



CURTEA DE CONTURI A ROMÂNIEI

Strada Lev Tolstoi, nr.22-24, Sector 1,

cod 011948, București

Telefon: +(40) 21.3078.818;

Fax: +(40) 21.3078.875

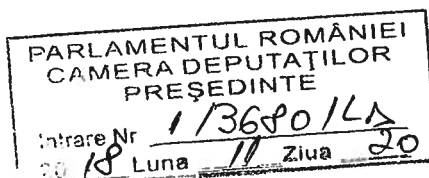
Website: www.curteadeconturi.ro,

E-mail: office@rcc.ro



CABINET PREȘEDINTE

Nr. 10516 / MB / 15. 11. 2018



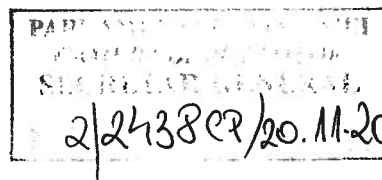
BP
[Signature]

1632 20. 11. 2018

PARLAMENTUL ROMÂNIEI CAMERA DEPUTAȚILOR

Domnului deputat Nicolae-Liviu Dragnea

Președintele Camerei Deputaților



DSI
At BP
[Signature]

În numele Președintelui

În temeiul prevederilor art.4 alin.β și ale art.40 din Legea nr.94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a României, republicată, vă transmitem alăturat, în vederea examinării, **Raportul special privind activitatea structurilor de audit public intern de la nivelul autorităților administrației publice centrale**, aprobat de către Plenul Curții de Conturi întrunit în ședința din data de 24.10.2018.

Acest raport este rezultatul unui proces de analiză și de sinteză a rapoartelor privind realizarea activității de audit public intern pe anul 2017 primite, în baza prevederilor art.42 alin.2) din Legea nr.94/1992, de la structurile de audit intern ale entităților administrației publice centrale aflate în competența de verificare a Curții de Conturi.

Analizarea rapoartelor privind auditul intern face parte intrinsecă din atribuțiile Curții de Conturi stabilite de art.42 din Legea nr.94/1992 - „(...) să evalueze activitatea de control financiar propriu și de audit intern a persoanelor juridice controlate (...)” - fiind complementară cu evaluarea acestor activități pe care structurile de specialitate ale Curții o efectuează în cadrul fiecărei acțiuni de audit realizate.

Motivația principală care a stat la baza inițierii acțiunii și redactării raportului special a constituit-o faptul că pentru Curtea de Conturi este important ca activitatea de audit public intern să fie eficace, deoarece aceasta poate și trebuie să anticipeze și să prevină erorile și omisiunile, fraudă și neregulile încă dintr-o fază incipientă, mai rapid decât o poate face auditul public extern ex-post efectuat de către Curtea de Conturi și, în același timp, fiabilitatea și eficacitatea auditului intern pot genera și o utilizare optimă și performantă a resurselor Curții de Conturi. (*Raportul special a fost postat pe Site-ul Curții de Conturi*)

Principalele concluzii formulate în raportul special:

➤ auditul public intern din entitățile administrației publice centrale nu este în măsură a răspunde, la un nivel calitativ acceptabil, obiectivelor stabilite prin reglementările legale aplicabile;

➤ organizarea și funcționarea auditului intern prezintă încă puncte slabe și disfuncționalități legate de înființarea și organizarea structurilor de audit, de asigurarea resurselor necesare (umane, financiare, de timp ș.a.), de funcționarea propriu-zisă în condiții de eficacitate, de identificarea riscurilor și stabilirea misiunilor de audit intern, de implementarea recomandărilor ș.a.;

➤ la nivelul conducerii acestor entități nu a fost pe deplin înțeles rolul și necesitatea auditului intern și nu a fost conștientizat faptul că acesta este o pârgă de asigurare și de consiliere, prin care pot fi identificate și evaluate riscurile semnificative și care sprijină conducerea entității publice la realizarea obiectivelor, evaluarea și îmbunătățirea proceselor de management al riscului, de control și de guvernare, precum și la atingerea nivelurilor de calitate stabilite în îndeplinirea responsabilităților individuale;

➤ auditul intern s-a concentrat, de regulă, pe aspectele „formalizate” ale organizării și funcționării entităților publice și mai puțin sau deloc pe identificarea cauzelor reale, profunde, ale disfuncționalităților și ale performanței reduse, precum și pe abordarea fermă a unor aspecte specifice „responsabile” de apariția și permanentizarea unor nerealizări și decalaje majore cu care se confruntă România la nivel macroeconomic;

➤ Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI) din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, mai are multe de făcut pentru a-și îndeplini toate atribuțiile legale și a performa în rolul important pe care legea i l-a stabilit.

Principalele demersuri pe care și le propune Curtea de Conturi

Pentru a contribui mai substanțial la consolidarea auditului public intern de la nivelul entităților administrației publice centrale - transpunând în practică atribuțiile proprii stabilite de art.42 din Legea nr.94/1992 - Curtea de Conturi a României își propune o serie de acțiuni și demersuri, ca parte a raportului special, cum ar fi:

1) Curtea de Conturi va transmite tuturor entităților publice care au structuri proprii de audit public intern, aflate în sfera de competență, înștiințări cu privire la obligativitatea de a-i transmite rapoartele anuale privind realizarea activității de audit public intern.

2) Structurile de specialitate ale Curții de Conturi de la nivel central vor verifica și vor instrumenta, în cadrul fiecărei acțiuni de audit desfășurate la entitățile administrației publice centrale, următoarele aspecte:

✓ asigurarea cadrului organizatoric și funcțional necesar desfășurării activității de audit public intern, inclusiv modalitatea în care Ministerul Finanțelor Publice, respectiv conducătorii entităților ierarhic superioare, se implică pentru ca entitățile publice să-și îndeplinească obligațiile privind auditul intern;

✓ realizarea evaluării externe a calității activității de audit public intern de către Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern din cadrul Ministerului Finanțelor Publice, respectiv de către entitățile publice centrale ierarhic superioare;

✓ modalitatea în care structurile de audit intern planifică și realizează misiunile de audit, astfel încât să crească eficiența acestuia, să se consolideze complementaritatea între cele două tipuri de audit, extern și intern, și să crească performanța generală a utilizării fondurilor publice. *(aspectele sunt detaliate la subcapitolele 2.1-2.8 din raportul special).*

3) Curtea de Conturi va organiza întâlniri periodice cu auditorii interni din entitățile publice de la nivelul administrației publice centrale în care se va prezenta și dezbate abordarea obiectivelor auditului intern astfel încât activitatea să-și atingă scopul.

4) Structura de specialitate a Curții de Conturi care auditează Ministerul Finanțelor Publice va efectua o acțiune de audit (audit al performanței sau audit de conformitate) la Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern, privind modul în care aceasta și-a respectat atribuțiile și a realizat obiectivele stabilite de lege.

5) Curtea de Conturi propune completarea Legii nr.672/2002 cu următoarele prevederi:

✓ obligativitatea pentru Ministerul Finanțelor Publice, respectiv pentru conducătorii entităților ierarhic superioare din administrația publică centrală, de a-și împuternici reprezentanții care să constate contravențiile și să aplice sancțiunile prevăzute de art.23 din Legea nr.672/2002 pentru nerespectarea prevederilor legale privind organizarea și funcționarea auditului intern.

* ~ *

Atenția acordată de către Camera Deputaților analizării aspectelor conținute în prezentul raport special, precum și monitorizării modului în care **Guvernul și Ministerul Finanțelor Publice** se vor implica și vor acționa pentru îmbunătățirea activității structurilor de audit public intern de la nivelul administrației publice centrale, prin eliminarea aspectelor de disfuncționalitate identificate de către Curtea de Conturi a României, **ar contribui într-un mod semnificativ** la atingerea obiectivelor pentru care a fost redactat raportul special.

Cu deosebită considerație,

PREȘEDINTE
MIHAI BÎRSUIOC





CURTEA DE CONTURI A ROMÂNIEI



R A P O R T S P E C I A L

privind

**activitatea structurilor de audit public intern de la
nivelul autorităților administrației publice centrale**

**audit public
intern**

București

Octombrie 2018

CUPRINS

Introducere	Date generale privind audit public intern	4
Capitolul 1	Organizarea și funcționarea structurilor de audit public intern de la nivelul autorităților administrației publice centrale	11
	1.1 Modul de organizare a activității de audit public intern	13
	1.2 Modul de desfășurare a activității de audit public intern	21
	1.3 Evaluarea calității activității de audit public intern	27
	1.4 Demersurile pe care și le propune Curtea de Conturi cu privire la îmbunătățirea organizării și funcționării structurilor de audit public intern	28
Capitolul 2	Concluzii reieșite din analiza efectuată de către Curtea de Conturi asupra rapoartelor de activitate ale structurilor de audit public intern de la nivelul autorităților administrației publice centrale	31
	2.1 Concluzii privind domeniul bugetar	32
	2.2 Concluzii privind domeniul financiar-contabil	34
	2.3 Concluzii privind domeniul achizițiilor publice	37
	2.4 Concluzii privind domeniul resurselor umane	42
	2.5 Concluzii privind domeniul IT	45
	2.6 Concluzii privind domeniul juridic	48
	2.7 Concluzii privind domeniul fondurilor europene	52
	2.8 Concluzii privind domeniul funcțiilor specifice	54
	2.9 Demersurile pe care și le propune Curtea de Conturi cu privire la îmbunătățirea activității desfășurate de către structurile de audit public intern	57
Diagrame	<i>Figura nr.1 - Modelul celor „trei linii de apărare” pentru funcționarea eficientă a managementului riscului și a controlului intern managerial</i>	9
	<i>Figura nr.2 - Modul de organizare a structurilor de audit public intern de la nivelul entităților publice centrale și subordonate</i>	13
	<i>Figura nr.3 - Modul de organizare a activității de audit public intern la nivelul entităților publice subordonate</i>	14
	<i>Figura nr.4 - Funcționalitatea activității de audit public intern la nivelul entităților publice subordonate</i>	14
	<i>Figura nr.5 - Gradul de acoperire a sferei auditabile (interval de maxim 3 ani) la entitățile publice centrale</i>	17
	<i>Figura nr.6 - Gradul de alocare și de ocupare a posturilor necesare pentru acoperirea sferei activităților auditabile la entitățile publice centrale</i>	18

Figura nr.7 - Gradul de acoperire a sferei auditabile (interval de maxim 3 ani) la entitățile publice subordonate	19
Figura nr.8 - Gradul de alocare și de ocupare a posturilor necesare pentru acoperirea sferei activităților auditabile la entitățile subordonate ...	20
Figura nr.9 - Tipuri de acțiuni de audit public intern desfășurate de către structurile de audit intern (entități centrale și subordonate).....	21
Figura nr.10 - Ponderea acțiunilor de „asigurare” și a celor de „consiliere” (entități centrale și subordonate)	22
Figura nr.11 - Ponderea entităților publice centrale care au abordat fiecare dintre domeniile de audit intern	23
Figura nr.12 - Numărul de entități care au abordat același număr de domenii ale auditului	24
Figura nr.13 - Recomandările formulate de către auditul public intern la nivelul entităților publice centrale și al celor subordonate	25
Figura nr.14 - Stadiul implementării recomandărilor formulate de către auditul public intern (entități centrale și subordonate)	26

Termenul „guvernanță” a devenit, de-a lungul timpului, un punct central al multor dezbateri - în esența sa, aceasta fiind o sumă de procese și de structuri destinate să ajute o entitate să își atingă obiectivele propuse (strategice, operaționale, financiare și de conformitate), iar în acest context, rolul auditului intern este semnificativ deoarece presupune atât oferirea unei asigurări obiective asupra guvernanței, prin evaluarea și raportarea eficienței acesteia, cât și înțelegerea eficienței și eficacității gestionării riscului în cadrul entității, a controlului intern și a proceselor de guvernanță.

Poziționarea auditului intern în cadrul entității și eficacitatea sa se consideră a fi consolidate atunci când nivelul de resurse, de competență și de structură organizatorică de care dispune structura de audit intern este aliniat cu strategiile organizaționale, când aceasta aplică corect legislația specifică, are independența necesară și este lipsită de orice influență nejustificată.

Funcționând independent, auditul intern trebuie pus în practică de către profesioniști cu o apreciere profundă asupra importanței existenței unei guvernanțe puternice, cu o înțelegere aprofundată a sistemelor și a proceselor interne și cu o motivație temeinică pentru sprijinirea entităților în care funcționează pentru realizarea ȳntelor și a obiectivelor propuse.

Mai mult, un audit intern de succes recomandă schimbările ce sunt necesare pentru a îmbunătăȳi procesele interne și urmărește punerea în aplicare a recomandărilor, dar este abilitat să ofere și o previziune credibilă prin identificarea tendinȳelor și prin atragerea atenȳiei asupra provocărilor ce pot să apară, înainte ca acestea să devină critice, sau să recomande valorificarea unor oportunităȳi, atunci când ele sunt reale și viabile cu adevărat.

În cadrul oricărui proces de evaluare a performanȳei auditului intern, ar trebui puse/utilizate, de regulă, următoarele întrebări cheie:

- cât de profund este implicat auditul intern în discuȳiile și preocupările interne ale entității, cu privire la riscuri?
- este auditul intern corect poziȳionat și are suficiente resurse pentru a oferi o asigurare profesională și de înaltă calitate, precum și servicii de consultanȳă?
- conducătorul structurii de audit intern este liber să dezvolte relaȳii constructive și independente cu conducerea entității?
- conducerea entității recunoaște și sprijină structura de audit intern pentru ca aceasta să beneficieze de resursele necesare și să-și poată desfășura activitatea în cele mai bune condiȳii?
- cum poate conducerea entității să sprijine consolidarea poziȳiei auditului

intern în cadrul entității și stimularea acestuia către abordări suplă și inovatoare? ⁽¹⁾.

Auditul public intern este o parte integrantă a sistemului de control intern și joacă un rol esențial în evaluarea sistemelor de control din cadrul entităților publice, iar în acest context, Declarația de la Lima (ISSAI 1) ⁽²⁾ prevede că auditul nu este un scop în sine, ci o parte indispensabilă a unui sistem de reglementare ce are menirea de a descoperi abaterile de la standardele acceptate și încălcări ale principiilor legalității, eficienței, economicității și eficacității gestiunii financiare, suficient de devreme pentru a face posibilă luarea unor măsuri corective în cazuri individuale, pentru a-i face pe cei responsabili să își asume răspunderea, pentru a obține despăgubiri sau pentru a lua măsuri de prevenire astfel încât astfel de abateri să nu se mai întâmple.

În acest context, pentru Curtea de Conturi a României este foarte important ca activitatea de audit public intern organizată și desfășurată la nivelul entităților publice să fie eficace, având în vedere că aceasta poate și trebuie să anticipateze și să prevină erorile și omisiunile, fraudă și neregulile încă dintr-o fază incipientă, mai rapid decât o poate face auditul public extern și, în același timp, fiabilitatea și eficacitatea auditului intern pot genera o utilizare optimă și performantă a resurselor auditului public extern (Curtea de Conturi).

Legea nr.94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, republicată, la art.42 prevede următoarele:

„(1) În îndeplinirea atribuțiilor pe care i le conferă legea, Curtea de Conturi mai are următoarele atribuții:

a) să evalueze activitatea de control financiar propriu și de audit intern a persoanelor juridice controlate;

b) (...)

c) să ceară și să utilizeze, pentru exercitarea funcțiilor sale de control și de audit, rapoartele celorlalte organisme cu atribuții de control financiar, fiscal, de audit intern și inspecție bancară;

d) (...)

(2) Persoanele juridice supuse controlului Curții de Conturi sunt obligate să transmită acesteia, până la sfârșitul trimestrului I pentru anul precedent, Raportul privind desfășurarea și realizarea programului de audit intern.

(3) Curtea de Conturi va dezvolta colaborarea cu structurile de audit intern de la nivelul persoanelor juridice, în vederea asigurării complementarității și a creșterii eficienței activității de audit”.

Având în vedere aceste prevederi legislative - transpuse și în „Regulamentul privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și

¹ Adaptare a Documentului de Politică – Rolul Auditului Intern în cadrul Guvernării (Institutul Auditorilor Interni - SUA)

² - ISSAI - Standard internațional pentru instituțiile supreme de audit

- „Declarația de la Lima privind liniile directoare ale percepțelor (principiilor) auditului public” - adoptată la al IX-lea Congres al Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI) reunit la Lima (Peru) în anul 1977

valorificarea actelor rezultate din aceste activități”(RODAS) aprobat prin HP.nr.155/2014, cu modificările și completările ulterioare - Curtea de Conturi a României procedează la evaluarea sistemului de control intern managerial (SCIM) de la nivelul entităților publice din competența sa de verificare, pentru a analiza capacitatea sistemului acestuia (inclusiv a auditului intern) de a preveni, detecta și corecta erorile/abaterile semnificative care pot să apară în activitatea entităților auditate.

De asemenea, auditorii publici externi ai Curții de Conturi trebuie să utilizeze informațiile obținute, ca urmare a evaluării efectuate asupra controlului intern managerial și a activității de audit intern, ca probe de audit pentru stabilirea riscurilor existente în activitatea entităților auditate - ceea ce reliefează importanța pe care o are, pentru activitatea Curții de Conturi, ca sistemul de control intern managerial, inclusiv auditul intern, să fie organizate și să funcționeze conform reglementărilor legale.

Raportarea către Curtea de Conturi (raportul privind desfășurarea și realizarea programului de audit intern) se face pe baza raportului-cadru difuzat de către Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI) din cadrul Ministerului Finanțelor Publice (MFP), în calitate de responsabil cu coordonarea și supravegherea auditului intern pentru toți ordonatorii de credite, astfel:

- entitățile publice de la nivel central, ordonatorii principali de credite ai bugetului general consolidat transmit rapoartele de activitate la sediul central al Curții de Conturi;

- entitățile publice care au calitatea de ordonatori secundari sau terțiari de credite transmit rapoartele la camerele de conturi, în concordanță cu principiul teritorialității;

- ordonatorii principali de credite ai bugetelor locale, precum și celelalte entități publice de nivel local transmit rapoartele la camerele de conturi, în concordanță cu principiul teritorialității.

Totodată, pentru implementarea atribuției legale conform căreia Curtea de Conturi va dezvolta colaborarea cu structurile de audit public intern, sunt prevăzute a fi avute în vedere și a se aplica următoarele:

- evitarea suprapunerii perioadelor în care se desfășoară acțiunile de audit public extern și acțiunile de audit public intern la entitățile cuprinse în programul anual de activitate a Curții de Conturi;

- stabilirea de către Curte a propriilor acțiuni cu grad semnificativ de interes, precum și a obiectivelor și a termenelor de realizare, pornind de la constatările auditului intern și respectând principiului ca acțiunile respective să fie, de regulă, ulterioare misiunilor de audit public intern;

- asigurarea unei comunicări eficiente și furnizarea de informații către Curtea de Conturi, inclusiv a informațiilor privind elaborarea programelor de audit intern anuale și/sau multianuale ș.a.

Organizarea și funcționarea auditului public intern sunt reglementate printr-un pachet legislativ consistent, cuprinzând legea de bază, hotărâri ale Guvernului date în aplicarea legii, precum și reglementări aprobate prin ordine ale ministrului finanțelor publice (ghiduri, metodologii, proceduri, ș.a.).

Din conținutul principalelor reglementări legale aplicabile³⁾ reiese că auditul public intern este o activitate funcțional independentă și obiectivă, concepută să adauge valoare și să susțină entitățile publice pentru realizarea obiectivelor, având ca scop principal îmbunătățirea managementului acestora prin activități de „asigurare” și activități de „consiliere”.

Activitățile de asigurare 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, iar activitățile de consiliere sunt menite să adauge valoare și să îmbunătățească procesele guvernantei, fără ca auditorul intern să își asume responsabilități manageriale.

Tipurile de audit public intern de „asigurare” sunt următoarele:

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

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

- auditul de regularitate, care reprezintă examinarea acțiunilor sub aspectul respectării principiilor și a regulilor procedurale și metodologice care le sunt aplicabile.

³ - Legea nr.672/2002, republicată, privind auditul public intern

- HG nr.1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern (abrogă •OMFP nr.38/2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern • OMFP nr.1702/2005 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și exercitarea activității de consiliere desfășurate de către auditorii interni din cadrul entităților publice)

- HG nr.235/2003 pentru aprobarea Normelor privind modul de nominalizare a membrilor Comitetului pentru Audit Public Intern

- HG nr.554/2014 pentru aprobarea Normelor privind înființarea comitetelor de audit intern

- HG nr.1259/2012 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

- OMFP nr.252/2004 pentru aprobarea Codului privind conduita etică a auditorului intern

- OMFP nr.768/2003 (nepublicat) (pentru delegarea unor atribuții din competența UCAAPI în competența serviciilor de control și audit intern ale Direcțiilor Generale ale Finanțelor Publice județene (...))

