelență în Managementul financiar și auditul intern Specializare – Dezvoltarea controlului intern în instituțiile publice Certificat
• Perioada (de la – până la) • Numele și tipul instituției	2006 Ministerul Administrației și Internelor – Institutul National de

de învățământ	administrație
• Principalele subiecte și calificări însușite	Specializare – Organizarea sistemului de contabilitate publică în România
• Numele calificării primite	Certificat
• Perioada (de la – până la)	2004
• Numele și tipul instituției de învățământ	Ministerul Administrației și Internelor – Institutul Național de Administrație
• Principalele subiecte și calificări însușite	Specializare – Resursele Umane în Administrația Publică - Salarizare
• Numele calificării primite	Certificat
• Perioada (de la – până la)	2003-2004
• Numele și tipul instituției de învățământ	Centrul de Perfecționare, Consultanță și Management pentru Comerțul Internațional , București
• Principalele subiecte și calificări însușite	Limba engleză
• Numele calificării primite	Certificat
• Perioada (de la – până la)	2003-2004
• Numele și tipul instituției de învățământ	Ministerul Educației și Cercetării – Universitatea Constantin Brâncuși Tg-Jiu, Gorj
• Principalele subiecte și calificări însușite	Departamentul pentru Pregătirea Personalului Didactic
• Numele calificării primite	Certificat
• Perioada (de la – până la)	Noiembrie 2001
• Numele și tipul instituției de învățământ	S.C. PICON S.A
• Principalele subiecte și calificări însușite	CIEL
• Numele calificării primite	Certificat
• Perioada (de la – până la)	1998-2002
• Numele și tipul instituției de învățământ	Universitatea Titu Maiorescu București – Facultatea de Științe Economice
• Principalele subiecte și calificări însușite	Specializarea Finante - Banci - Contabilitate
• Numele calificării primite	Diplomă de licență
• Perioada (de la – până la)	1994-1998
• Numele și tipul instituției de învățământ	Liceul Teoretic Tudor Vladimirescu Jud. Gorj
• Principalele subiecte și calificări însușite	Matematică-Fizică

• Numele calificării primite

Diplomă de bacalaureat

**APTITUDINI ȘI
COMPETENȚE
PERSONALE**

LIMBA MATERNĂ

ROMÂNĂ

LUCRARI PUBLICATE

Notiuni de bază și concepte principale utilizate în managementul resurselor umane – Hasegan – Mares Gabriela Adina, Universitatea C-tin Brancusi Tg-Jiu, International Conference "Knowledge and Communication in the Globalisation Era", 8/9 aprilie 2011, urmeaza a fi publicata in Analele Universitatii Constantin Brancusi din Tg-Jiu

Procurarea, dezvoltarea și conservarea resurselor umane - 14 aprilie 2011 – Sesiunea de comunicari stiintifice, Hasegan – Mares Gabriela Adina, Univ. Titu Maiorescu Tg-jiu, prezentare.

Obtaining, developing and preserving human resources—indexat **BDI REPEC, MPRA University Library of Munich Germany, Personal REPEC**, MPRA Paper No. 30239, posted 11 April 2011/16:17, Hasegan – Mares Gabriela Adina

<http://econpapers.repec.org/paper/prampra/30239.htm>

Procurarea, dezvoltarea și conservarea resurselor umane - Hasegan – Mares Gabriela Adina, The International Conference „ European Union's History, Culture and Citizenship" editia 4, 13-14 mai 2011, ISBN nr: 978-606-560-197-0

Rolul sistemului de audit intern în managementul schimbării instituțiilor publice / The role of the internal auditing system in the management of change of public institutions - Hasegan – Mares Gabriela Adina, Volumul Conferintei Internationale „ Educatie si Creativitate pentru o societate bazata pe Cunoastere – Drept (Editia a V-a), Universitatea Titu Maiorescu – 11-12 noiembrie 2011, ISBN 978-606-8002-59-0, ISSN 2248-0064, ISSN-L 2248-0064

Socio-economical characteristics for the rural Romanian space between identity and globalization – **Analele Universitatii Din Oradea, Fascicula Protectia Mediului, indexat CNSIS in categoria B+, indexata in baza de date internationala CABI, 2012**, autori: Modrea Dumitru, Modrea (Paul) Mihaela Cristina, Hasegan – Mares Gabriela Adina

Socio-economical characteristics for the rural Romanian

space between identity and globalization - Hasegan – Mares Gabriela Adina

publicat în Volumul Academiei Romane, Institutul Național de Cercetări Economice „Costin C. Kirițescu” - „*Innovation activities in juridical science for sustaining environment, safety and food security, biotechnology and eco-economy through doctoral research*” – Secțiunea „*Legal implication of the biotechnolohy, environment and eco-economy paradigms*”, Editura Economică, București, 2013, ISBN 978-973-709-674-6, p. 88, autori: Modrea Dumitru, Modrea (Paul) Mihaela Cristina, Hasegan – Mares Gabriela Adina

Procurarea, dezvoltarea și conservarea resurselor umane.
– Hașegan Mareș Gabriela Adina, Analele Universitatii Libere Internationale din Moldova. Seria Economie. - Chisinau, 2012. - **Vol. 13.** - p. 113-118

Abilități și responsabilități ale unui lider de echipă managerială – Hașegan Mareș Gabriela Adina, Studii economice, Revista Științifică ULIM, **An. VIII, nr. 1, 2014, ISSN 1857- 226X**

LIMBI STRĂINE CUNOSCUTE

- Abilitatea de a citi
- Abilitatea de a scrie
- Abilitatea de a vorbi

ENGLEZĂ

MEDIU

MEDIU

MEDIU

APTITUDINI ȘI COMPETENȚE SOCIALE

Capacitate de lucru în echipă, buna comunicare, relaționare, receptivitate și adaptare rapidă la nou, sociabilitate

APTITUDINI ȘI COMPETENȚE ORGANIZATORICE

APTITUDINI ȘI COMPETENȚE TEHNICE.

Cunoștințe de navigare pe internet
Cunoștințe de tehnoredactare Word, Excel, Power Point

APTITUDINI ȘI COMPETENȚE ARTISTICE.

Literatură, muzică, fotografie, cinematografie

ALTE APTITUDINI ȘI COMPETENȚE	SPECIALIZĂRI ȘI CALIFICĂRI - Situații financiar contabile și auditarea acestora - Specializarea Finanțe - Bănci - Contabilitate Deontologie profesională, dinamism, toleranță la stres, spirit de echipă. Orientare spre calitate și atenție la detalii Flexibilitate pentru rezolvarea situațiilor noi Perseverență, tenacitate în atingerea Țintelor propuse.
PERMIS DE CONDUCERE	Carnet de conducere categoria B
INFORMATII SUPLIMENTARE	Referințele pot fi furnizate la cerere.
ANEXE	1. Copie diplomă de master 2. Copie diplomă de licență 3. Copie diplomă pregătire profesională