- OMFP nr.13/2015 pentru aprobarea Ghidului general privind metodologia specifică de derulare a misiunilor de consiliere formalizate

- OMFP nr.769/2003 pentru aprobarea procedurii de avizare a numirii/destituirii șefilor compartimentelor de audit public intern din entitățile publice

- OMFP nr.14/2015 pentru aprobarea Ghidului general privind metodologia specifică de derulare a misiunilor de evaluare a activității de audit public intern

- alte ghiduri și metodologii

(<http://www.mfinante.gov.ro/pagina.html?jsessionid=bi6ovERYbWuCWygCcaihe7u9qs6hOJl2sJzu1aRo.slave2:server22?categoriebunuri=ghiduri-audit&pagina=domenii&menu=Ucaapi>)

Activitățile de „consiliere” pot cuprinde:

- consultanța propriu-zisă sau consilierea, care are ca scop identificarea obstacolelor care împiedică desfășurarea normală a proceselor, stabilirea cauzelor, determinarea consecințelor și prezentarea soluțiilor pentru eliminarea acestora;
- facilitarea înțelegerii, pentru obținerea de informații suplimentare necesare cunoașterii în profunzime a funcționării unui sistem, standard sau prevedere normativă, necesare personalului care are ca responsabilitate implementarea acestora;
- formarea și perfecționarea profesională, necesare furnizării cunoștințelor teoretice și practice referitoare la managementul financiar, gestiunea riscurilor și controlul intern, în cadrul unor cursuri dedicate ș.a.

Auditul public intern se exercită asupra tuturor activităților desfășurate într-o entitate publică, inclusiv asupra activităților entităților subordonate, aflate în coordonarea sau sub autoritatea altor entități publice.

Sfera auditului public intern cuprinde toate activitățile desfășurate în cadrul entităților publice pentru îndeplinirea obiectivelor acestora, inclusiv evaluarea sistemului de control intern managerial, iar auditarea trebuie realizată cel puțin o dată la **3 ani**, asupra următoarelor activități, fără a se limita la acestea:

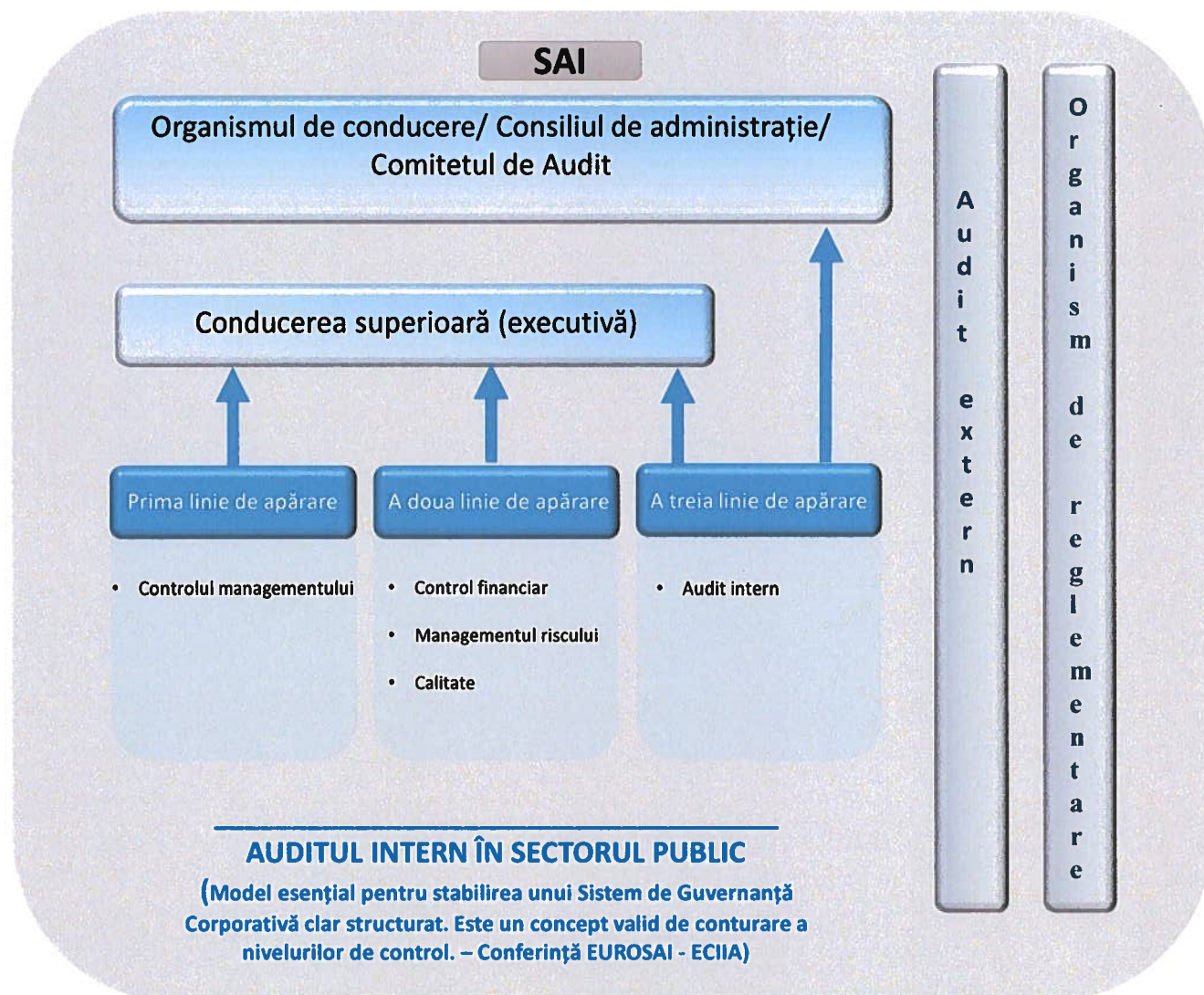
- activitățile financiare sau cu implicații financiare desfășurate de entitatea publică, de la constituirea angajamentelor și până la utilizarea fondurilor de către beneficiarii finali;
- alocarea creditelor bugetare și plățile asumate prin angajamente bugetare și legale;
- administrarea patrimoniului, precum și vânzarea, gajarea, concesiunea sau închirierea de bunuri;
- constituirea veniturilor publice, stabilirea titlurilor de creanță, acordarea facilităților;
- sistemul contabil și fiabilitatea acestuia; sistemul de luare a deciziilor; sistemele de conducere și control; sistemele informatice ș.a., precum și riscurile asociate acestor sisteme ș.a.

Sistemul de control intern managerial reprezintă, în acest sens, un instrument esențial pentru implementarea și dezvoltarea răspunderii manageriale ca element de bază al guvernantei în sectorul public și care trebuie utilizat pentru: •monitorizarea managerilor în concordanță cu reguli bine cunoscute și cu norme de calitate capabile să prevină risipa, fraudă și neregulile •responsabilizarea managerilor pentru deciziile luate •obținerea asigurării că aceste decizii sunt adecvate și implementate în interesul publicului/societății ⁽⁴⁾.

⁴ Robert de Koning – Control financiar public intern, 2007

Pentru o mai bună înțelegere, prezentăm modelul celor „trei linii de apărare”, conform căruia se consideră că managementul riscului și controlul intern managerial pot funcționa într-un mod eficace în cadrul unei entități publice ⁽⁵⁾.

Figura nr. 1 Modelul celor „trei linii de apărare” pentru funcționarea eficace a managementului riscului și a controlului intern managerial



Acțiunile de audit public extern derulate de către Curtea de Conturi, precum și rapoartele privind activitatea de audit intern din sectorul public din România întocmite de către UCAAPI din cadrul Ministerului Finanțelor publice, au reliefat faptul că auditul public intern din entitățile publice nu este în măsură a răspunde, la un nivel calitativ acceptabil, obiectivelor stabilite prin reglementările legale aplicabile (Legea nr.672/2002 privind auditul public intern, HG nr.1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern ș.a.m.d.).

⁵ elaborat de Institutul Auditorilor Interni din SUA, în ianuarie 2013 și care, în viitorul apropiat, va fi îmbunătățit

Organizarea și funcționarea auditului public intern în entitățile publice prezintă încă puncte slabe și disfuncționalități legate de înființarea și organizarea structurilor de audit public intern, de asigurarea resurselor necesare (umane, financiare, de timp ș.a.), de funcționarea propriu-zisă în condiții de eficacitate, de identificarea riscurilor și stabilirea misiunilor de audit intern, de implementarea recomandărilor ș.a.

Această stare de fapt a fost cauzată și de faptul că la nivelul conducerii entităților publice nu s-a înțeles pe deplin rolul și necesitatea auditului public intern și nu a fost conștientizat că acesta este o pârghie a managementului, de asigurare și de consiliere, prin care pot fi identificate și evaluate riscurile semnificative și care sprijină conducerea la realizarea obiectivelor, evaluarea și îmbunătățirea proceselor de management al riscului, de control și de guvernanță, precum și pentru atingerea nivelurilor de calitate în îndeplinirea responsabilităților individuale.

Funcția de audit public intern ar trebui valorificată mai complet și mai intens de către conducerea entităților publice, ca fiind o funcție ce aduce plus-valoare prin recomandările efectuate, astfel încât managerii ar trebui să fie interesați de buna funcționare a acestei activități și de maximizarea rezultatelor ei.

Organizarea și funcționarea structurilor de audit public intern de la nivelul autorităților administrației publice centrale

Structura centrală a Curții de Conturi a primit **116** rapoarte privind realizarea activității de audit public intern pe anul 2017 ⁽⁶⁾, de la următoarele categorii de entități: •**57** de entități publice centrale (autorități publice, ministere, instituții publice autonome/de reglementare, alte organe ale administrației publice centrale) •**59** de entități publice subordonate, aflate sub autoritatea sau în coordonarea celor centrale, precum și de la **2** societăți bancare și **2** regii autonome subordonate Băncii Naționale a României. Banca Națională a României nu a transmis raportul anual privind activitatea de audit public intern.

Nu toate entitățile publice centrale supuse controlului Curții de Conturi au înțeles să se conformeze obligației legale de a transmite Curții de Conturi raportul anual privind realizarea activității de audit public intern pe anul 2017.

Din această categorie de entități, **11** entități nu au transmis rapoartele privind auditul intern, și anume: •Ministerul Consultării Publice și Dialogului Social •Autoritatea Națională de Supraveghere a Prelucrării Datelor cu Caracter Personal •Consiliul de Monitorizare a Implementării Convenției (*Legea nr.8/2016 privind înființarea mecanismelor prevăzute de Convenția privind drepturile persoanelor cu dizabilități*) •Ministerul Turismului •Ministerul pentru Mediul de Afaceri, Comerț și Antreprenariat •Ministerul Cercetării și Inovării •Ministerul pentru Românii de Pretutindeni, precum și instituțiile autonome/de reglementare: •Agenția Română de Asigurare a Calității în Învățământul Superior •Academia de Științe ale Securității Naționale •Registrul Urbaniștilor din România •Institutul de Drept Public și Științe Administrative al României.

Din totalul de **663**⁽⁷⁾ de entități subordonate entităților publice centrale - care și-au organizat structură proprie de audit public intern și care aveau obligația de a transmite rapoartele privind auditul intern la structura centrală a Curții de Conturi, respectiv la camerele de conturi județene, în funcție de competența de verificare - **59** de entități publice subordonate au transmis rapoartele la structura centrală a Curții, **333** de entități

⁶ În baza Legii nr.94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, republicată, art.42 alin.2, care prevede că „persoanele juridice supuse controlului Curții de Conturi sunt obligate să transmită acesteia, până la sfârșitul trimestrului I pentru anul precedent, Raportul privind desfășurarea și realizarea programului de audit intern”

⁷ se va detalia în subcapitolul următor

au transmis rapoartele la camerele de conturi, iar 271 de entități nu au transmis rapoarte nici la structura centrală și nici la camerele de conturi județene.

Trebuie reținut că Legea nr.94/1992 prevede aceeași obligație pentru toate entitățile publice supuse controlului Curții de Conturi, indiferent de poziția lor ierarhică și chiar dacă entitățile subordonate trimit rapoartele privind auditul intern către entitatea ierarhic superioară care, la rândul ei, cuprinde aspectele din aceste rapoarte în raportul ei anual pe care îl trimite Curții de Conturi.

Procedând în acest fel, entitățile subordonate care au structură proprie de audit intern și care nu au transmis Curții de Conturi rapoartele privind auditul intern, nici la structura centrală și nici la camerele de conturi județene, după caz, nu și-au respectat obligația legală și, în același timp, au perturbat implementarea atribuției Curții de a asigura complementaritatea auditului public extern și a celui intern și de a contribui la creșterea eficienței activității de audit.

Din această categorie de entități subordonate care nu au transmis rapoarte privind auditul intern, exemplificăm următoarele:

- entități subordonate care trebuiau să transmită rapoartele la structura centrală a Curții de Conturi: ◊subordonate Secretariatului General al Guvernului: Institutul Național de Statistică; Comisia Națională pentru Controlul Activităților Nucleare ◊subordonate Ministerului Sănătății: Institutul Național de Sănătate Publică; Serviciul de Ambulanță București-Ilfov; Școala Națională de Management ș.a.;

- entități subordonate care trebuiau să transmită rapoartele la camerele de conturi județene:

- entități subordonate Ministerului Muncii și Justiției Sociale: Inspectoratele Teritoriale de Muncă (ITM) din județele Arad, Gorj, Harghita, Mehedinți, Satu Mare; Casele Județene de Pensii din județele Cluj, Ilfov, Satu Mare, Vaslui; Agenția Județeană pentru Ocuparea Forței de Muncă (AJOFM) din județul Bistrița Năsăud; Agenția Județeană pentru Plăți și Inspecție Socială (AJPIS) din județele Bihor, Dâmbovița, Harghita, Mehedinți, Suceava;

- entități subordonate Ministerului Sănătății: Direcțiile de Sănătate Publică Arad, Bihor, Bistrița Năsăud, Botoșani, Vaslui;

- entități subordonate Autorității Naționale Sanitar Veterinare și pentru Siguranța Alimentelor (ANSVSA): Direcțiile Sanitar Veterinare și pentru Siguranța Alimentelor (DSVSA) din județele Bacău, Harghita, Ilfov, Vaslui.

Rezultatele și concluziile reieșite ca urmare a analizei efectuate de către Curtea de Conturi a României asupra rapoartelor privind realizarea activității de audit public intern pe anul 2017, sunt următoarele:

1.1) Modul de organizare a activității de audit public intern

Înființarea structurilor de audit public intern, tipul și funcționalitatea acestora

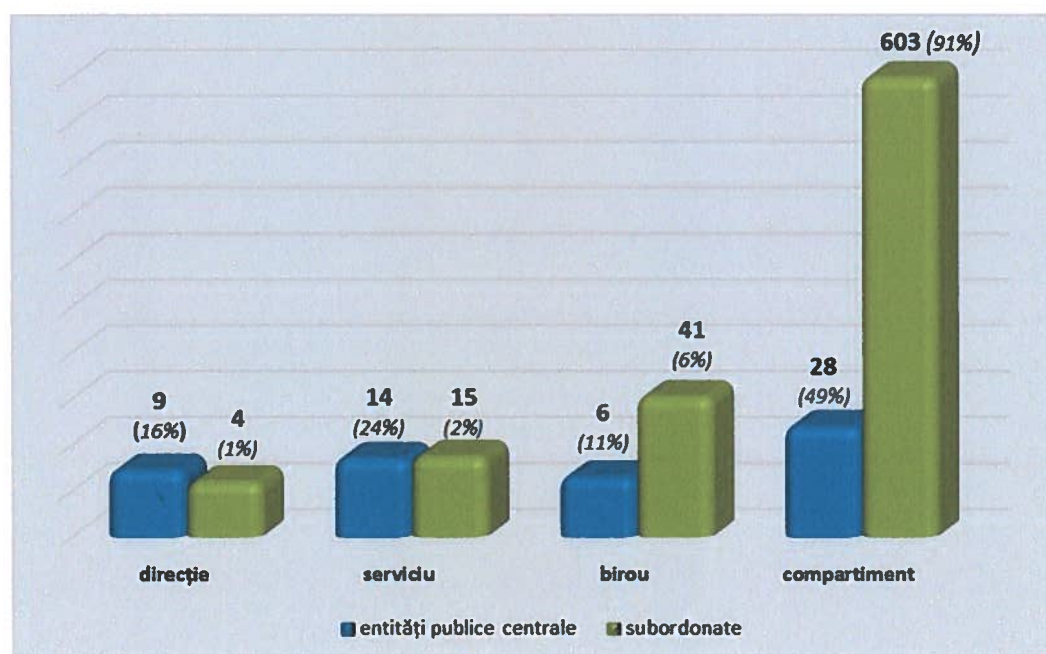
Toate cele 57 de entități publice centrale, care au transmis rapoarte la Curtea de Conturi, au organizat auditul public intern prin structuri de audit proprii, la nivel de „direcție”, „serviciu”, „birou”, „compartiment”, după caz, toate fiind declarate ca funcționale în anul 2017.

Entitățile publice centrale au optat, în majoritate, pentru forma de organizare la nivel de „compartiment” (28 de entități, reprezentând *cca* 49%), precum și pentru: • „serviciu” (14 entități, reprezentând *cca* 24%) • „direcție” (9 entități, reprezentând *cca* 16%) și • „birou” (6 de entități, reprezentând *cca* 11%).

Entitățile subordonate care au organizat structuri proprii de audit public intern (663 de entități) au optat, în mare majoritate, pentru forma de organizare la nivel de „compartiment” (603 de entități, reprezentând *cca* 91%), precum și pentru: • „birou” (41 de entități, reprezentând *cca* 6%) • „serviciu” (15 entități, reprezentând *cca* 2%) și • „direcție” (4 entități, reprezentând *cca* 1%).

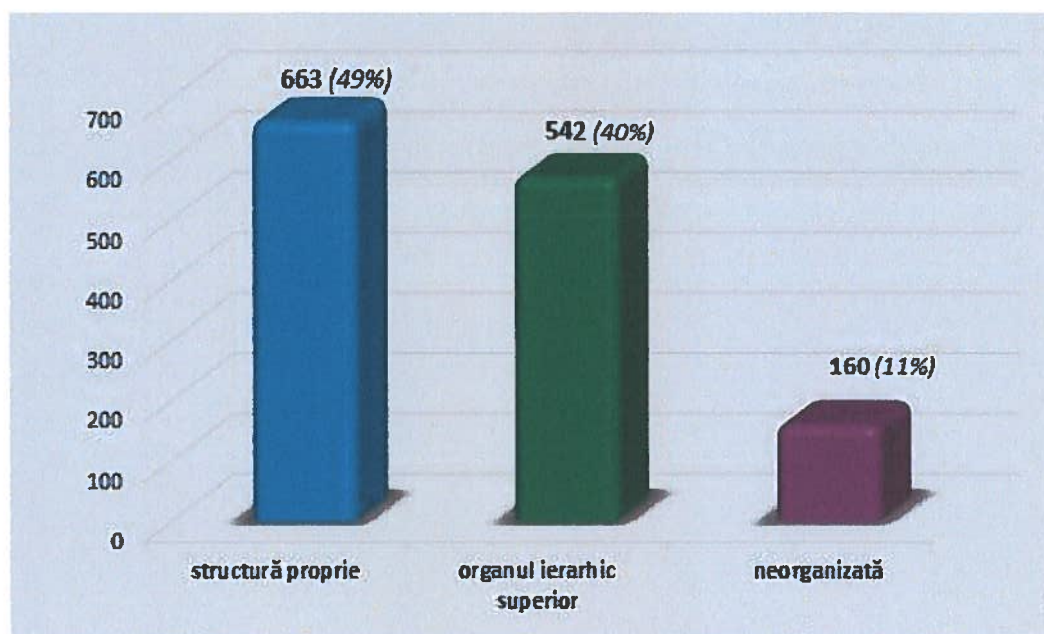
Figura nr. 2

Modul de organizare a structurilor de audit public intern de la nivelul entităților publice centrale și subordonate



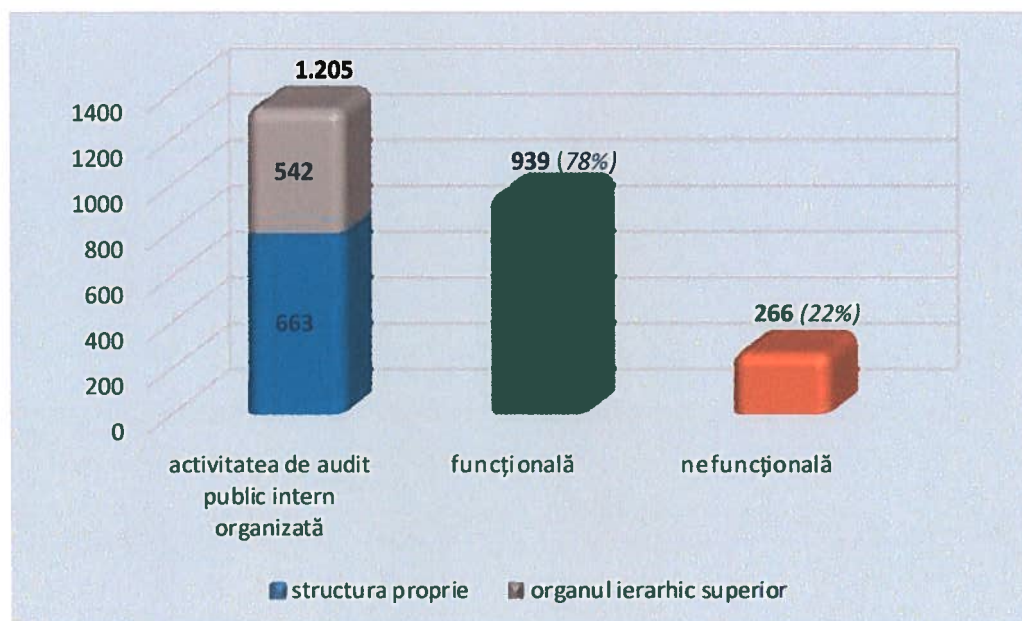
La nivelul entităților subordonate, din totalul de **1.365** de entități, **663** (cca **49%**) și-au organizat structură proprie de audit public intern, la **542** (cca **40%**) de entități activitatea de audit intern a fost realizată de organul ierarhic superior și **160** (cca **11%**) de entități nu au organizat această activitate.

Figura nr. 3 Modul de organizare a activității de audit public intern la nivelul entităților publice subordonate



Din cele **1.205** entități subordonate la care auditul public intern a fost organizat (structură proprie sau de către organul ierarhic superior), la un număr de **266** (cca **22%**) de entități activitatea de audit intern nu a fost funcțională.

Figura nr. 4 Funcționalitatea activității de audit public intern la nivelul entităților publice subordonate



Din raportările entităților centrale reiese că la nivelul acestora și al celor subordonate nu sunt cazuri în care auditul public intern să se desfășoare prin contracte de prestări servicii - ceea ce înseamnă că entitățile respective aplică prevederile OUG nr.26/2012, pct.1 al art.VI, prin care a fost abrogată modalitatea de asigurare a activității de audit public intern prin contracte de prestări servicii (posibilitate prevăzută inițial la art.11, lit. c din Legea nr.672/2002).

Un fapt îngrijorător pentru Curtea de Conturi, dar și pentru întregul sistem de audit public intern de la nivelul administrației publice centrale, este că la nivelul conducerii unor entități ierarhic superioare nu a existat suficientă preocupare pentru organizarea și funcționarea auditului intern la nivelul entităților subordonate, existând cazuri în care această funcție nu a fost organizată deloc, sau nu a funcționat, chiar dacă a fost organizată, formalizat, prin structură proprie sau de către organul ierarhic superior.

Exemple de entități centrale care au în subordine entități la care nu s-a organizat auditul public intern (structură proprie sau organ ierarhic superior):

- Ministerul Culturii și Identității Naționale (58 de entități - 63% dintre entitățile subordonate);
- Ministerul Economiei (21 de entități - 46%);
- Ministerul Educației Naționale (44 de entități - 31%);
- Ministerul Muncii și Justiției Sociale (23 de entități - 12%);
- Ministerul Sănătății (8 entități - 5%) ș.a.

Exemple de entități centrale care au în subordine entități la care auditul public intern este nefuncțional, cu toate că a fost organizat, în mod formalizat, prin structură proprie sau de către organul ierarhic superior:

- Ministerul Tineretului și Sportului (94 de entități - 80% dintre entitățile subordonate la care s-a organizat audit public intern);
- Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale (67 de entități - 54%);
- Ministerul Apelor și Pădurilor (9 entități - 39%);
- Secretariatul General al Guvernului (5 entități - 27%);
- Ministerul Transporturilor (11 entități - 22%);
- Ministerul Muncii și Justiției Sociale (29 de entități - 17%);
- Ministerul Sănătății (27 de entități - 17%);
- Ministerul Educației Naționale (13 entități - 13%);
- Autoritatea Națională Sanitară Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor (5 entități - 11%);
- Academia Română (3 entități - 6%) ș.a.

Această stare de fapt, în care conducătorii unor entități publice subordonate, finanțate din fonduri publice, și-au ignorat obligațiile legale privind organizarea și funcționarea auditului public intern, sau în care conducătorii unor entități ierarhic superioare nu s-au implicat, sau au fost lipsiți de fermitate, în a lua măsurile necesare pentru ca entitățile subordonate să intre în legalitate, este cu atât mai greu de explicat cu cât conducătorii entităților ierarhic superioare, precum și Ministerul Finanțelor Publice, prin UCAAPI, au atribuții, competențe și responsabilități în acest domeniu stabilite de legislația aplicabilă.

Referitor la acest aspect, Curtea de Conturi are în vedere și competențele/pârghiile de constrângere stabilite de Legea nr.672/2002 referitoare la aplicarea sancțiunilor contravenționale celor care nu au respectat prevederile legale privind organizarea și funcționarea auditului intern, competențe pentru aplicarea cărora conducătorii organelor ierarhic superioare, cât și Ministerul Finanțelor Publice, au manifestat o reticență semnificativă ⁽⁸⁾, cu toate că legiuitorul nu le-a formulat ca fiind opționale:

„ART. 23

Constituie contravenții și se sancționează cu amendă de la 3.000 lei la 5.000 lei următoarele fapte:

a) încălcarea obligației de a asigura cadrul organizatoric și funcțional necesar desfășurării activității de audit public intern, potrivit prevederilor art. 11 lit. a); (...)

ART. 24

Constatarea contravențiilor și aplicarea sancțiunilor se fac astfel:

a) de reprezentanți împuterniciți ai Ministerului Finanțelor Publice, pentru contravențiile prevăzute la art. 23; (...)”

b) de către reprezentanții împuterniciți ai organului ierarhic superior, la nivelul entității publice subordonate, pentru contravențiile prevăzute la art. 23 lit. a), c) și e); (...)”.

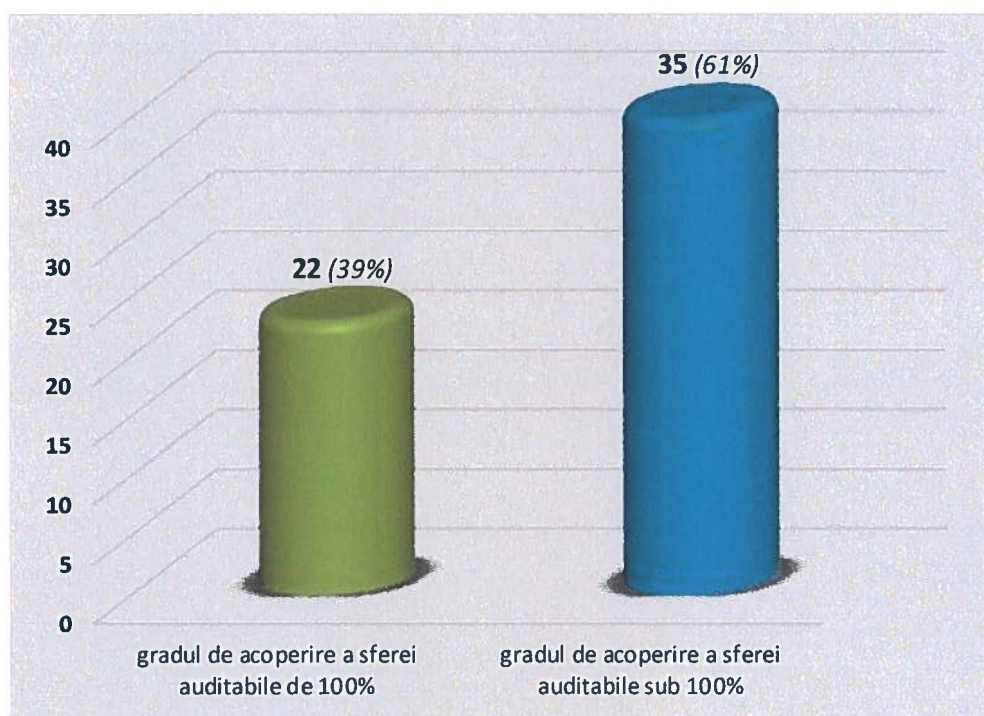
Dimensionarea structurilor de audit intern

La nivelul entităților publice centrale care au transmis rapoarte către Curtea de Conturi, în majoritatea cazurilor (35 de entități, reprezentând 61% din cele 57 de entități care au transmis rapoarte) structurile de audit public intern au fost astfel dimensionate încât nu au fost în măsură să acopere sfera activităților care trebuiau auditate la interval de maxim 3 ani conform art.15 alin.(2) din Legea nr.672/2002 și pct. 1.4.3.2 din Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern (HG nr.1086/2013) („*Compartimentul de audit public intern auditează, cel puțin o dată la 3 ani, fără a se limita la acestea, următoarele (...)*”.

⁸ În „Raportul privind activitatea de audit intern din sectorul public din România”, pentru anul 2016, elaborat de UCAAPI, se precizează că una dintre cauzele deficiențelor în organizarea auditului public intern este și faptul că „Nu sunt aplicate sancțiuni pentru neorganizarea auditului intern, deși această faptă constituie contravenție conform prevederilor art.23(a) din cadrul Legii nr. 672/2002 republicată, și este sancționată cu amendă între 3.000 și 5.000 de lei (...)”.

Figura nr. 5

*Gradul de acoperire a sferei auditabile (interval de maxim 3 ani)
la entitățile publice centrale*



Exemple:

•Senatul României (30% grad de acoperire a sferei auditabile - 7 posturi necesare; 2 posturi alocate/29%; 2 posturi ocupate/29%);

•Ministerul Apelor și Pădurilor (33% grad de acoperire - 6 posturi necesare; 3 posturi alocate/50%; 2 posturi ocupate/33%);

•Curtea Constituțională (33% grad de acoperire - 3 posturi necesare; 1 post alocat/33%; 1 post ocupat/33%);

•Ministerul Tineretului și Sportului (43% grad de acoperire - 6 posturi necesare; 6 posturi alocate/100%; 4 posturi ocupate/66%);

•Ministerul Afacerilor Externe (45% grad de acoperire - 15 posturi necesare; 8 posturi alocate/53%; 5 posturi ocupate/33%);

•Ministerul Sănătății (47% grad de acoperire - 19 posturi necesare; 14 posturi alocate/73%; 12 posturi ocupate/63%);

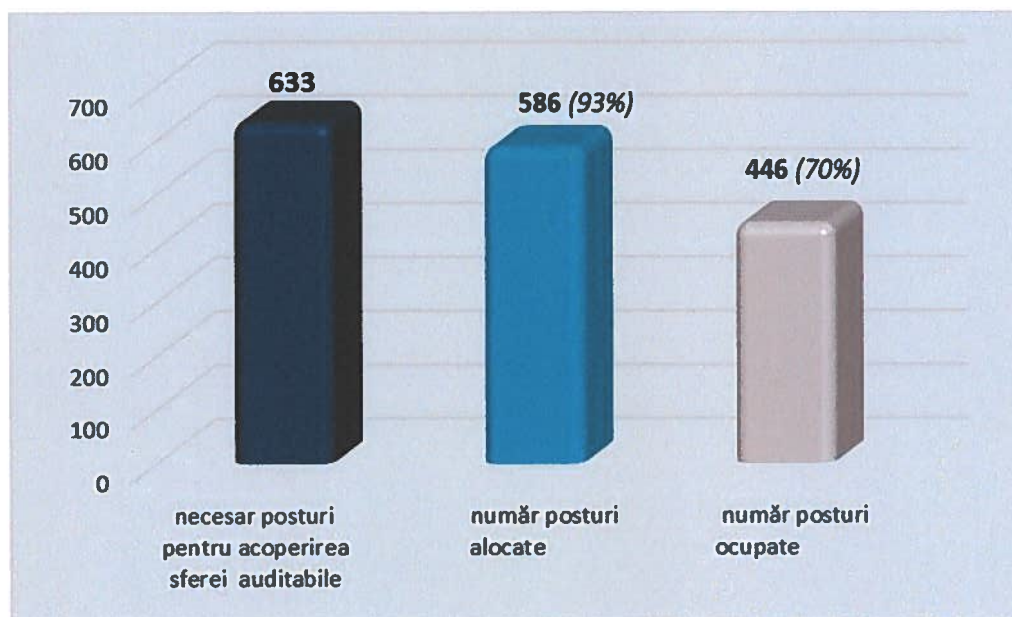
•Camera Deputaților (55% grad de acoperire - 9 posturi necesare; 9 posturi alocate/100%; 5 posturi ocupate/55%);

•Ministerul Apărării Naționale (74% grad de acoperire - 152 posturi necesare; 152 posturi alocate/100%; 112 posturi ocupate/73%);

•Ministerul Afacerilor Interne (80% grad de acoperire - 145 posturi necesare; 145 posturi alocate/100%; 102 posturi ocupate/70%).

Pe total entități publice centrale, numărul posturilor de auditori publici interni necesare pentru acoperirea în totalitate a sferei activităților auditabile, conform datelor din rapoartele anuale de activitate, a fost de **633** de posturi, iar numărul total al posturilor alocate a fost de **586** de posturi (reprezentând **93%** din necesar) și al posturilor ocupate a fost de **446** de posturi (reprezentând **70%** din necesar).

Figura nr. 6 *Gradul de alocare și de ocupare a posturilor necesare pentru acoperirea sferei activităților auditabile la entitățile publice centrale*

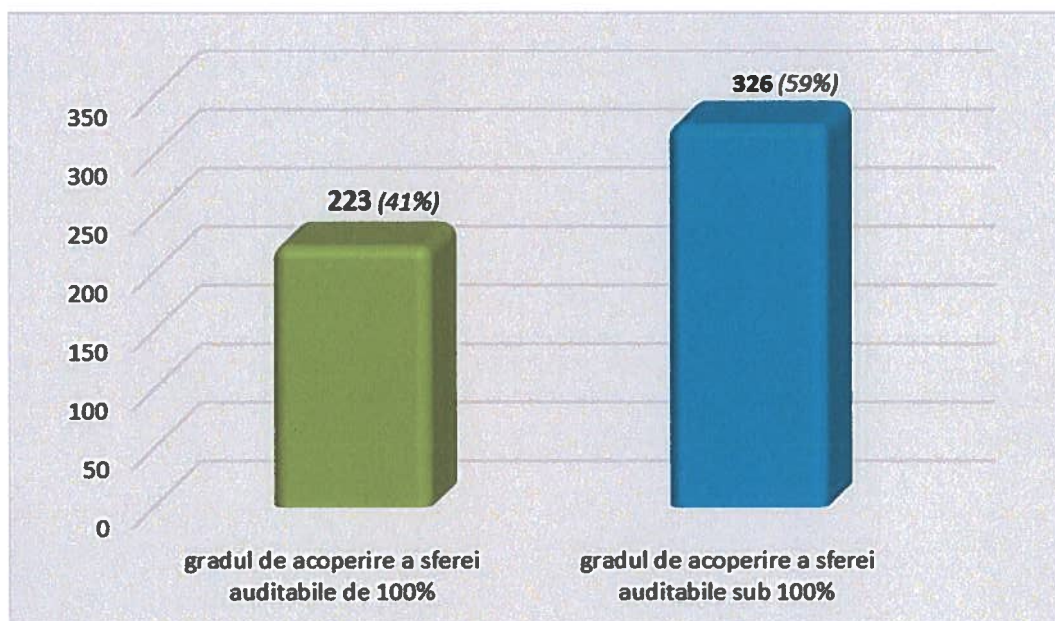


Exemple de „practică pozitivă” - în care entități publice centrale au raportat că, prin structurile de audit intern, au putut să acopere întreaga sferă a activităților proprii care trebuiau auditate: •Administrația Prezidențială •Consiliul Legislativ •Avocatul Poporului •Secretariatul General al Guvernului •Ministerul Justiției •Ministerul Mediului •Ministerul Culturii și Identității Naționale •Agenția Națională de Integritate ș.a.

Nu aceeași situație s-a regăsit la o mare parte dintre **entitățile publice subordonate** care și-au organizat structură proprie de audit public intern (**326** de entități, reprezentând **49%** din cele **663** de entități subordonate), unde structurile de audit intern au fost astfel dimensionate încât nu au fost în măsură să acopere sfera activităților care trebuie auditate la interval de maxim **3** ani conform reglementărilor aplicabile.

Figura nr. 7

*Gradul de acoperire a sferei auditabile (interval de maxim 3 ani)
la entitățile publice subordonate*



Exemple de entități publice centrale care au în subordine entități care și-au organizat structuri proprii de audit **dar pe care nu le-au dimensionat** astfel încât să fie în măsură să acopere sfera activităților care trebuie auditate la interval de maxim 3 ani:

- Ministerul Culturii și Identității Naționale (pentru toate cele **34** de entități subordonate care și-au organizat structuri proprii de audit intern au fost necesare **90** de posturi pentru acoperirea sferei auditabile, fiind alocate numai **34** de posturi/**37%** și ocupate **31** de posturi/**35%**);

- Secretariatul General al Guvernului (**10** entități - **83%**; **40** de posturi necesare; **29** de posturi alocate/**72%**; **25** de posturi ocupate/**62%**);

- Ministerul Muncii și Justiției Sociale (**80** de entități - **52%**; **159** de posturi necesare; **140** de posturi alocate/**88%**; **135** de posturi ocupate/**84%**);

- Ministerul Transporturilor (**22** de entități - **44%**; **152** de posturi necesare; **106** de posturi alocate/**69%**; **34** de posturi ocupate/**22%**);

- Ministerul Educației Naționale (**39** de entități - **40%**; **168** de posturi necesare; **152** de posturi alocate/**90%**; **110** de posturi ocupate/**65%**);

- Ministerul Apelor și Pădurilor (**14** entități - **60%**; **51** de posturi necesare; **41** de posturi alocate/**80%**; **21** de posturi ocupate/**41%**);

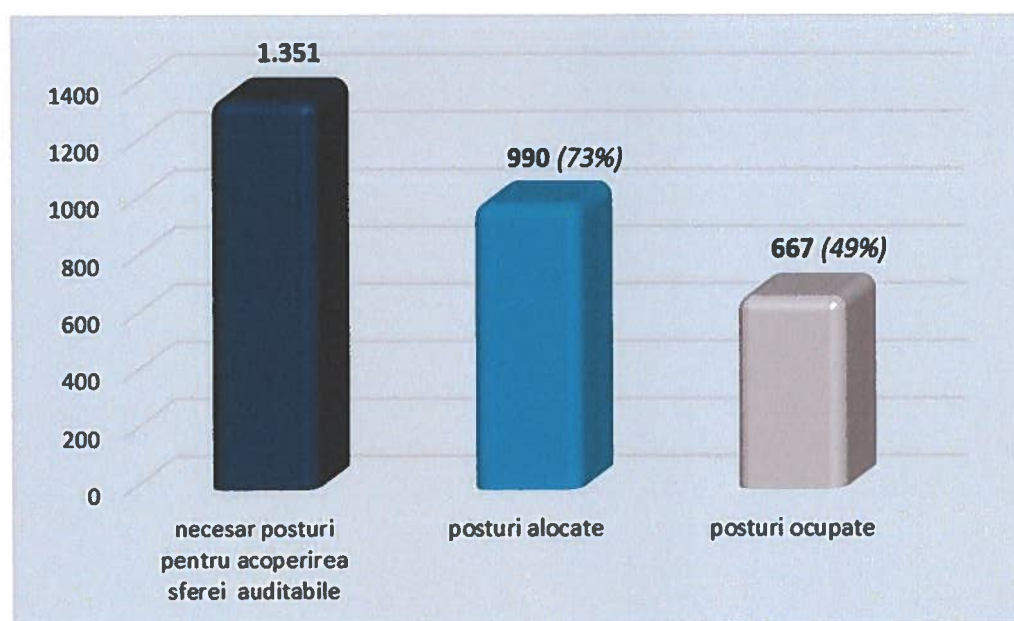
- Autoritatea Națională Sanitară Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor (**20** de entități - **44%**; **65** de posturi necesare; **41** de posturi alocate/**63%**; **5** posturi ocupate/**8%**);

- Ministerul Economiei (**11** entități - **45%**; **101** posturi necesare; **72** de posturi alocate/**71%**; **63** de posturi ocupate/**62%**);

- Ministerul Sănătății (**45** de entități - **46%**; **158** posturi necesare; **117** posturi alocate/**74%**; **96** posturi ocupate/**61%**).

La nivelul celor **663** de entități publice subordonate care și-au organizat structuri proprii de audit intern, numărul posturilor de auditori publici interni necesare pentru acoperirea în totalitate a sferei activităților auditabile a fost de **1.351** de posturi, numărul total al posturilor alocate a fost de **990** de posturi (reprezentând **73%** din necesar) și al posturilor ocupate a fost de **667** de posturi (reprezentând **49%** din necesar).

Figura nr. 8 *Gradul de alocare și de ocupare a posturilor necesare pentru acoperirea sferei activităților auditabile la entitățile subordonate*



Din diagramele prezentate, reiese că lipsa de interes și de implicare în organizarea auditului public intern a conducerii entităților publice centrale și, implicit, al celor subordonate, s-a manifestat în practică și sub o formă mai puțin evidentă decât aceea de a nu organiza auditul public intern - dar cu implicații asemănătoare asupra bunei guvernante - și anume prin a nu asigura resursa umană necesară unei funcționalități optime a structurilor de audit intern înființate și acoperirii în totalitate a sferei activităților care trebuie auditate la interval de maxim 3 ani.

Ca urmare, cel puțin în cazul unor asemenea entități publice, a existat și continuă să persiste riscul ca auditul intern să nu fie în măsură a răspunde, la un nivel calitativ acceptabil, obiectivelor stabilite prin reglementările legale aplicabile, iar Curtea de Conturi să nu se poată baza că rezultatele activității acestuia oferă o imagine reală asupra conformării activității entităților respective la legalitate, regularitate și performanță.

Principală cauză a acestei stări de fapt o reprezintă fie aprobarea de către conducătorii entităților publice a unor structuri organizatorice de audit intern cu dimensionarea numărului de posturi sub necesarul fundamentat (ca urmare a subfinanțării cronice a entităților publice), fie alocarea unui număr suficient de posturi

dar neocuparea acestora din motive diverse, atât subiective (lipsa de interes a conducerii pentru organizarea concursurilor de selecție), cât și obiective (număr insuficient al celor cu pregătirea necesară care au „aplicat” pentru posturile scoase la concurs, ca urmare a nivelului de salarizare neatractiv, a condițiilor de selecție uneori prea rigide ș.a.).

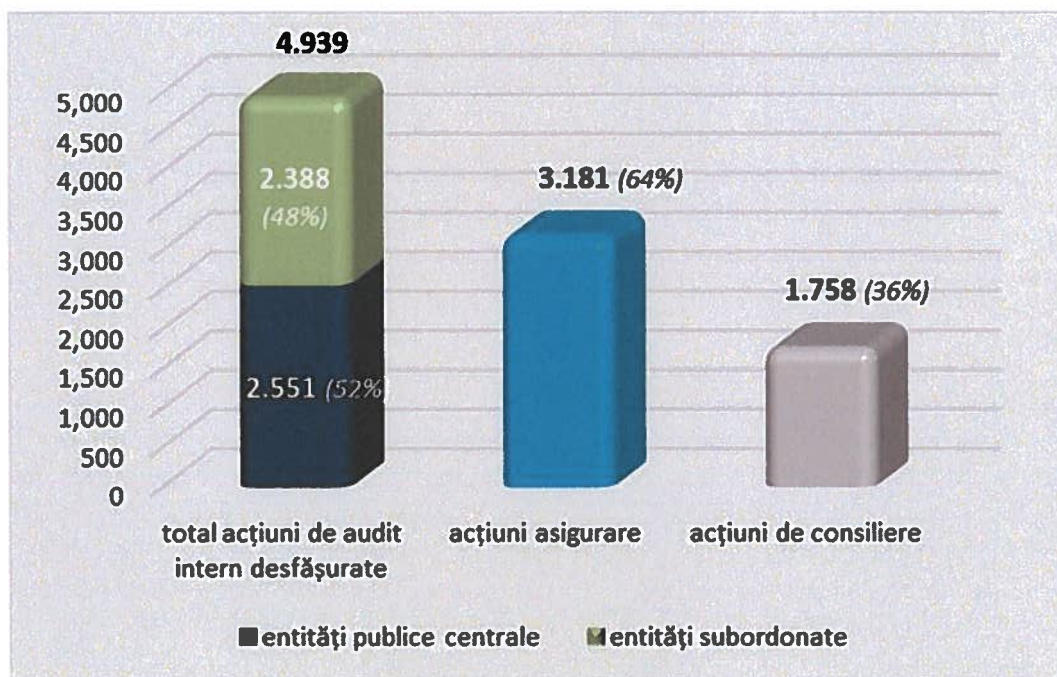
1.2) Modul de desfășurare a activității de audit public intern

Planificarea și tipurile de acțiuni de audit public intern desfășurate

Din rapoartele primite privind realizarea activității de audit public intern pe anul 2017, reiese că la toate entitățile publice centrale care au transmis rapoarte, precum și la entitățile lor subordonate, structurile de audit public intern au procedat la planificarea activității prin planuri multianuale și prin planuri anuale de activitate, așa cum prevăd reglementările aplicabile.

La nivelul acestor entități publice (centrale și subordonate), structurile de audit intern au desfășurat în total **4.939** de acțiuni de audit (**2.551** de acțiuni desfășurate de structurile de la nivel central și **2.388** de acțiuni desfășurate de structurile de la nivelul entităților subordonate), din care **3.181 (64%)** de acțiuni de „asigurare”.

Figura nr. 9 *Tipuri de acțiuni de audit public intern desfășurate de către structurile de audit intern (entități centrale și subordonate)*

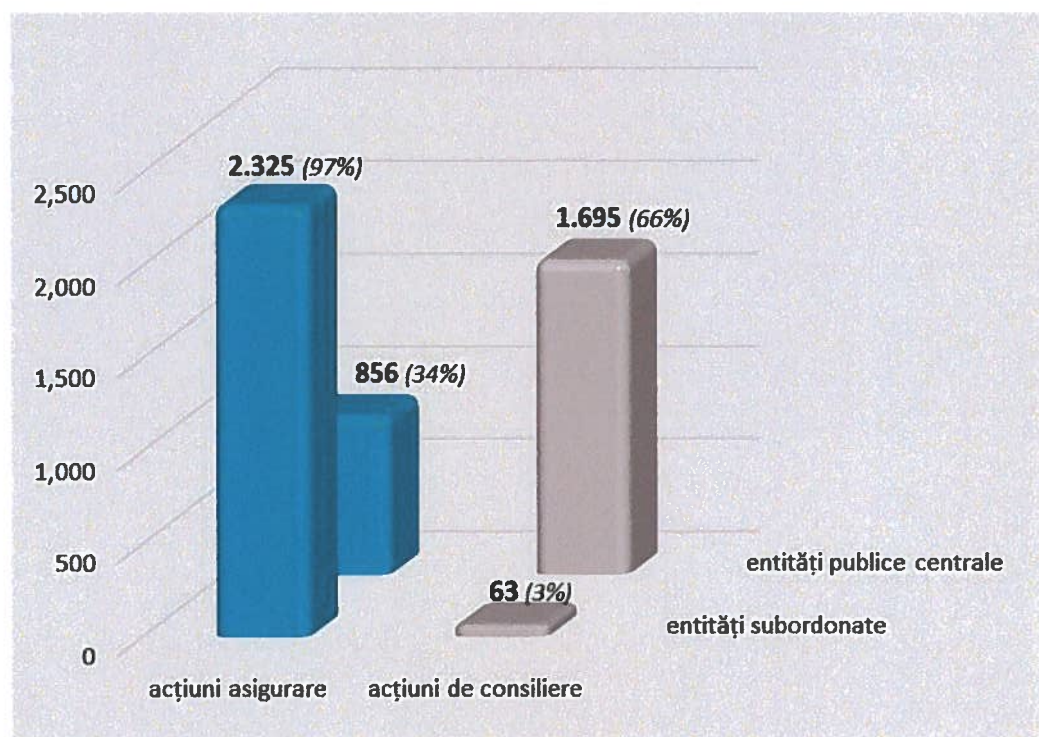


La nivelul entităților publice centrale și al celor subordonate acestora, numărul acțiunilor de „consiliere” a fost cu mult mai mic față de misiunile de „asigurare”, ceea ce denotă un interes mai redus al conducătorilor acestor entități pentru funcția de consiliere pe care auditul intern o poate oferi, conform legii.

Ponderea acțiunilor de „asigurare” în totalul acțiunilor de audit realizate la nivelul entităților publice centrale, respectiv al celor subordonate (**856** la entitățile centrale - **34%** din totalul acțiunilor de audit de la nivel central și **2.325** la subordonate - **97%** din totalul acțiunilor de audit de la nivelul subordonatelor) este net superioară ponderii acțiunilor de „consiliere” (**1.695** ⁹⁾ la entitățile centrale - **66%** din totalul acțiunilor de audit de la nivel central și **63** la subordonate - **3%** din totalul acțiunilor de audit de la nivelul subordonatelor).

Figura nr. 10

Ponderea acțiunilor de „asigurare” și a celor de „consiliere” (entități centrale și subordonate)



Funcția de consiliere atribuită de lege structurilor de audit public intern a fost slab utilizată la nivelul administrației publice centrale, ceea ce poate reflecta existența unei culturi manageriale mai puțin dezvoltate, având în vedere că, de regulă, acțiunile de consiliere sunt planificate și realizate la inițiativa conducerii entității.

Exemplu de „practică pozitivă” poate fi structura de audit intern de la nivelul Ministerului Apărării Naționale care a raportat/efectuat **1.625** de acțiuni de „consiliere” solicitate de structuri din cadrul ministerului, dar și de conducerea unor entități subordonate, acțiuni preponderent „informale” și vizând: •activitatea de achiziții publice, în majoritatea cazurilor •delimitarea bunurilor din domeniului public de cele din domeniul privat al statului și înregistrările contabile aferente •modificări de patrimoniu •organizarea și implementarea controlului intern managerial ș.a.

⁹ din 1.695 de acțiuni de „consiliere”, 1.625 (93%) au fost raportate/efectuate de structura de audit public intern de la nivelul Ministerului Apărării Naționale

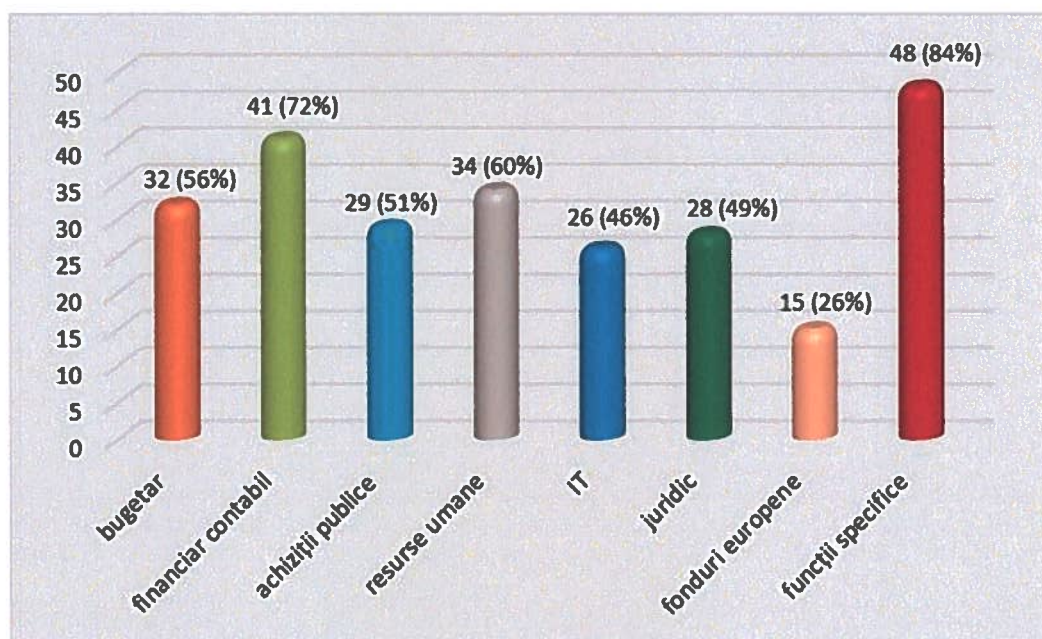
Pentru formarea unei imagini cât mai sugestive, din totalul de 1.758 de acțiuni de „consiliere” desfășurate de către cele 1.422 de entități publice (centrale și subordonate), 1.625 de acțiuni (93%) au fost derulate la nivelul Ministerului Apărării Naționale, diferența de 133 de acțiuni (7%) fiind realizate de restul de 1.421 (93%) de entități.

Domeniile asupra cărora s-a efectuat audit public intern

Din rapoartele primite, reiese că cele 57 de entități publice centrale ⁽¹⁰⁾ au abordat diferențiat cele 8 domenii ale auditului intern raportate (bugetar, financiar-contabil, achiziții publice, resurse umane, IT, juridic, fonduri europene și funcții specifice), astfel încât cel mai des au fost abordate domeniile: •funcții specifice fiecărei entități (48 de entități - 84% din cele 57 de entități publice centrale) •financiar-contabil (41 de entități - 72%) •resurse umane (34 de entități - 60%) •bugetar (32 de entități - 56%) •achiziții publice (29 de entități - 51%) •juridic (28 de entități - 49%) •IT (26 de entități - 46%) •fonduri europene (15 de entități - 26%).

Figura nr. 11

Ponderea entităților publice centrale care au abordat fiecare dintre domeniile de audit intern

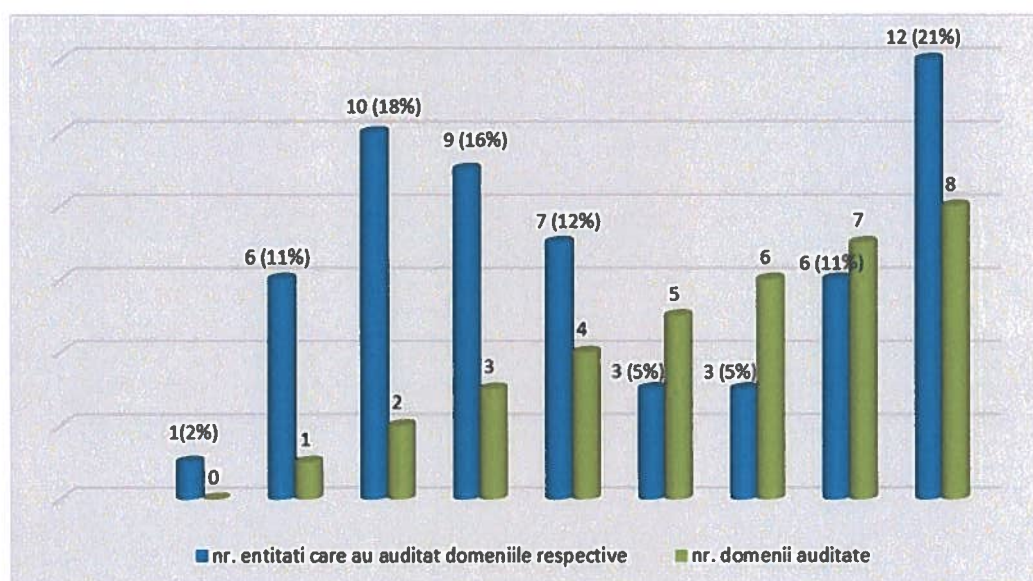


Totodată, unele entități au auditat activitățile din toate cele 8 domenii, altele au abordat, selectiv, între 1 și 7 domenii, astfel încât: 12 entități (21% din cele 57 de entități publice centrale care au raportat) au abordat toate cele 8 domenii ale auditului; 6 entități (11%) au abordat 8 domenii; 3 entități (5%) au abordat 6 domenii; 3 entități (5%) au abordat 5 domenii; 7 entități (12%) au abordat 4 domenii; 9 entități (16%) au abordat 3 domenii; 10 entități (18%) au abordat 2 domenii; 6 entități (11%) au abordat 1 domeniu; 1 entitate (2%) nu a abordat nici un domeniu dintre cele care trebuiau raportate.

¹⁰ Rapoartele anuale primite de la entitățile publice centrale nu cuprind suficiente informații care să susțină formularea unor concluzii pertinente și asupra domeniilor auditului abordate de structurile de audit intern de la nivelul entităților subordonate

Figura nr. 12

Numărul de entități care au abordat același număr de domenii ale auditului



Exemple de „practică pozitivă” - în care au fost abordate toate cele 8 domenii ale auditului intern: •Secretariatul General al Guvernului •Ministerul Afacerilor Externe •Ministerul Apărării naționale •Ministerul Afacerilor Interne •Ministerul Muncii și Justiției Sociale •Ministerul Agriculturii și Dezvoltării Rurale •Ministerul transporturilor •Ministerul Sănătății •Ministerul Economiei •Autoritatea Națională Sanitară Veterinară și pentru Siguranța Alimentelor.

Exemple de entități care nu au abordat toate domeniile auditului intern:

- **(niciun domeniu):** Ministerul pentru Relația cu Parlamentul (structura de audit a fost funcțională cu 01.10.2017);

- **(1 domeniu):** ♦Curtea Constituțională (*bugetar*) ♦Agenția Națională de Presă AGERPRES (*funcții specifice*)

- **(2 domenii):** ♦Înalta Curte de Casație și Justiție (*financiar-contabil; IT*) ♦Ministerul Public (Parchetul de pe lângă Înalta Curte de Casație și Justiție (*financiar-contabil; funcții specifice*) ♦Oficiul Național de Prevenire și Combateră a Spălării Banilor (*resurse umane; funcții specifice*) ♦Institutul cultural Român (*financiar-contabil; funcții specifice*) ♦Oficiul Registrului Național al Informațiilor Secrete de Stat (*achiziții publice; funcții specifice*)

- **(3 domenii):** ♦Societatea Română de Radiodifuziune (*bugetar; resurse umane; funcții specifice*) ♦Serviciul de Protecție și pază (*bugetar; financiar-contabil; funcții specifice*) ♦Camera Deputaților (*financiar-contabil; juridic; funcții specifice*) ș.a.

Orientarea selectivă a auditului numai către activitățile din unele domenii ar putea avea ca explicație teoretică faptul că fie unele domenii nu se regăsesc în specificul activității (exemplu: „fonduri europene”), fie rezultatele analizelor de risc efectuate pentru elaborarea planurilor anuale de audit intern au calificat activitățile din domeniile respective la un nivel minim al riscului.

Această ipoteză de lucru nu este în totalitate reală și generalizată, deoarece nu este pe deplin susținută de conținutul rapoartelor anuale ale structurilor de audit public intern și nici de evaluările asupra auditului intern efectuate de Curtea de Conturi în cadrul acțiunilor de audit desfășurate conform programului său anual de activitate.

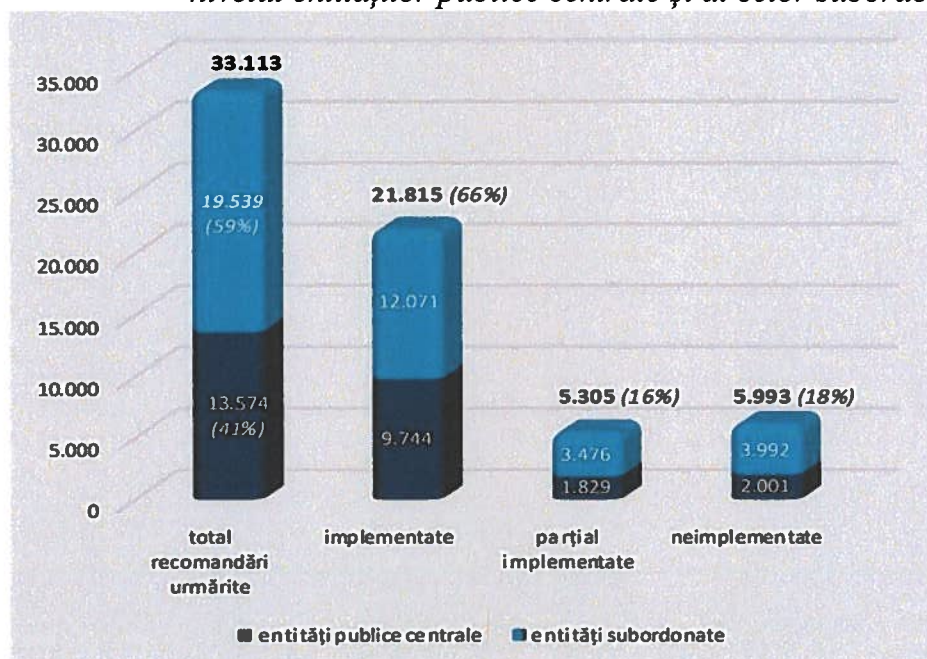
Curtea de Conturi reține că abordarea selectivă a unor domenii de audit poate avea drept cauză principală reținerea conducătorilor unor structuri de audit public intern de a aborda/planifica domenii considerate „sensibile” pentru entitățile respective și pentru conducătorii acestora (constituirea și realizarea veniturilor; facilitățile acordate, stabilirea și urmărirea titlurilor de creanță și a „rămășițelor; angajamente/plăți pentru lucrările de investiții și reparații; achizițiile publice; salarizarea ș.a.).

Urmărirea implementării recomandărilor formulate de auditul public intern

Auditul public intern a formulat, la nivelul entităților publice centrale și al celor subordonate, **33.113** recomandări, din care **13.574** recomandări la nivelul entităților centrale (**41%**) ⁽¹¹⁾ și **19.539** recomandări la nivelul entităților subordonate care au organizat structură proprie de audit public intern (**59%**).

Figura nr. 13

Recomandările formulate de către auditul public intern la nivelul entităților publice centrale și al celor subordonate



Recomandările formulate au fost urmărite și se găseau, la finalul anului 2017, în unul dintre următoarele stadii de implementare:

- recomandări implementate (**21.815** recomandări reprezentând **66%** din totalul recomandărilor formulate pentru ambele categorii de entități):

¹¹ în cadrul acestei categorii de recomandări sunt cuprinse recomandările formulate de către structurile de audit public intern de la nivelul entităților publice centrale (ierarhic superioare) atât pentru entitățile respective cât și pentru entitățile subordonate la care funcția de audit intern a fost realizată de către aceste structuri

◦entități centrale: **9.744** recomandări reprezentând **72%** din totalul recomandărilor formulate de către structurile de audit intern de la nivelul acestor entități (inclusiv pentru entitățile subordonate la care funcția de audit intern a fost realizată de aceste structuri de la nivelul organului ierarhic superior)

◦entități subordonate: **12.071** recomandări reprezentând **62%** din totalul recomandărilor formulate la nivelul entităților subordonate care au organizat structură proprie de audit intern

•recomandări parțial implementate (**5.305** recomandări - **16%**):

◦entități centrale: **1.829** recomandări (**13%**)

◦entități subordonate: **3.476** recomandări (**18%**)

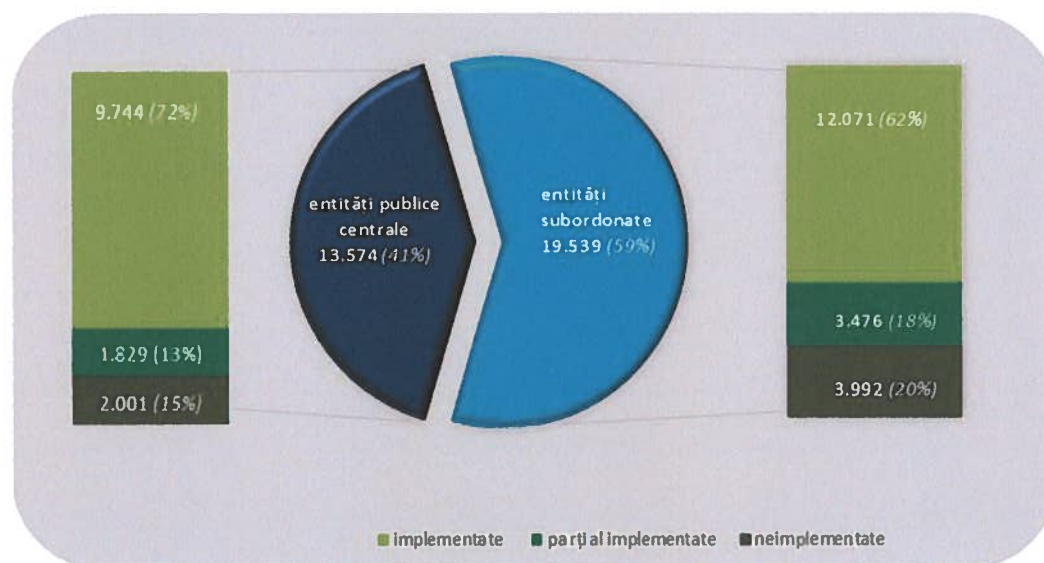
•recomandări neimplementate (**5.993** recomandări - **18%**):

◦entități centrale: **2.001** recomandări (**15%**)

◦entități subordonate: **3.992** recomandări (**20%**)

Figura nr. 14

Stadiul implementării recomandărilor formulate de către auditul public intern (entități centrale și subordonate)



Curtea de Conturi nu poate face o analiză de fond referitoare la numărul de recomandări formulate (optim; insuficient; exagerat) și nici asupra conținutului acestora, dar reține faptul că, totuși, respectarea termenelor de implementare a reprezentat un „punct slab” pentru entitățile publice centrale și cele subordonate acestora, în sensul că termenele de implementare stabilite au fost depășite sistematic, astfel încât **3.094** de recomandări au fost implementate, sau implementate parțial, după expirarea termenului stabilit (**9%** din totalul recomandărilor formulate în anul 2017), iar **1.797** de recomandări au fost raportate ca fiind rămase neimplementate cu toate că termenele de implementare stabilite erau depășite (**5%** din totalul recomandărilor formulate).

Această stare de fapt nu poate fi explicată decât prin conexare cu factori subiectivi, având în vedere că rapoartele de audit intern, implicit recomandările și termenele de implementare, au fost aprobate de către conducătorii entităților publice respective, în cunoștință de cauză, iar implementarea recomandărilor se constituia ca sarcină de serviciu pentru structurile interne, respectiv pentru conducătorii entităților subordonate la care auditul public intern a fost realizat de către organul superior.

Cauzele principale ale unei astfel de situații, identificate de Curtea de Conturi a României în urma evaluării activității de control intern managerial din entitățile auditate, inclusiv a auditului public intern ca parte a controlului intern, sunt următoarele:

- conștientizarea insuficientă, la nivelul structurilor interne ale entităților publice și al personalului angajat, a poziției și a rolului pe care auditul public intern ar trebui să le aibă în cadrul entităților publice;

- implicarea insuficientă a conducătorilor entităților publice în asigurarea resurselor (umane, financiare, materiale ș.a.) necesare implementării recomandărilor și în urmărirea respectării termenele stabilite și aprobate;

- lipsa de fermitate a conducătorilor entităților publice, inclusiv a celor ierarhic superioare, în a obliga structurile subordonate, respectiv conducătorii entităților subordonate, să implementeze recomandările și să respecte termenele;

- acordarea unei autorități insuficiente conducătorilor structurilor de audit intern;

- monitorizarea insuficientă de către structurile de audit intern a stadiului de implementare a recomandărilor formulate, în intervalul de până la expirarea termenului final de implementare, și reținerea în a propune contra-măsuri în cazurile de tergiversare sau de neimplementare a recomandărilor ș.a.

1.3) Evaluarea calității activității de audit public intern

Evaluarea calității activității de audit public intern este o activitate ex-post, care constă în examinarea activității de audit intern din punctul de vedere al conformității și al performanței în raport cu anumite criterii, cum ar fi prevederile cadrului normativ specific domeniului, obiectivele stabilite ș.a.

Evaluarea calității se realizează prin evaluări interne și evaluări externe:

- evaluările interne sunt realizate de către conducătorul structurii de audit intern, fiind: •evaluări periodice (evaluări privind performanțele auditorilor interni, anual și cu ocazia finalizării misiunii de audit intern, și autoevaluări ale sistemului de control intern) •evaluări continue - realizate prin monitorizarea îndeplinirii activităților/acțiunilor, supervizarea misiunilor de audit intern ș.a. (pct. 2.3.6.2.1 din Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern aprobate prin HG nr.1086/2013)

- evaluările externe sunt evaluări periodice (cel puțin o dată la 5 ani), din punctul de vedere al conformității și al performanței, realizate de către UCAAPI/compartimentele de audit public intern constituite la nivelul entităților publice ierarhic superioare (*pct. 2.3.6.2.2 din Normele generale/HG nr.1086/2013*)

Curtea de Conturi nu poate face o analiză de fond și nu poate formula concluzii reale și pertinente asupra desfășurării și rezultatelor activității de evaluare a calității auditului public intern, ca urmare a faptului că rapoartele anuale privind realizarea activității de audit intern, primite de la entitățile publice centrale, nu conțin date relevante pentru o astfel de analiză, deoarece:

- nu sunt raportate date și informații pentru evaluarea internă;

- datele raportate referitoare la evaluarea externă pe cei 4 ani anteriori anului 2017 nu conțin, distinct, numărul de evaluări realizate de către UCAAPI, respectiv de către structura de audit intern de la nivelul organelor ierarhic superioare, ci numai numărul total de evaluări realizate de către toate entitățile care au efectuat/puteau efectua astfel de evaluări (UCAAPI; organul ierarhic superior; Curtea de Conturi; Comisia Europeană și alte structuri de audit abilitate - *pct. 2.3.7.3.1 lit. b din Normele generale/HG nr.1086/2013*).

Ca urmare, nu se poate concluziona dacă UCAAPI, respectiv entitățile publice centrale ierarhic superioare, și-au îndeplinit atribuțiile legale de a evalua, cel puțin o dată la 5 ani, calitatea activității de audit intern de la nivelul entităților publice centrale, respectiv subordonate, și nici dacă disfuncționalitățile referitoare la organizarea și desfășurarea activității de audit intern, prezentate la subcapitolele anterioare din prezentul raport, pot fi considerate, și în ce măsură, ca efecte ale realizării parțiale/nerealizării acestor atribuții.

1.4) Demersurile pe care și le propune Curtea de Conturi cu privire la îmbunătățirea organizării și funcționării structurilor de audit public intern

1) Structurile de specialitate ale Curții de Conturi vor transmite tuturor entităților publice care au structuri proprii de audit public intern, aflate în sfera de competență, indiferent că sunt ierarhic superioare sau subordonate, înștiințări cu privire la obligativitatea de a-i transmite rapoartele anuale privind realizarea activității de audit public intern.

2) Structurile de specialitate ale Curții de Conturi vor verifica și vor instrumenta, în cadrul fiecărei acțiuni de audit desfășurate la entitățile publice, modalitatea în care aceste entități, respectiv structurile de audit public intern de la nivelul lor, au acționat cu privire la următoarele aspecte:

- *transmiterea către Curtea de Conturi a rapoartelor anuale privind realizarea activității de audit public intern - inclusiv modalitatea în care conducătorii*

entităților publice centrale se implică pentru ca entitățile din subordine să-și îndeplinească această obligație legală;

- asigurarea cadrului organizatoric și funcțional necesar desfășurării activității de audit public intern, inclusiv modalitatea în care Ministerul Finanțelor Publice, respectiv conducătorii entităților publice ierarhic superioare, se implică (utilizând inclusiv competențele și pârghiile de constrângere stabilite de Legea nr.672/2002, referitoare la aplicarea sancțiunilor contravenționale) pentru ca entitățile publice, respectiv entitățile publice subordonate, să-și îndeplinească obligațiile privind auditul intern;

- fundamentarea planului anual de audit intern, de către structurile de audit public intern, pe baza analizei de risc (stabilirea scorului de risc/punctajului total al riscurilor), astfel încât să fie supuse auditării toate activitățile și domeniile cu risc semnificativ;

- implementarea recomandărilor formulate de către auditul public intern, urmărirea și respectarea termenelor stabilite și aprobate (inclusiv la nivelul entităților subordonate), precum și asigurarea resurselor necesare implementării recomandărilor;

- monitorizarea stadiului de implementare a recomandărilor, de către structurile de audit intern, în intervalul de până la expirarea termenului final de implementare, și propunerea unor contra-măsuri necesare în cazurile de tergiversare sau de neimplementare;

- realizarea evaluării externe a calității activității de audit public intern și a modului în care a fost elaborat (metodologia de elaborare; planul de acțiune; raportul de monitorizare), implementat și actualizat Programul de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit public intern (PAIC - pct. 2.3.7 din Normele generale/HG nr.1086/2013).

- efectuarea, cel puțin o dată la 5 ani, conform legii, a evaluării calității activității de audit public intern de la nivelul entităților respective - de către UCAAPI și structurile de audit intern de la nivelul entităților ierarhic superioare;

3) Structura de specialitate a Curții de Conturi care auditează Ministerul Finanțelor Publice va efectua o acțiune de audit (audit al performanței sau audit de conformitate) la UCAAPI, privind modul în care acesta și-a respectat atribuțiile și a realizat obiectivele stabilite de lege - în cadrul căreia se va recomanda și revizuirea structurii cadru stabilită pentru rapoartele anuale privind activitatea de audit public intern, astfel încât acestea să conțină date relevante despre evaluarea calității activității de audit intern, atât internă cât și externă, precum și despre modalitatea în care UCAAPI și entitățile publice ierarhic superioare își îndeplinesc atribuția legală de a evalua activitatea de audit intern, cel puțin o dată la 5 ani.

4) Curtea de Conturi a României propune completarea Legii nr.672/2002 cu următoarea prevedere:

• obligativitatea pentru Ministerul Finanțelor Publice, respectiv pentru conducătorii entităților ierarhic superioare din administrația publică centrală, de a-și împuternici reprezentanții care să constate contravențiile și să aplice sancțiunile prevăzute de art.23 din Legea nr.672/2002 pentru nerespectarea prevederile legale privind organizarea și funcționarea auditului intern.

Concluzii reieșite din analiza efectuată de către Curtea de Conturi asupra rapoartelor de activitate ale structurilor de audit public intern de la nivelul autorităților administrației publice centrale

Așa cum a fost prezentat anterior (*subcapitolul 1.1*), Curtea de Conturi a României a primit, în baza art.42 din Legea nr.94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, republicată, rapoarte anuale privind realizarea activității de audit public intern pe anul 2017 de la entități publice centrale (autorități publice, ministere, instituții publice autonome/de reglementare, alte organe ale administrației publice centrale), precum și de la unele entități publice subordonate, sub autoritatea sau în coordonarea celor centrale.

Legea nr.672/2002 privind auditul public intern prevede că sfera auditului intern cuprinde toate activitățile desfășurate în cadrul entităților publice pentru îndeplinirea obiectivelor acestora, inclusiv evaluarea sistemului de control intern managerial, iar auditul public intern se exercită asupra tuturor acestor activități, inclusiv asupra activităților entităților subordonate, aflate în coordonarea sau sub autoritatea altor entități publice (*art.3 alin 2; art.15 alin 1*).

În rapoartele anuale privind realizarea activității de audit public intern, primite de către Curtea de Conturi, activitățile pe care structurile de audit intern trebuiau să le auditeze, cel puțin o dată la 3 ani, fără a se limita la acestea ⁽¹²⁾, au fost grupate generic pe 8 domenii, astfel: •bugetar •financiar-contabil •achiziții publice •resurse umane •IT, •juridic •fonduri europene și •funcții specifice fiecărei entități.

Rapoartele relevă că entitățile publice au abordat diferențiat cele 8 domenii ale auditului intern, cel mai mult fiind abordat domeniul activităților specifice, urmat de domeniile financiar-contabil, resurse umane, achiziții publice, juridic, fonduri europene - de regulă entitățile au abordat, selectiv, între 1 și 7 domenii, dar au fost și cazuri în care au fost auditate activități din toate domeniile (*detaliere la subcapitolul 1.2*).

¹² *art.15 alin 2: •activitățile 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 finanțare externă •plățile asumate prin angajamente bugetare și legale, inclusiv din fondurile comunitare •administrarea patrimoniului, precum și vânzarea, gajarea, concesiunea sau închirierea de bunuri din domeniul privat al statului ori al unităților administrativ-teritoriale •concesiunea sau închirierea de bunuri din domeniul public al statului ori al unităților administrativ-teritoriale •constituirea veniturilor publice, respectiv modul de autorizare și stabilire a titlurilor de creanță, precum și a facilităților acordate la încasarea acestora •alocarea creditelor bugetare •sistemul contabil și fiabilitatea acestuia •sistemul de luare a deciziilor •sistemele de conducere și control, precum și riscurile asociate unor astfel de sisteme •sistemele informatice*

Din analiza rapoartelor primite, Curtea de Conturi reține, în sinteză, următoarele aspecte semnificative referitoare la principalele obiective abordate de către auditul public intern și la principalele constatări⁽¹³⁾ ale acestuia, grupate pe fiecare dintre cele 8 domenii raportate, astfel:

2.1) Concluzii privind domeniul bugetar

Procesul bugetar reprezintă unul dintre mecanismele importante din sfera finanțelor publice prin care se administrează veniturile și cheltuielile publice și constă într-o succesiune de acțiuni și operațiuni care se derulează în cadrul etapelor de elaborare, aprobare, executare, control și raportare ale bugetului.

Principalele obiective pe care și le-a fixat și le-a abordat auditul public intern, cu privire la domeniul bugetar, pot fi grupate în următoarele categorii:

- organizarea, planificarea, evidența și raportarea activităților specifice domeniului bugetar, inclusiv fundamentarea și efectuarea rectificărilor bugetare;
- organizarea, desfășurarea și raportarea execuției bugetare - respectarea procedurilor referitoare la angajarea, lichidarea și ordonanțarea angajamentelor bugetare, respectarea legalității utilizării creditelor bugetare aprobate și modul de întocmire a documentelor privind angajarea, lichidarea și ordonanțarea cheltuielilor;
- realizarea și utilizarea veniturilor proprii;
- organizarea, implementarea și funcționarea sistemului de control intern managerial în domeniul bugetar, inclusiv controlul financiar preventiv (CFP) ș.a.

Constatările auditului public intern au vizat în principal aspecte privind modul de organizare a procesului bugetar, realizarea operațiunilor, structura și circuitul documentelor, avizări, cadrul procedural intern aferent ș.a., după cum urmează:

- dimensionarea neadecvată a compartimentelor de specialitate, fără a ține seama de volumul, complexitatea și dificultatea obiectivelor și a componentelor procesuale implicate nemijlocit în realizarea acestora (activități, funcții, atribuții, sarcini ș.a.);
- neelaborarea, neactualizarea, nedifuzarea către salariați sau nerespectarea cadrului procedural intern (proceduri operaționale specifice), referitor la:
 - fundamentarea, elaborarea și execuția bugetului;
 - angajarea, lichidarea, ordonanțarea și plata cheltuielilor (ALOP) - etapele, documentele, circuitul acestora și împuternicirea prin decizie a persoanelor implicate în efectuarea acestor operațiuni;
- neactualizarea sau nerespectarea cadrului procedural intern referitor la acordarea vizei de CFP - stabilirea persoanelor împuternicite, a operațiunilor și documentelor supuse CFP, a circuitului documentelor ș.a.

¹³ Gruparea și exemplificarea constatărilor este generică, deoarece constatările cuprinse în rapoartele transmise de către entități au un grad ridicat de eterogenitate în sensul că nu toate categoriile de constatări se regăsesc în toate rapoartele

- neaplicarea principiului separației între persoanele responsabile cu angajarea cheltuielilor și cele împuternicite să acorde vize de CFP;

- nerespectarea unor prevederi referitoare la modul de verificare a operațiunilor patrimoniale prezentate la viza de CFP și modul de înscriere și de reflectare a operațiunilor în registrele specifice acestor operațiuni;

- acordarea vizei de CFP în unele cazuri fără a se verifica corectitudinea încadrării operațiunilor în codurile bugetare corespunzătoare ș.a.;

- distorsionarea colaborării și a comunicării, în procesul de elaborare a bugetului, între structurile organizatorice de la nivelul entităților publice centrale și entitățile subordonate, precum și o implicare diferențiată și insuficientă a principalilor factori decizionali de la nivelul acestor entități;

- aprobarea unor bugete finale mai mari unor entități subordonate, fără existența unei fundamentări riguroase a acestora;

- execuția necorespunzătoare a bugetului de venituri și cheltuieli aprobat, prin nerealizarea sau/și neutilizarea veniturilor proprii încasate, inclusiv din anii precedenți ș.a.

Concluzia Curții de Conturi a României este că în auditarea domeniului bugetar accentul a fost pus, de regulă, pe aspectele „formale” (organizare, existența cadrului procedural, acordarea aprobărilor și a vizelor CFP ș.a.), iar constatările referitoare la acestea nu au fost continuate și aprofundate pentru identificarea cauzelor reale, profunde ale disfuncționalităților și nici a efectelor pe care acestea le-au produs asupra performanței realizării obiectivelor entităților respective.

Cu alte cuvinte, auditul public intern a abordat domeniul bugetar mai degrabă prin prisma sintagmei „*cheltuieli în concordanță cu bugetul*” decât prin prisma celor 3E (economicitate, eficiență, eficacitate) și a faptului că domeniul bugetar este, în primul rând, un instrument important de management care trebuie să ducă la plus-valoare (buget pentru rezultate).

Curtea de Conturi a României consideră - având în vedere și constatările proprii referitoare la domeniul bugetar - că ar fi fost în folosul creșterii eficienței activității de audit intern, al consolidării complementarității între auditului public extern și auditul public intern, precum și al performanței utilizării fondurilor publice, dacă auditul intern ar fi abordat, instrumentat și valorificat într-o măsură semnificativă și o serie de aspecte referitoare la:

- fundamentarea reală a proiectelor bugetelor anuale și luarea în considerare a obiectivelor din strategiile și programele naționale, strategiilor proprii de dezvoltare pe termen scurt și mediu, a programelor de investiții și a restanțelor din anii anteriori, a necesităților stringente ale societății și ale cetățenilor ș.a.;

- impactul efectiv pe care aprobarea unor bugete insuficiente, sub cele fundamentate în mod real și corect, l-a avut asupra performanței atingerii obiectivelor entităților respective și asupra societății și a cetățenilor;

- revizuirea formalizată a obiectivelor anuale ale entităților (planuri, programe, acțiuni ș.a.), inclusiv cele aprobate prin reglementări legale, conform bugetelor aprobate sub necesarul fundamentat;

- cauzele reale ale nerealizării veniturilor proprii, obiective și subiective, interne sau exterioare entităților respective, și modalitatea în care managementul, de la toate nivelurile, s-a implicat pentru realizarea lor;

- calitatea procedurilor interne referitoare la domeniul bugetar și cauzele reale pentru care acestea nu au fost respectate în totalitate, inclusiv elaborarea și aprobarea unor indicatori de performanță credibili, elocvenți și cuantificabili;

- identificarea impactului pe care disfuncționalitățile procedurale interne privind perfecționarea pregătirii profesionale continue a personalului de execuție și de conducere l-a avut în apariția deficiențelor din domeniul bugetar, constatate de către auditul intern;

- identificarea impactului pe care disfuncționalitățile procedurale interne privind promovarea unei conduite etice și a valorilor corespunzătoare în cadrul entităților publice l-au avut în apariția deficiențelor constatate;

- modul în care au fost dispuse și implementare, la nivelul entităților, măsurile necesare și legale pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse, pentru domeniul bugetar, prin deciziile Curții de Conturi, respectiv a recomandărilor transmise prin scrisorile cu recomandări în cazul valorificării acțiunilor de auditul performanței.

2.2) Concluzii privind domeniul financiar-contabil

Domeniul financiar-contabil cuprinde ansamblul activităților prin care se realizează obiectivele entităților publice privind obținerea și utilizarea resurselor financiare și înregistrarea și evidența în expresie valorică a operațiunilor economico-financiare derulate ș.a.

Derularea activităților aferente domeniului financiar-contabil sunt reglementate în mod analitic prin legislația specifică, ceea ce asigură un mod unitar de înregistrare a operațiunilor în evidențele contabile ale entităților publice.

Principalele obiective pe care și le-a fixat și le-a abordat auditul public intern, cu privire la domeniul financiar-contabil, au vizat în principal verificarea/asigurarea conformității modului de aplicare a reglementărilor financiar-contabile specifice, și pot fi grupate în următoarele categorii:

- organizarea și funcționarea activității financiar-contabile;
- conducerea contabilității și a activității financiare;
- elaborarea situațiilor financiare;

- organizarea sistemului de raportare a datelor financiar-contabile către management;
- fiabilitatea sistemului informatic financiar-contabil și organizarea și efectuarea arhivării documentelor financiar-contabile ș.a.;
- organizarea, implementarea și funcționarea sistemului de control intern managerial în domeniul financiar-contabil, inclusiv controlul financiar preventiv (CFP) ș.a.

Constatările auditului public intern au vizat în principal aspecte privind modul de organizare a procesului financiar-contabil, realizarea operațiunilor, structura și circuitul documentelor, avizările, cadrul procedural intern aferent⁽¹⁴⁾ ș.a., după cum urmează:

- insuficiența resurselor umane alocate activității financiar contabile și dimensionarea neadecvată a structurilor interne de specialitate în funcție de volumul, complexitatea și dificultatea obiectivelor și a operațiunilor realizate;
- neelaborarea, neactualizarea, nedifuzarea către salariați sau nerespectarea procedurilor operaționale aferente activităților specifice domeniului financiar-contabil, inclusiv a celor destinate procesului de inventariere a patrimoniului
 - cunoașterea insuficientă de către personalul structurilor financiar-contabile a prevederilor cadrului normativ aplicabil activităților specifice domeniului respectiv;
 - disfuncționalități privind respectarea principiului separării competențelor și a responsabilităților de execuție, avizare, aprobare și control intern (*exemplu:* activitățile de recepție, evidența contabilă primară și de gestiune, inventarierea patrimoniului, valorificarea inventarierii și evidența contabilă ș.a.);
 - organizarea și realizarea necorespunzătoare a inventarierii patrimoniului, a valorificării rezultatelor acesteia și a completării „registrlui inventar” (neconcordanțe între listele de inventariere și evidența tehnico-operativă; neconcordanțe între „registrlul inventar” și balanța de verificare ș.a.)
 - inexistența unor proceduri interne, sau proceduri cu un conținut inadecvat, pentru monitorizarea derulării contractelor economice, pentru recepția bunurilor, lucrărilor și serviciilor și pentru modul de desfășurare a procesului de casare a bunurilor aprobate pentru a fi scoase din uz (condițiile care trebuie îndeplinite, operațiunile specifice în funcție de apartenența la anumite grupe, aprobările necesare, documentele întocmite, valorificarea bunurilor clasate, înregistrările contabile) ș.a.;
 - deficiențe privind resursele umane referitoare la pontaje, evidența concediilor medicale, decontarea cheltuielilor cu deplasările ș.a.;

¹⁴ Din rapoartele de audit public intern nu reiese că aspectele/disfuncționalitățile identificate, cu privire la domeniul financiar-contabil, au un caracter sistemic, la nivelul întregii categorii de entități publice din administrația publică centrală

- nerespectarea condițiilor legale, de formă și/sau de fond, ale documentelor justificative utilizate pentru înregistrarea operațiunilor în contabilitate;

- inexistența rapoartelor de performanță, anexate la situațiile financiare anuale, care să prezinte, pentru fiecare program derulat: obiectivele, rezultatele preconizate și pe cele obținute, indicatorii și costurile asociate, situații privind angajamentele legale ș.a.;

- neactualizarea sau nerespectarea cadrului procedural intern pentru acordarea vizei de CFP, la nivelul entităților publice subordonate - stabilirea persoanelor împuternicite, a operațiunilor și a documentelor supuse CFP, a circuitului documentelor, a persoanelor coordonatoare, a separației competențelor și a responsabilităților ș.a.

- documente care nu poartă viza CFP și documente vizate pentru CFP dar necuprinse în raportările trimestriale privind activitatea de control financiar preventiv;

- acordarea vizei CFP ulterior datei la care au fost încheiate actele adiționale, sau avizarea facturilor pentru CFP ulterior datei la care au fost întocmite și înregistrate ordinele de plată prin care au fost achitate facturile respective;

- organizarea și implementarea deficitară a sistemului de control intern managerial (SCIM) la nivelul structurilor interne de specialitate

- diferențe între plățile înregistrate în contabilitate și cele înregistrate în alte situații financiare;

- încadrarea neunitară/eronată a cheltuielilor în clasificarea economică;

- documentele anexate la decont pentru justificarea avansurilor în numerar nu au viza compartimentului de specialitate;

- neefectuarea controlului lunar inopinat al casieriei;

- facturi care nu au fost înregistrate în aplicația e-Contracte sau diferențe între sumele din facturi și sumele din lista facturilor aferente contractelor respective, generată de aplicația e-Contracte;

- efectuarea unor cheltuieli fără documente justificative sau fără ca acestea să fie angajate, lichidate și ordonanțate în mod corespunzător;

- disfuncționalități în organizarea și utilizarea sistemelor informatice financiar-contabile pentru realizarea și menținerea înregistrărilor, accesarea operativă a datelor și a informațiilor, generarea unor situații centralizatoare și comparative ș.a.;

- efectuarea de înregistrări contabile în programul informatic fără a fi în concordanță cu documentele justificative anexate sau fără a avea documente justificative;

- deficiențe în modul de organizare a activității de pregătire a documentelor financiar-contabile în vederea predării lor la arhiva entităților;

- neelaborarea, elaborarea deficitară sau neaplicarea cadrului procedural intern pentru perfecționarea pregătirii profesionale continue a personalului de execuție și de conducere din structurile financiar-contabile, inclusiv a celui cu atribuții în acordarea vizei CFP.

***Concluzia Curții de Conturi a României** este că în auditarea domeniului financiar-contabil constatările făcute au fost în măsură a genera o imagine suficient de clară și de completă asupra conformării activității financiar-contabile la reglementările legale aplicabile.*

În același timp, Curtea de Conturi consideră că sunt relativ puține argumente credibile care să explice de ce continuă să existe aceleași tipuri de neconformități (privind: inventarierea, înregistrările contabile, documentele justificative, CFP, raportările, controlul intern managerial ș.a.), după atâția ani de funcționare a auditului public intern și în condițiile în care o mare parte dintre activitățile aferente sunt reglementate în mod analitic prin legislația specifică.

2.3) Concluzii privind domeniul achizițiilor publice

Domeniul achizițiilor publice cuprinde, de regulă, următoarele activități și aspecte principale:

- activitățile de fundamentare a necesarului anual de produse, lucrări și servicii, cu încadrarea în prevederile bugetare
- asigurarea cadrului organizatoric necesar
- modalitatea în care entitățile publice (entități contractante) își procură acest necesar de la operatorii economici, prin intermediul unor contracte/contracte-cadru încheiate ca urmare a derulării procedurilor legale de atribuire
- activitățile de asistență și suport pentru activitățile de achiziție (infrastructura tehnică ș.a.)
- activitățile de asistență și consiliere cu privire la desfășurarea ori structurarea procedurilor de achiziție publică
- executarea contractelor de achiziție publică.

Principalele obiective pe care și le-a fixat și le-a abordat auditul public intern, cu privire la domeniul achizițiilor publice, pot fi grupate în următoarele categorii:

- asigurarea cadrului organizatoric și de personal necesar activității de achiziții publice;
- elaborarea Programului anual de achiziții publice (PAAP);
- elaborarea, aprobarea și implementarea procedurilor interne privind achizițiile publice;
- atribuirea și semnarea contractelor de achiziții publice;
- administrarea/derularea contractelor de achiziții publice și efectuarea plăților aferente;
- organizarea, implementarea și funcționarea sistemului de control intern managerial în domeniul achizițiilor publice, inclusiv controlul financiar preventiv ș.a.

Constatările auditului public intern au vizat, în principal, următoarele aspecte referitoare la domeniul achizițiilor publice:

- **disfuncționalități în organizarea internă a activității de achiziții publice**
 - dimensionarea neadecvată a compartimentelor de achiziții publice, fără a ține seama de volumul, complexitatea și dificultatea obiectivelor; fluctuație ridicată a personalului; inexistența actelor administrative de nominalizare a personalului responsabil cu activitățile specifice domeniului achizițiilor publice;
 - necorelarea sarcinilor din fișele posturilor cu atribuțiile din ROF și cu activitățile desfășurate efectiv de personalul din structurile de achiziții și neactualizarea atribuțiilor din fișele postului conform modificărilor legislative intervenite;
 - pregătire profesională insuficientă, lipsă de specializare în achiziții publice, necunoașterea suficientă a Sistemului Electronic de Achiziții Publice (SEAP - funcțional în anul 2017);
- **cadrul procedural intern aferent activității de achiziții publice este incomplet și neactualizat în conformitate cu modificările legislative intervenite**
 - inexistența Strategiei anuale de achiziție publică ⁽¹⁵⁾ și a Programului anual de achiziții publice (PAAP); conținutul lor incomplet; neactualizarea la termen și conform modificărilor intervenite pe parcursul derulării acestora;
 - neelaborarea, elaborarea incompletă, neactualizarea sau neaplicarea procedurilor interne privind Strategia anuală de achiziție publică și PAAP;
 - fundamentarea PAAP fără a ține seama de priorități și de referatele de necesitate estimative elaborate de compartimentele de specialitate precum și de anticipările cu privire la fondurile bugetare alocate;
 - conținut incomplet al procedurilor operaționale pentru activitatea de achiziții, lipsa individualizării acestora pe fiecare tip de achiziție, neactualizarea lor în conformitate cu modificările legislative în domeniu;
- **nerespectarea prevederilor/metodologiilor legale privind organizarea și derularea achizițiilor publice**
 - divizarea achizițiilor publice în scopul de a se evita aplicarea procedurilor legale de licitație;
 - disfuncționalități privind efectuarea publicității și a transmiterii invitațiilor de participare la licitații, nerespectarea principiului tratamentului egal al participanților la licitație, aplicarea eronată a criteriilor de selecție;

¹⁵ art.11-12 din HG nr.395/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a prevederilor referitoare la atribuirea contractului de achiziție publică/acordului-cadru din Legea nr.98/2016 privind achizițiile publice

- neîntocmirea sau întocmirea incompletă a documentației pentru elaborarea și prezentarea ofertei, insuficiența specificațiilor tehnice ș.a.;
- organizarea licitațiilor fără constituirea comisiilor de evaluare, inexistența procedurilor de stabilire a responsabilităților și a separării sarcinilor;
- dosare incomplete ale achizițiilor, fără toate documentele justificative stabilite de legislație și de proceduri, inclusiv Strategia de contractare (*art.9 din HG nr.395/2016*) și documentele care dovedesc realizarea contractului (furnizarea produselor, execuția lucrărilor și prestarea serviciilor)
- disfuncționalități în organizarea și desfășurarea activității de administrare/derulare a contractelor de achiziții publice și efectuarea plăților aferente
 - personal nenominalizat prin decizii sau prin fișa postului pentru urmărirea derulării contractelor, sau cu sarcini și responsabilități incomplete;
 - disfuncționalități privind: verificarea corectitudinii etapelor de decontare, verificarea recepției produselor, lucrărilor și a serviciilor furnizate, verificarea întocmirii documentelor justificative, urmărirea respectării termenelor intermediare de plată și încadrarea în valoarea contractului ș.a.;
- organizarea și implementarea deficitară a sistemului de control intern managerial (SCIM) la nivelul structurilor de achiziții, inclusiv controlul financiar preventiv
 - încheierea de contracte de achiziții publice a căror valoare depășește limita aprobată prin bugetul anual și cuprinderea în unele contracte a unor clauze contractuale care aduc atingere intereselor patrimoniale ale entităților publice contractante;
 - neexercitarea CFP asupra tuturor documentelor care trebuie avizate, inclusiv contractele, și lipsa avizării de către compartimentul juridic a contractelor de achiziții încheiate;
 - nerespectarea principiului înregistrării în mod cronologic și în mod sistematic în contabilitate a operațiunilor financiare rezultate în urma desfășurării activităților de achiziții publice, neînregistrarea în contabilitate a tuturor bunurilor achiziționate ș.a.;
 - monitorizare insuficientă a implementării procedurilor specifice și a documentării adecvate a acestora;
- disfuncționalități în organizarea și utilizarea sistemelor informatice necesare activității de achiziții publice: dotări insuficiente sau neperformante, acces impropriu la SEAP, limitări și condiționări ale accesului la internet pentru colectarea informațiilor necesare, inexistența unor baze interne de date referitoare la furnizori ș.a.;

- neelaborarea, elaborarea deficitară sau neaplicarea cadrului procedural intern pentru perfecționarea pregătirii profesionale continue a personalului de execuție și de conducere din structurile de achiziții publice, inclusiv a celui cu atribuții în acordarea vizei CFP.

Concluzia Curții de Conturi a României este că în auditarea domeniului achizițiilor publice accentul a fost pus, de regulă, pe aspectele „formale” (organizare, existența cadrului procedural și derularea etapelor procedurale, existența documentelor și a actelor administrative, acordarea vizelor CFP ș.a.).

A fost acordată mai puțină atenție, sau deloc, aspectelor de fond referitoare la: realitatea și viabilitatea fundamentărilor; prioritățile conform strategiilor/planurilor de dezvoltare; identificarea punctelor slabe care pot favoriza vicierea derulării procedurilor de achiziție, fraudă și prejudiciile; justificarea încheierii unor acte adiționale; realitatea, corectitudinea și legalitatea documentelor justificative și a situațiilor de lucrări; recepționarea lucrărilor și efectuarea plăților; utilizarea în practică a achizițiilor efectuate și impactul acestora asupra performanței realizării obiectivelor entităților respective, pe scurt executarea contractelor de achiziții publice.

Curtea de Conturi a României consideră că ar fi fost în folosul consolidării complementarității între auditul public intern și cel extern, dacă auditul intern ar fi abordat într-o măsură semnificativă și o serie de aspecte referitoare la:

- realitatea fundamentării necesarului de achiziții publice cuprins în PAAP, inclusiv oportunitatea acestora, luându-se în considerare: prioritățile generate de strategiile/planurile naționale de dezvoltare reglementate legal sau de strategiile/planurile proprii entităților respective; stocurile existente; lucrările și proiectele începute și aflate în stadii intermediare de execuție, având termene de finalizare depășite; necesitatea reală a achizițiilor din PAAP; posibilitatea utilizării operative în practică a achizițiilor efectuate; încadrarea în bugetul aprobat ș.a.;

- utilizarea PAAP nu doar ca pe un simplu document de evidență a achizițiilor publice, ci ca pe un instrument de planificare managerială, în corelație cu politica privind managementul performanței;

- identificarea „punctelor slabe” ale variantei în care procedurile de achiziție sunt derulate la nivelul fiecărei entități subordonate, pentru aceleași categorii de produse, și relevarea „punctelor tari” ale variantei de achiziții centralizate, la nivelul entităților ierarhic superioare pentru toate entitățile subordonate, pentru categoriile de produse, lucrări și servicii care se pretează la acest procedeu, în vederea economisirii de resurse interne și obținerii celui mai favorabil raport calitate-preț pentru toate entitățile;

- implicațiile și responsabilitățile sistării finanțării pentru unele obiective începute și neterminate, în favoarea demarării altora, fără o justificare temeinică, atât legală, cât și din punct de vedere al performanței (economicitate, eficiență, eficacitate);

- stabilirea corectă și legală a tipului de procedură aplicabilă fiecărei achiziții publice înscrise în PAAP și stabilirea corectă a cerințelor solicitate prin caietul de sarcini și/sau a factorilor de evaluare, astfel încât să existe o asigurare rezonabilă că acestea nu sunt „dedicate” unui anumit ofertant;

- verificarea legalității și a justificării încheierii de acte adiționale pentru modificarea unor clauze ale contractelor adjudecate în urma derulării procedurilor legale de achiziții publice - astfel încât acestea să nu modifice datele de bază și încadrarea în criteriile conform cărora au fost adjudecate contractele, denaturând astfel rezultatul inițial al procedurilor aplicate;

- accent sporit pe realitatea, corectitudinea și legalitatea documentelor justificative și a situațiilor de lucrări; realitatea și corectitudinea recepționării produselor, a lucrărilor și a serviciilor achiziționate; punerea în funcțiune/folosință a bunurilor; efectuarea plăților; constituirea și menținerea garanției de bună execuție; responsabilități pentru degradări și vicii în perioada de garanție ș.a.;

- verificarea situațiilor în care entitățile publice sunt sancționate contravențional cu privire la nerespectarea prevederilor legale specifice domeniului achizițiilor publice, având în vedere că sancțiunile aplicate și achitate devin pagubă pentru entitățile în cauză;

- aplicarea procedurilor legale în toate situațiile în care sunt identificate posibile prejudicii în activitățile din domeniului achizițiilor publice, nu doar formularea de recomandări pentru îmbunătățirea procedurilor interne specifice (*pct. 4.2.2 din Anexa nr.23 la „Normelor generale (...)” aprobate prin HG nr.1086/2013: „în cazul identificării unor iregularități sau posibile prejudicii, raportează imediat conducătorului entității publice și structurii de control intern abilitate”*);

- calitatea procedurilor interne referitoare la domeniul achizițiilor publice și cauzele reale pentru care acestea nu au fost respectate în totalitate;

- identificarea impactului pe care disfuncționalitățile procedurale interne privind promovarea unei conduite etice și a valorilor corespunzătoare, în cadrul entităților publice, l-au avut în apariția deficiențelor constatate de către auditul intern;

- modul în care au fost dispuse și implementare, la nivelul entităților, măsurile necesare și legale pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse, pentru domeniul achizițiilor publice, prin deciziile Curții de Conturi, respectiv a recomandărilor transmise prin scrisorile cu recomandări în cazul valorificării acțiunilor de auditul performanței.

2.4) Concluzii privind domeniul resurselor umane

Pentru realizarea obiectivelor entităților publice, un rol important îl are resursa umană - cea mai importantă resursă dintre toate tipurile de resurse utilizate de către entități și singura creatoare de valoare - ca urmare a implicării directe și a contribuției esențiale la planificarea, organizarea, desfășurarea, coordonarea, evaluarea și controlul tuturor activităților care concură la realizarea scopului pentru care au fost înființate și sunt finanțate din fonduri publice respectivele entități.

Realizarea performantă a obiectivelor este determinată, în mod direct, indiferent de domeniul de activitate al entităților publice, de atenția pe care managementul o acordă resurselor umane (respect, motivare, cointeresare ș.a.), complementar atenției pentru celelalte aspecte specifice activității.

Principalele obiective pe care și le-a fixat și le-a abordat auditul public intern, cu privire la domeniul resurselor umane, pot fi grupate în următoarele categorii:

- asigurarea cadrului organizatoric și de personal necesar activității de resurse umane - structură organizatorică, stat de funcții și de personal, elaborarea și actualizarea documentelor de organizare (organigrama, ROF, fișa postului ș.a.) ș.a.;
- elaborarea, aprobarea și implementarea procedurilor interne aferente activității de resurse umane;
- modalitatea de organizare și derulare a activităților de recrutare, selecție, angajare, evaluarea performanțelor, promovare, perfecționare profesională continuă a personalului ș.a. ;
- gestionarea și monitorizarea evoluției carierei profesionale a personalului, gestionarea dosarelor de personal și profesionale, a declarațiilor de avere și a declarațiilor de interese, a Registrului general al salariaților ș.a. ;
- stabilirea și acordarea drepturilor de natură salarială cuvenite personalului;
- fiabilitatea sistemului informatic utilizat pentru gestionarea resurselor umane și organizarea și efectuarea arhivării documentelor aferente domeniului ș.a. ;
- organizarea, implementarea și funcționarea sistemului de control intern managerial în domeniul resurselor umane, inclusiv controlul financiar preventiv (CFP) ș.a.

Constatările auditului public intern au vizat, în principal, următoarele aspecte referitoare la domeniul resurselor umane:

- inexistența strategiilor și/sau a politicilor de resurse umane sau existența acestora cu un conținut incomplet;
- neîntocmirea/neactualizarea ROF și a fișelor de post pentru toate funcțiile existente în entitățile publice
 - lipsa unui format standard al fișelor posturilor, aplicabil unitar, pentru funcțiile de conducere, respectiv de execuție și neconcordanțe între atribuțiile prevăzute în fișele posturilor și cele din ROF;

- fișe ale posturilor incomplete, neînregistrate, nedatate sau nesemnate de către persoanele care le-au elaborat și de către ocupanții posturilor respective;

- necunoașterea atribuțiilor postului și a modului de exercitare a lor de către ocupanții posturilor și situații de neconcordanță între sarcinile stabilite prin fișele posturilor și cele executate efectiv;

- inexistența procedurilor specifice pentru toate categoriile de activități din domeniul resurselor umane, conținut incomplet al acestora, nerespectarea lor de către personalul de specialitate, necunoașterea sau nerespectarea reglementărilor legale aplicabile

- necuprinderea în proceduri operaționale a tuturor activităților desfășurate la nivelul compartimentelor de resurse umane și neactualizarea procedurilor în funcție de modificările organizatorice și legislative;

- disfuncționalități în evaluarea performanțelor profesionale ale personalului (rapoarte de evaluare incomplete), în promovarea acestuia și în dezvoltarea și monitorizarea carierei profesionale;

- gestionarea improprie și neactualizarea contractelor individuale de muncă, a dosarelor de personal și profesionale;

- neînregistrarea și arhivarea defectuoasă a documentelor aferente domeniului ș.a. ;

- disfuncționalități în organizarea și implementarea SCIM (sistemul de control intern managerial) la nivelul structurilor de resurse umane, inclusiv a CFP;

- stabilirea eronată a unor drepturi de natură salarială, acordarea unor drepturi salariale contrar prevederilor legale aplicabile și calcule eronate ale bazei de impozitare și ale obligațiilor de plată către bugetele publice;

- disfuncționalități privind aplicarea vizei de CFP pe decizii interne pentru acordarea unor drepturi salariale și pentru angajarea și promovarea personalului;

- neîntocmirea contractelor individuale de muncă sau neînregistrarea tuturor modificărilor aduse acestora;

- lipsa de transparență în legătură cu organigrama și posturile vacante, constituirea defectuoasă a comisiilor de concurs;

- inexistența procedurilor specifice pentru planificarea și realizarea pregătirii și perfecționării profesionale continue a personalului de conducere și de execuție, conținut incomplet al acestora sau neimplementarea lor

- fundamentare neadecvată a nevoilor reale de pregătire și de perfecționare profesională a personalului, inexistența/inconsistența sau nerealizarea în totalitate a programelor anuale de perfecționare și finanțarea insuficientă a acestei activități;

- programul de dezvoltare al entității nu include acțiunile de perfecționare continuă a pregătirii profesionale;

- insuficientă monitorizare și evaluare a efectelor perfecționării pregătirii profesionale asupra comportamentului profesional al personalului, a cunoștințelor,

abilităților și aptitudinilor dobândite, a performanței realizării sarcinilor, promovării în carieră ș.a.;

- inexistența unor sisteme informatice integrate la nivelul entităților publice, pentru gestionarea resurselor umane, sau existența unor sisteme neperformante, inadecvate pentru constituirea, actualizarea și accesarea operativă și statistică a bazelor de date privind resursele umane.

Concluzia Curții de Conturi a României este că în auditarea domeniului resurselor umane au fost puțin abordate, sau deloc, aspectele „sensibile” de management al resurselor umane de felul: fundamentarea structurii organizatorice și a statului de funcții; neatingerea obiectivelor entității ca urmare a angajării de personal care nu corespunde cerințelor posturilor, din punct de vedere al pregătirii și al experienței; inexistența indicatorilor de performanță; litigii cu salariații ca urmare a acordării necorespunzătoare a unor drepturi de natură salarială ș.a.

Curtea de Conturi a României consideră că ar fi fost indicat ca, în domeniul resurselor umane, auditul intern să fi abordat, instrumentat și valorificat într-o măsură mai mare și următoarele aspecte:

- necesitatea fundamentării structurilor organizatorice și a statelor de funcții în concordanță cu necesitățile reale și în corelare cu obiectivele entităților, precum și fundamentarea modificărilor repetate de organigramă, oportunitatea creării unor structuri și posturi noi ținând cont de ținta de performanță stabilită;

- obligativitatea scoaterii la concurs, periodic, a posturilor vacante, sau revizuirea organigramei și renunțarea la aceste posturi dacă managementul consideră că activitatea se derulează în parametrii de performanță și în condițiile menținerii acestor posturi neocupate;

- necesitatea fundamentării unor cerințe specifice și a unui profil al candidaților pentru posturile vacante, în concordanță cu necesitățile reale ale entităților reieșite din strategii/planuri de dezvoltare instituțională, ținte de performanță, modificări legislative ș.a. ;

- angajarea/promovarea unor persoane care nu corespund cerințelor posturilor respective, au performanțe slabe și/sau îndeplinesc condițiile legale sau criteriilor din reglementările/procedurile interne entităților;

- numirea în posturi de conducere a unor persoane din afara entităților respective, fără a îndeplini condițiile și criteriile interne și/sau numirea cu delegație a unor persoane din alte entități publice sau private;

- nerealizarea obiectivelor entităților ca urmare a angajării și/sau promovării de personal, de conducere și de execuție, care nu corespunde, din punct de vedere al pregătirii și al experienței, cu cerințele posturilor respective și cu cele din reglementările interne;

- aplicarea procedurilor legale în toate situațiile în care sunt identificate posibile prejudicii în activitățile din domeniului resurselor umane, nu doar formularea de recomandări pentru îmbunătățirea procedurilor interne specifice (*pct. 4.2.2 din Anexa nr.23 la „Normelor generale (...)” aprobate prin HG nr.1086/2013*): prejudicii cauzate entității din drepturi salariale acordate nelegal; litigii cu salariații ca urmare a acordării necorespunzătoare a unor drepturi de natură salarială (dobânzi stabilite de instanțele de judecată aferente drepturilor salariale calculate eronat și neachitate la timp) ș.a. ;

- impactul avut de inexistența unui sistem bine fundamentat și cuantificabil de indicatori de performanță pentru măsurarea gradului de realizare a obiectivelor individuale ale personalului cu funcții de execuție și ale celui cu funcții de conducere;

- identificarea impactului pe care disfuncționalitățile procedurale interne privind promovarea unei conduite etice și a valorilor corespunzătoare, în cadrul entităților publice, l-au avut în apariția deficiențelor constatate de către auditul intern în domeniul resurselor umane;

- modul în care au fost dispuse și implementare, la nivelul entităților, măsurile necesare și legale pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse, pentru domeniul resurselor umane, prin deciziile Curții de Conturi, respectiv a recomandărilor transmise prin scrisorile cu recomandări în cazul valorificării acțiunilor de auditul performanței.

2.5) Concluzii privind domeniul IT

Tehnologia informației (IT) este definiția generică a tuturor activităților/elementelor prin care are loc prelucrarea de date și informații, iar entitățile publice sunt obligate, pentru a ține pasul și a se integra eficient în societatea de astăzi, devenită o societate informațională, să-și stabilească obiective clare și precise, în cadrul strategiilor de dezvoltare și de management, cu privire nu numai la dotarea/implementarea cu sisteme informatice performante și fiabile, dar și cu privire la reevaluarea și modelarea percepției propriilor salariaților cu privire la utilitatea, limitele și efectele utilizării pe scară largă a mijloacelor IT.

Principalele obiective pe care și le-a fixat și le-a abordat auditul public intern, cu privire la domeniul IT, pot fi grupate în următoarele categorii:

- elaborarea, aprobarea și implementarea strategiei în domeniul IT;
- asigurarea cadrului organizatoric, de personal și funcțional necesar activității IT - structură organizatorică; stat de funcții și de personal; atribuții, competențe, și responsabilități; resurse tehnice, umane și materiale disponibile ș.a. ;
- organizarea, implementarea, administrarea/mentenanța sistemului IT: infrastructura; adecvarea programelor informatice; poșta electronică; pagina web; transparența ș.a.;
- modul în care sunt elaborate și implementate procedurile interne specifice domeniului IT, inclusiv procedurile de asigurare a securității informatice.

Constatările auditului public intern au vizat, în principal, următoarele aspecte referitoare la domeniul IT:

- inexistența unor documente de planificare strategică, existența acestora cu un conținut incomplet sau inadecvat, sau neimplementarea lor - care să integreze și să definească viziunea, misiunea și obiectivele strategice IT, în vederea creării premiselor unei dezvoltări durabile a sistemului;

- absența procedurilor operaționale, conținut incomplet cu privire la elaborarea, comunicarea și implementarea strategiilor și a politicilor în domeniul IT;

- disfuncționalități în organizarea și funcționarea compartimentelor IT

- deficit de personal de specialitate cu pregătire profesională adecvată, neadaptat la nevoile reale ale entității și fluctuație semnificativă a acestuia;

- dificultăți în recrutarea de personal cu pregătire adecvată, ca urmare a restricțiilor bugetare de finanțare;

- documentele de organizare ale compartimentelor IT nu definesc complet și adecvat atribuțiile, responsabilitățile și sfera de relații a posturilor respective și nu asigură concordanța între atribuțiile prevăzute în fișele posturilor IT, activitățile care se realizează efectiv și cele din ROF;

- nu sunt stabilite planuri de asigurare a continuității activității la nivelul compartimentelor IT;

- inexistența planurilor de formare/perfecționare a pregătirii profesionale a personalului din domeniul IT, existența acestora cu un conținut incomplet sau inadecvat, sau neimplementarea lor din lipsă de fonduri;

- aspecte de neconformitate cu privire la organizarea, implementarea, administrarea/mentenanța sistemului IT - infrastructură; programe informatice ș.a.

- servere și echipamente IT insuficiente și uzate moral și fizic; absența contractelor de mentenanță; spații neadecvate pentru servere și celelalte echipamente; incompatibilități între unele sisteme de operare și aplicațiile utilizate; echipamente IT care nu asigură recuperarea informațiilor în cazuri de risc ș.a.;

- programe informatice insuficiente, neperformante și neadecvate cu obiectivele și nevoile entităților și ale utilizatorilor interni;

- neactualizarea paginii de internet cu informații provenite de la compartimentele responsabile pentru conținutul acestora;

- inexistența procedurilor interne operaționale pentru activitatea de IT, inclusiv procedurile de asigurare a securității informatice, existența acestora cu un conținut incomplet, inadecvat sau ineficace, sau neimplementarea lor

- absența procedurilor operaționale privind elaborarea, actualizarea și implementarea unor strategii sau politici de securitate a informațiilor, cu obiective strategice, responsabilități și termene de implementare;

- aplicațiile informatice anti-virus, considerate elemente ale politicii de securitate IT, nu sunt clar definite și formalizate astfel încât să se concretizeze un plan

privind securitatea informației și a sistemului informatic - o parte dintre computerele instituțiilor nu au instalat un program anti-virus performant și actualizat;

- management deficitar al parolelor pentru subsistemele IT (parole de acces la servere, parole pentru echipamentele de rutare, parole pentru acces administrare pagina web ș.a.) ;

- lipsa procedurilor privind drepturile de acces, înregistrare, modificare, citire, tipărire și ștergere a datelor din unele sisteme informatice (*exemplu: programul de contabilitate bugetara „eXpert Bugetar”*) ;

- lipsa planurilor de recuperare a datelor în caz de dezastru elaborat și aprobat de conducere și cunoscut de către salariați.

Concluzia Curții de Conturi a României este că auditarea domeniului IT a pus accentul, de regulă, pe aspectele de organizare, existența cadrului procedural, existența actelor administrative ș.a. și mai puțin, sau deloc, pe aspecte privind: eficacitatea sistemelor IT; implicarea redusă a managementului în asigurarea resurselor necesare sistemului IT; impactul negativ al disfuncționalităților din domeniul IT asupra realizării obiectivelor entităților publice și asupra calității serviciilor și a relațiilor cu cetățeni; pagini de internet incomplet concepute din punctul de vedere al „transparenței” și greu de accesat ș.a.

Curtea de Conturi a României consideră că obiectivele auditului intern pentru domeniul IT ar fi trebuit să cuprindă și aspecte referitoare la:

- cauzele reale, interne sau exterioare entităților, ale neasigurării resurselor tehnice, materiale și de personal pentru compartimentele IT, în condițiile în care aceste compartimente sunt prioritare iar constrângerile bugetare nu sunt severe;

- pierderea unor specialiști în domeniul informatic urmare a condițiilor precare de desfășurare a activității și a unei salarizări necorespunzătoare;

- fundamentarea insuficientă a tipului și a performanțelor sistemelor IT achiziționate, din punctul de vedere al posibilităților de integrare și interconexiune cu celelalte sisteme existente în entitățile respective, sau a interoperabilității cu sistemele IT ale unităților subordonate, respectiv ale entităților ierarhic superioare, sau ale unor entități publice de reglementare, supraveghere și control (raportări on-line ș.a.) ;

- nesoluționarea la timp și în mod eficace a incidentelor apărute în funcționarea normală a sistemelor IT, generatoare de întreruperi și blocaje în activitatea unor compartimente, cu impact direct asupra calității serviciilor având ca beneficiari cetățenii sau alte persoane juridice publice și private;

- absența unor clauze contractuale de transfer al proprietății, după o anumită perioadă contractuală, pentru software sistemelor IT achiziționate de la firme specializate - în vederea asigurării continuității activității și evitarea blocării sistemelor la finalul perioadelor respective;

- asigurarea activității specifice de IT la un nivel minimal, pe bază de contract de prestări servicii cu operatori economici specializați (externalizare), nefiind realizate astfel toate atribuțiile/obiectivele stabilite în ROF pentru compartimentul IT (elaborarea de studii, analize, strategii și politici de dezvoltare a sistemelor informatice; elaborarea și implementarea proiectelor de informatizare; asigurarea interfeței tehnice cu unitățile subordonate ș.a.)

- neconformități privind paginile de internet: nu cuprind toate informațiile și documentele prevăzute de reglementările legale aplicabile privind liberul acces la informațiile de interes public; sunt neclare și cu conținut incomplet; greu accesibile ș.a.

- inexistența/inconsistența/neaplicarea procedurilor operaționale pentru primirea on-line a petițiilor pe pagina de internet, cu generarea automată de către sistem a unui răspuns către petent cu indicarea numărului de înregistrare și a termenului de soluționare și răspuns și cu crearea unui istoric al primirii și înregistrării petițiilor care să se păstreze o perioadă determinată;

- posibilitatea utilizării în mod neadecvat a datelor și a informațiilor din sistem, de către persoane neautorizate, precum și „breșe de securitate” privind păstrarea integrității și confidențialității datelor cu caracter personal;

- utilizarea în activitatea internă a entităților publice a unor programe informatice fără deținerea de licențe, sau cu licențe având perioada de valabilitate expirată;

- neorganizarea și neimplementarea controlului intern managerial pentru domeniul IT și impactul negativ avut asupra eficienței și eficacității realizării operațiunilor și a obiectivelor entității;

- modul în care au fost dispuse și implementare, la nivelul entităților, măsurile necesare și legale pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse, pentru domeniul IT, prin deciziile Curții de Conturi, respectiv a recomandărilor transmise prin scrisorile cu recomandări în cazul valorificării acțiunilor de auditul performanței.

2.6) Concluzii privind domeniul juridic

Domeniul juridic cuprinde ansamblul activităților care asigură buna funcționare a entităților publice din punctul de vedere al respectării prevederilor legale în vigoare, al anticipării și al rezolvării juridice a unor aspecte specifice activităților desfășurate, al prezervării și susținerii intereselor lor patrimoniale în raporturile cu persoanele fizice sau juridice ș.a.

Principalele obiective pe care și le-a fixat și le-a abordat auditul public intern, cu privire la domeniul juridic, pot fi grupate în următoarele categorii:

- asigurarea cadrului organizatoric, funcțional și de raportare al activității juridice în cadrul entităților publice;

- planificarea și organizarea activității juridice, gestionarea dosarelor cauzelor în care entitățile au fost parte;

- reprezentarea intereselor entităților în instanță, exercitarea căilor de atac, obținerea hotărârilor judecătorești și punerea lor în executare;
- analiza cauzelor care au dus la pierderea acțiunilor în instanță;
- acordarea vizei de legalitate pe documentele entităților;
- arhivarea documentelor aferente activităților juridice;
- organizarea, implementarea și funcționarea sistemului de control intern managerial în domeniul juridic ș.a.

Constatările auditului public intern au vizat, în principal, următoarele aspecte referitoare la domeniul juridic:

- aspecte privind disfuncționalități în organizarea și funcționarea compartimentelor juridice din cadrul entităților publice
 - personal de specialitate insuficient, în comparație cu atribuțiile și responsabilitățile compartimentelor juridice și a specificului și volumului activităților desfășurate, precum și încadrarea consilierilor juridici cu jumătate de normă;
 - inexistența procedurilor specifice pentru toate categoriile de activități din domeniul juridic; existența acestora cu un conținut incomplet sau neactualizat urmare a reorganizărilor sau a modificării reglementărilor în domeniu și a practicii în materia juridică; neimplementarea sau nerespectarea lor de către personalul de specialitate;
 - neclarități procedurale referitoare la atribuțiile și la sarcinile stabilite la nivelul compartimentului juridic și la separarea sarcinilor și a responsabilităților; absența unor indicatori de performanță reali și cuantificabili aferenți activităților juridice;
 - nestabilirea cu claritate a unor relații funcționale ale compartimentului juridic cu celelalte structuri interne ale entităților, în vederea îndeplinirii cu eficiență și eficacitate a atribuțiilor juridice;
 - proceduri incomplete, neactualizate sau nerespectate, cu privire la exercitarea atribuțiilor compartimentelor juridice de la nivelul entităților ierarhic superioare, care vizează desfășurarea activității juridice pentru entităților subordonate, și/sau monitorizarea activității juridice desfășurate de către aceste entități;
 - lipsa de preocupare pentru elaborarea, aprobarea, finanțarea și implementarea unor programe de perfecționare a pregătirii profesionale a personalului de specialitate din compartimentele juridice;
- gestionarea inadecvată a dosarelor juridice în care entitățile au fost parte pe rolul instanțelor de judecată
 - dosarele nu conțin toate documentele emise sau elaborate pe timpul derulării acțiunii în instanță, iar unele dosare nu sunt închise ca urmare a neatașării hotărârilor judecătorești, definitive și irevocabile;
 - unele registre specifice activității juridice nu sunt completate la zi, nu au completate toate rubricile sau conțin date completate în mod greșit („registru de

corespondență specific activității juridice”, „registru litigiilor”, „condica termenelor”, „registru de evidență a situațiilor litigioase”, „registru privind avizele” ș.a.) ;

- absența rapoartelor, sau rapoarte incomplete, privind: activitatea desfășurată la nivelul compartimentelor juridice; acțiunile pierdute în instanță; acțiunile în pretenții; analiza activității de soluționare a petițiilor ș.a. ;

- interesele patrimoniale ale entităților nu au fost întotdeauna susținute, în instanță, cu maximă eficiență și eficacitate, ca urmare a absentării reprezentanților entităților de la ședințele de judecată la termenele stabilite de instanțe; a neîntocmirii și netransmiterii, sau transmiterii cu întârziere, a întâmpinărilor la cererile de chemare în judecată și la recursuri ș.a. ;

- disfuncționalități în acordarea avizelor de legalitate pe documentele entităților
 - inexistența procedurilor, proceduri incomplete, neactualizate sau nerespectate;

- atribuții și competențe, circuitul documentelor și termene de aplicare necuprinse în mod analitic în procedurile operaționale;

- necunoașterea suficientă de către celelalte structuri interne ale entităților a procedurilor referitoare la acordarea vizei de legalitate de către compartimentul juridic ș.a. ;

- pregătirea și arhivarea necorespunzătoare a documentelor juridice
 - inexistența procedurilor, proceduri incomplete, neactualizate sau nerespectate privind pregătirea și arhivarea documentelor aferente domeniului juridic;
 - lipsa unor spații de depozitare adecvate pentru păstrarea și arhivarea dosarelor; păstrarea dosarelor finalizate în același loc cu dosarele aflate pe rolul instanțelor de judecată; arhivarea necorespunzătoare a dosarelor ș.a.

Concluzia Curții de Conturi a României este că auditul public intern a acordat atenție domeniului juridic, dar nu la nivelul importanței pe care acesta o are pentru funcționarea în limitele legale a entităților publice și nici al impactului pe care performanța activității compartimentelor juridice o are asupra susținerii intereselor patrimoniale ale entităților respective în raporturile cu alte entități publice sau private și cu persoanele fizice.

Curtea de Conturi a României consideră că auditarea domeniului juridic ar fi trebuit orientată și asupra următoarelor aspecte:

- inexistența unor strategii și/sau a unor politici în domeniul juridic, existența acestora cu un conținut incomplet sau neimplementarea lor;

- cauzele reale, interne sau exterioare entităților, ale neasigurării resurselor necesare, inclusiv de personal, pentru compartimentele juridice;

- pierderea unor specialiști în domeniul juridic urmare a condițiilor precare de desfășurare a activității și a unei salarizări necorespunzătoare;

- impactul asupra performanței activității juridice a lipsei sau implementării deficitare a unor sisteme/programe informatice specifice ⁽¹⁶⁾;

- lipsa procedurilor, sau neaplicarea acestora, referitoare la transmiterea către conducătorii entităților, periodic, a unor informări cu privire la fiecare hotărâre judecătorească nefavorabilă și stabilirea eventualelor responsabilități și a măsurilor organizatorice de urmat;

- lipsa procedurilor, sau neaplicarea acestora, referitoare la analiza oportunității „ne-apelării” în instanță, în cazurile în care cheltuielile aferente continuării acțiunilor nu sunt justificate de interesul real și cuantificabil al cauzelor respective;

- realitatea fundamentărilor, oportunitatea și existența aprobărilor legale cu privire la achiziționarea de servicii juridice de consultanță, de asistență și/sau de reprezentare, în condițiile în care entitățile publice au în structura organizatorică personal propriu de specialitate juridică (*Art. I OUG nr.26/2012 privind unele măsuri de reducere a cheltuielilor publice și întărirea disciplinei financiare și de modificare și completare a unor acte normative*);

- realitatea fundamentărilor, oportunitatea și existența aprobărilor legale cu privire la „externalizarea” activităților juridice;

- impactul (negativ) organizării compartimentului juridic numai la nivelul entităților ierarhic superioare, cu atribuții extinse și exclusive la nivelul entităților subordonate, asupra performanței activității juridice și a susținerii intereselor patrimoniale ale acestor entități;

- evaluarea și cuantificarea pierderilor suferite de entitățile publice ca urmare a pierderii unor acțiuni în instanță, cauzate de organizarea neadecvată a compartimentelor juridice și de nivelul insuficient al resurselor alocate (personal insuficient), comparativ cu „economii” realizate printr-o organizare și o finanțare care nu țin cont de necesarul obiectiv care corespunde cel mai bine intereselor economice urmărite;

- situațiile în care iregularitățile sau posibilele prejudicii identificate de către structurile de audit public intern (*pct. 4.2.2 din Anexa nr.23 la „Normelor generale (...)” aprobate prin HG nr.1086/2013*), sau abaterile constatate de către alte organe de control din afara entităților respective, sunt aferente unor acțiuni ale căror documente poartă viza de legalitate a compartimentelor juridice;

- diseminarea operativă de către compartimentul juridic, către celelalte structuri interne ale entităților publice, a modificărilor legislative semnificative pentru activitățile

¹⁶ în condițiile în care „Sistemul informațional și raportarea activităților” reprezintă obiectiv principal al activității de audit intern, conform Ghidului practic al misiunii de audit public privind activitatea juridică elaborat de UCAAPI

lor specifice și a implicațiilor preconizate care necesită revizuirii ale cadrului procedural intern;

- modul în care au fost dispuse și implementare, la nivelul entităților, măsurile necesare și legale pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse, pentru domeniul juridic, prin deciziile Curții de Conturi, respectiv a recomandărilor transmise prin scrisorile cu recomandări în cazul valorificării acțiunilor de auditul performanței

2.7) Concluzii privind domeniul fondurilor europene

Principalele obiective pe care și le-a fixat și le-a abordat auditul public intern, cu privire la domeniul fondurilor europene, pot fi grupate în următoarele categorii:

- asigurarea cadrului organizatoric și funcțional pentru derularea activităților privind accesarea și utilizarea fondurilor europene;

- derularea activităților și a etapelor specifice: ◦ evaluarea și selecția proiectelor ◦ atribuirea contractelor de finanțare ◦ respectarea termenelor limită privind transmiterea cererilor de finanțare, a anexelor obligatorii și a acordului de parteneriat ◦ monitorizarea implementării și derulării proiectelor ◦ managementul financiar al proiectelor ◦ modul de efectuare a plăților ș.a.;

- organizarea, implementarea și funcționarea sistemului de control intern managerial în domeniul fondurilor europene.

Constatările auditului public intern au vizat, în principal, următoarele aspecte referitoare la domeniul fondurilor europene:

- neorganizarea unor structuri interne de specialitate pentru derularea operațiunilor specifice domeniului fondurilor europene și neasigurarea resurselor tehnice, financiare și de personal necesare derulării în condiții de performanță a activităților lor;

- inexistența unor fundamentări realiste ale necesarului de personal de specialitate, inclusiv din punctul de vedere al pregătirii și al experienței profesionale în domeniu, sau existența unor fundamentări nerealiste;

- număr insuficient de personal implicat în implementarea programelor cu finanțare europeană, supraîncărcare cu sarcini a acestuia în detrimentul calității și pregătire profesională insuficientă sau nesatisfăcătoare a personalului în domeniul managementului de proiecte ș.a.;

- experiență deficitară în activitatea specifică a personalului nou angajat și inexistența sau inconsistența unor programe de perfecționare a pregătirii profesionale a personalului implicat în gestionarea fondurilor europene;

- inexistența unor proceduri specifice pentru toate categoriile de activități aferente domeniului fondurilor europene, sau proceduri incomplete, neactualizate sau nerespectate, fără reguli, atribuții, sarcini și responsabilități instituționale și personale clare și bine individualizate;

- disfuncționalități în implementarea proiectelor: modificări contractuale nepermise în cadrul proiectelor; executarea cu deficiențe și întârzieri a lucrărilor; nefinalizarea unor lucrări sau depășirea termenelor stabilite; remunerarea personalului de specialitate fără respectarea clauzelor contractuale ș.a.

Concluzia Curții de Conturi a României este că auditul public intern a abordat cu timiditate domeniul fondurilor europene - o temă aflată în atenția publică de ani de zile și pentru care România este catalogată încă a fi o țară cu o rată insuficientă de absorbție - iar constatările din rapoartele primite de la entitățile administrației publice centrale nu sunt în măsură a da un răspuns satisfăcător la unele probleme trenante cu care se confruntă societatea românească și în care sunt, sau pot fi atrase și fonduri europene.

Curtea de Conturi a României consideră că funcția de audit public intern ar fi putut fi valorificată mai complet și mai intens în domeniul fondurilor europene, prin aport substanțial de plus-valoare, dacă ar fi fost direcționată și asupra următoarelor aspecte:

- inexistența unor strategii și/sau a unor politici în domeniul fondurilor europene, existența acestora cu un conținut incomplet sau neimplementarea lor;
- cauzele și justificările reale ale situațiilor în care, chiar dacă era posibil, nu s-a încercat și varianta accesării fondurilor europene pentru proiectele importante;
- identificarea și cuantificarea impactului pe care diminuarea sau întârzierea alocării și a virării contribuției financiare de la bugetul statului, pentru proiectele în cofinanțare, l-a avut asupra: viabilității proiectelor; suspendării sau blocării finanțării din fonduri europene; penalizărilor contractuale aferente; nerespectării termenelor de finalizare; perturbarea unor activități și procese urbane; afectarea programului și a vieții cotidiene ale cetățenilor ș.a. ;
- absența unui sistem bine fundamentat și cuantificabil de indicatori de performanță pentru măsurarea gradului de realizare a obiectivelor individuale ale personalului cu funcții de execuție și a celui cu funcții de conducere antrenat în accesarea fondurilor europene și în derularea programelor finanțate din acestea;
- identificarea impactului pe care disfuncționalitățile procedurale interne privind promovarea unei conduite etice și a valorilor corespunzătoare în cadrul entităților publice l-au avut în apariția disfuncționalităților constatate de către auditul public intern și în eventualele „puncte slabe” identificate de către acesta în activitatea specifică referitoare la domeniul fondurilor europene;
- modul în care au fost dispuse și implementare, la nivelul entităților, măsurile necesare și legale pentru ducerea la îndeplinire a măsurilor dispuse, pentru domeniul fondurilor europene, prin deciziile Curții de Conturi, respectiv a recomandărilor

transmise prin scrisorile cu recomandări în cazul valorificării acțiunilor de auditul performanței și a recomandărilor formulate de către Autoritatea de Audit pentru aplicarea, în conformitate cu legislația comunitară și/sau națională, unor corecții financiare sau luarea măsurilor care să asigure înlăturarea neregulilor/recuperarea cheltuielilor nejustificate.

2.8) Concluzii privind domeniul funcțiilor specifice

Din rapoartele transmise de către structurile de audit public intern organizate la nivelul entităților aparținând administrației publice centrale, reiese că au fost abordate, în cadrul acțiunilor de audit intern realizate, și aspecte privitoare la organizarea și funcționarea unor activități, procese sau operațiuni circumscrise strict obiectului de activitate și sferei de competență ale entităților respective.

Domeniul funcțiilor specifice este un domeniu generic care grupează activități derivate în mod direct din obiectul de activitate al fiecărei entități publice și care concură, prin gradul lor de specificitate, la atingerea scopului principal pentru care entitățile respective au fost înființate și finanțate din fonduri publice.

Din analiza rapoartelor primite, Curtea de Conturi reține că unele aspecte ale funcțiilor specifice au fost auditate în cadrul celorlalte domenii prezentate la subcapitolele anterioare - ca urmare a faptului că unele funcții care au fost specifice pentru anumite entități au fost, pentru altele, activități generale incluse în celelalte domenii de audit.

Ca urmare, având în vedere și gradul de unicitate al unor funcții specifice, precum și eterogenitatea constatărilor cuprinse în rapoartele structurilor de audit intern, vor fi prezentate, în continuare, câteva constatări mai semnificative fără a se insista asupra nivelului de generalizare a lor.

Constatările auditului public intern au vizat, în principal, următoarele aspecte referitoare la domeniul funcțiilor specifice:

- neorganizarea sau organizarea deficitară a unor structuri interne de specialitate pentru funcțiile specifice și neasigurarea resurselor necesare realizării, în condiții de performanță, a scopului și a obiectului de activitate ale entităților publice;
- disfuncționalități în organizarea, implementarea și funcționarea sistemului de control intern managerial aferent funcțiilor specifice, referitoare la: modul de organizare și funcționare a Comisiei de monitorizare a SCIM; actualizarea planului de dezvoltare a SCIM; managementul riscurilor; elaborarea procedurilor operaționale și concordanța acestora cu conținutul ROF; actualizarea fișelor posturilor;
- inexistența procedurilor operaționale specifice activității de arhivare a documentelor specifice, existența acestora cu un conținut incomplet sau neactualizat și neelaborarea Nomenclatorului arhivistic;
- întârzieri în predarea bunurilor confiscate și ridicate de către inspectorii antifraudă; întârzieri în transmiterea fișelor de înscriere în cazierul fiscal către organul

fiscal competent; absența analizei de risc efectuată asupra contribuabililor cu risc fiscal în domeniul achizițiilor intracomunitare ș.a. ;

- neactualizarea legislației vamale naționale în concordanță cu noile prevederi vamale europene; depășiri de termene în activitatea de autorizare a comisionarilor vamali; necorelarea informațiilor din evidența contabilă cu datele din evidența structurilor de executare silită ș.a. ;

- disfuncționalități în analiza și transmiterea notificărilor (de executare silită) și imposibilitatea actualizării în timp real a modificărilor depuse de contribuabili la Registrul Comerțului; tergiversarea procesului de predare-primire a dosarelor de executare silită de la structurile vamale la cele fiscale; comunicarea deficitară între structurile vamale/fiscale implicate în stabilirea/evidența/executarea silită a creanțelor bugetare rezultate din activitatea vamală și structurile care au responsabilitatea soluționării și urmăririi dosarelor de executare silită ș.a.

- neaplicarea procedurilor pentru administrarea creanțelor și a sumelor fiscale și pentru eliberarea certificatelor de atestare fiscală; acordarea de eșalonări la plata unor creanțe bugetare în condițiile în care documentațiile depuse de solicitanți erau incomplete, iar garanțiile nu erau legal constituite; sume încasate în plus, prin poprire, și nerestituirea lor din oficiu în termenul de cel mult 5 zile de la data încasării creanțelor; întâzieri în soluționarea de notificări privind eșalonarea la plată a unor obligații de plată accesorii ș.a. ;

- disfuncționalități referitoare la: valorificarea bunurilor intrate în proprietatea privată a statului; ajutoare de stat, practici neloiale și prețuri reglementate; rambursare TVA, restituiri și alte rambursări; evidența analitică pe plătitor; metodologie și asistență contribuabili; registru contribuabili;

- activitatea de „soluționare a reclamațiilor/sesizărilor privind eliberarea cartelor tahografice și a certificatelor de pregătire profesională de tip card ale conducătorilor auto” nu se regăsește în niciuna din fișele posturilor din cadru Serviciului informatizare și eliberare carduri;

- numărul mare de lucrări, raportat la numărul insuficient al personalului de specialitate, a generat deficiențe în avizarea și recepția documentațiilor cadastrale/topografice; erori de înregistrare a lucrărilor; soluționarea cu întârziere a unei părți din documentațiile întocmite ș.a. ;

- inexistența unei strategii de promovare internă și externă a brand-ului, activității și a ofertei comerciale a entității;

- absența unui sistem bine fundamentat și cuantificabil de indicatori de performanță pentru măsurarea gradului de realizare a funcțiilor specifice, sau existența unor indicatori necorelați cu obiectivele specifice și cu obiectul de activitate al entității;

- din regulamentul de acreditare nu rezultă, în mod explicit, care este modalitatea de transmitere și de comunicare dintre entitatea de reglementare și solicitanți;

- imperfecțiuni legislative privind terenurile proprietate publică și privată traversate de conductele magistrale de transport țiței; inexistența unei evidențe centralizate/unice a proiectelor de investiții de la inițiere și până la finalizare (fundamentarea, documentația de necesitate și oportunitate, programul de investiții, contractarea și derularea execuției etc); inexistența canalelor de comunicare pentru întregul proces investițional - personalul implicat cunoscând și având acces numai la secțiunea de care este în mod direct responsabil;

- inexistența în ROF a atribuțiilor, competențelor și responsabilităților cu privire la etapele procesului de subvenționare a serviciilor sociale; derularea activității de monitorizare cu un număr insuficient de inspectori sociali raportat la numărul de furnizori de servicii sociale;

- întârzieri semnificative peste termenele de soluționare a contestațiilor formulate asupra deciziilor de pensie; documentație incompletă la cererile pentru acordarea pensiei de limită de vârstă și a pensiei de serviciu; calcule eronate ale drepturilor pentru pensia de limită de vârstă;

- imposibilitatea stabilirii soldului existent al certificatelor de calificare/absolvire distinct pe fiecare tip de document, ca urmare a faptului că contabilitatea de gestiune nu reflectă realitatea și că aceste certificate și suplimentele descriptive aferente sunt evidențiate numai global-valoric;

- suprapunerea programului de activitate din asistență primară-teren peste programul de gardă efectuat în centrul de permanență; actele adiționale încheiate pentru efectuarea radiografiilor dentare nu respectă denumirea prevăzută în norme; la dosarul de contractare nu a fost depusă dovada asigurării pentru răspundere civilă în domeniul medical a furnizorului;

- nu a fost completată conform instrucțiunilor „foaia de observație clinică generală” (OMSP nr.1782/2006 privind înregistrarea și raportarea statistică a pacienților care primesc servicii medicale în regim de spitalizare continuă și spitalizare de zi”;

- documentație justificativă incompletă privind monitorizarea realizării tuturor activităților cuprinse în programele naționale de sănătate publică: analiza și monitorizarea modului de derulare a programelor la nivelul unităților sanitare, prin indicatorii fizici de eficiență realizați și trimiși de către acestea; urmărirea respectării de către persoanele implicate a responsabilităților stabilite prin contracte; modul de gestionare a mijloacelor materiale și bănești; identificarea unor posibile disfuncționalități în derularea programelor;

- disfuncționalități în acordarea medicamentelor, a vitaminelor, unguentelor, susținătoarelor de efort pentru sportivi de performanță;

- neelaborarea procedurilor operaționale pentru activitatea de expertiză judiciară, tehnică și contabilă, conform prevederilor legale; neactualizarea fișelor posturilor pentru persoanele cu atribuții aferente activității de expertiză;

- neelaborarea cadrului procedural intern pentru închirierea serviciilor de comunicații telefonice de la agenții economici specializați, pentru funcționarea rețelei de telecomunicații speciale; inexistența unei planificări unitare a efectuării mentenanței preventive a echipamentelor din dotare, aprobate de conducere și aplicabilă la nivelul tuturor compartimentelor ș.a.

Concluzia Curții de Conturi a României este că auditul public intern nu a acordat atenție auditării funcțiilor specifice la nivelul importanței pe care acestea o au pentru atingerea scopului și pentru realizarea obiectului principal de activitate pentru care au fost înființate și finanțate din fonduri publice entitățile respective, iar constatările din rapoartele primite denotă că auditul nu a abordat cu suficientă responsabilitate și fermitate realizarea performantă a funcțiilor respective, în condițiile în care avea posibilitatea legală de a realiza și acțiuni de auditul performanței, pe lângă celelalte variante de exercitare a auditului intern.

2.9) Demersurile pe care și le propune Curtea de Conturi cu privire la îmbunătățirea activității desfășurate de către structurile de audit public intern

1) Structurile de specialitate ale Curții de Conturi de la nivel central vor verifica și vor instrumenta, în cadrul fiecărei acțiuni de audit desfășurate la entitățile de la nivelul administrației publice centrale, ierarhic superioare și subordonate, modalitatea în care structurile de audit intern planifică și realizează misiunile de audit, astfel încât să crească eficiența acestuia, să se consolideze complementaritatea între cele două tipuri de audit, extern și intern, și să crească performanța generală a utilizării fondurilor publice. (aspectele sunt detaliate la subcapitolele 2.1-2.8)

2) Curtea de Conturi va prezenta și aceste obiective - pe care auditul intern ar trebui să le abordeze, referitoare la domeniile: •bugetar •achiziții publice •resurse umane •IT •juridic •fonduri europene •funcții specifice - în cadrul întâlnirilor periodice pe care le vor avea cu auditorii interni din entitățile publice de la nivelul administrației publice centrale ⁽¹⁷⁾.

¹⁷ În prezent este elaborat și implementat cadrul procedural intern la nivelul Curții de Conturi pentru dezvoltarea și consolidarea colaborării camerelor de conturi cu structurile de audit public intern de la nivelul județelor, în vederea asigurării complementarității și a creșterii eficacității activității de audit public intern - Instrucțiunile nr. I 40855/29.05.2018

3) Referitor la domeniul financiar-contabil, structurile de specialitate ale Curții de Conturi de la nivel central vor identifica și vor instrumenta, în cadrul fiecărei acțiuni de audit desfășurate la entitățile publice de la nivelul administrației publice centrale, ierarhic superioare și subordonate, următoarele aspecte:

- cauzele reale pentru care continuă să existe, după atâția ani de când funcționează auditul intern, aceleași tipuri de neconformități în domeniul financiar-contabil, privind: inventarierea, înregistrările contabile, documentele justificative, CFP, raportările, controlul intern managerial ș.a.

- modalitatea în care conducătorii entităților publice ale administrației publice centrale, inclusiv entitățile subordonate, s-au implicat în asigurarea resurselor necesare activității financiar-contabile (materiale, umane, financiare, IT ș.a.) dar și în implementarea recomandărilor anterioare ale auditului public intern referitoare la acest domeniu.

x

x

x