

## **Auditul public intern între exigențele cadrului normativ și realitățile perioadei de tranziție**

**Dr. ec. Dan Țogoe\***

*The internal public audit (IPA), is a control activity recently implemented in Romania by law 672/2002 and by general norms applying and practicing, approved by direction of Public Finance Minister, no. 38/2003. The IPA represents an independent and objective functional activity, available for the general manager, that can ensure a good administrative of income and expenses. During the implementation process, the IPA has faced and still faces objective but mostly subjective hardships that tend to misappropriate this activity from its objectives. The declared role of these lines is to identify the hardships that IPA faces when applied.*

**1. Apariția și evoluția auditului.** Definierea auditului, tinde să devină o tentativă extrem de complicată având în vedere proliferarea extrem de rapidă a termenului. În tot felul de împrejurări, noțiunea conferă celui care o utilizează cu sau fără rost, un aparent aer intelectual și monden deopotrivă. Datorită utilizării excesive, cuvântul își diluează adeseori valoarea semantică, iar de aici și până la interpretări eronate nu rămâne adeseori decât un singur pas.

Termenul de audit în sensul și cu semnificațiile reale care i se atribuie în ultima perioadă de timp a apărut relativ recent. Ceea ce trebuie reținut din istoria atât de des invocată este că auditul intern reprezintă o definiție atribuită recent unei noțiuni vechi de când lumea. Dintotdeauna, pentru a evalua mersul unei afaceri, au existat pe de o parte oameni care, au transmis cunoștințe și informații acumulate și pe de altă parte oameni care au ascultat, au asimilat și au prelucrat informațiile dobândite, trăgând concluzii folositoare pentru afacerea sau inițiativa care pentru ei prezenta interes.

În timp au fost organizate și s-au desfășurat forme de instruire extrem de variate, prin care se transmiteau și se asimilau cunoștințe despre bunul mers al afacerilor.

Statul sau proprietarii entităților economice, au fost preocupați de constituirea unor structuri specializate capabile să urmărească modul în care se utilizează fondurile publice

---

\* Aurorel este inspector audit în Ministerul Educației și Cercetării. Cuvinte cheie: audit public intern, control intern, fonduri publice, entitate publică, patrimoniu public. Bibliografie: Arens A.A.; Loebbecke, J.K. - Audit - o abordare integrată, ediția a 8-a, Editura Arc, 2003; Boulescu M. Controlul și auditarea agenților economici, Editura Economica, București, 2004; Boulescu M. Auditul financiar – repere normative naționale, Editura Economică, București, 2003; Boulescu M., Ghiță, M. - Expertiza contabilă, Editura Didactica și Pedagogica R.A., București 2001; Boulescu M., Ghiță M. – Expertiză contabilă și audit financiar contabil, Editura Didactică și Pedagogică, București 1999; Collins L., Vallin G. - Audit et controle interne, Dalloz, Paris, 1992; Feleagă N. – Dincolo de frontierele vagabondajului contabil, Ed. Economică, București, 1997; Ghiță M. – Auditul public intern, Editura Economică, București, 2005; Ghiță M., Mareș V. – Auditul performanței finanțelor publice, Editura CECCAR, București 2002; Munteanu V. – Control și audit financiar, Editura Lucman Serv, București, 1998; Popeangă P. – Organizarea și exercitarea controlului financiar contabil, Editura *Fundația România de Mâine*, București, 2000.

sau private, în raport cu anumite obiective particulare sau generale și să identifice disfuncționalitățile sistemelor economice. S-a urmărit deasemenea permanent să se determine cauzele care generează disfuncționalitățile sau erorile, să le prezinte în mod coerent decidenților, însoțite de soluții menite să înlăture efectele nedorite care altfel ar fi deturnat eforturile financiare materiale sau umane de la scopurile pentru care fuseseră mobilizate. Este clar că în activitățile prezentate se utilizau noțiuni și termeni precum riscuri, asigurare, consiliere, prevenire, chiar dacă nu erau traduse și prezentate astfel.

Asemeni personajului lui Molière care după o viață trăită în ignoranță este străfulgerat de revelația în urma căreia constată cu uimire *că toată viața făcuse proză*, se poate aprecia că omenirea a practicat auditul încă din vremuri care nu pot fi localizate cu precizie, fără să conștientizeze sau să teoretizeze în vreun fel acest fapt.

După Collins și Valin, auditul poate fi localizat în anul 2000 înainte de Cristos, iar evoluția sa poate fi sintetizată după cum urmează.

Perioada	Solicitanții auditului	Auditorii	Obiectivele auditului
2000 î H-1700 d.H.	Regi, împărați, conducători ai bisericii și instituții ale statului	Clerici sau scriitori	Pedepsirea celor ce deturnează fonduri; Protejarea patrimoniului.
1700-1850	Instituții ale statului, tribunale comerciale și acționari	Contabili	Reprimarea fraudelor și pedepsirea celor care le produc; Protejarea patrimoniului.
1850-1900	Instituții ale statului și acționari	Profesioniști contabili sau juriști	Evitarea fraudelor și atestarea fiabilității bilanțului contabil
1900-1940	Instituții ale statului și acționari	Profesioniști ai auditului și ai contabilității	Evitarea fraudelor și erorilor și atestarea fiabilității situațiilor financiare.
1940-1970	Instituții ale statului, bănci și acționari.	Profesioniști ai auditului și ai contabilității	Atestarea sincerității și regularității situațiilor financiare.
1970-1990	Instituții ale statului, terți și acționari	Profesioniști ai auditului ai contabilității și ai consultanței.	Atestarea calității controlului intern și respectarea normelor contabile și a normelor de audit.
Începând din 1990	Instituții ale statului, terți și acționari	Profesioniști ai auditului și ai consultanței	Atestarea imaginii fidele a conturilor și a calității controlului intern în concordanță cu normele. Protejarea contra fraudei internaționale.

La origini, cuvântul audit provine din latinescul *audire*, care înseamnă a asculta. Conform dicționarului explicativ al limbii române, auditor este acea persoană care ascultă un curs, o conferință, un concert. Prin extensie acțiunea de auditare ar putea fi aceea prin care o persoană acordă atenție unui interlocutor, urmărind opiniile exprimate de acesta. Este vorba de a asculta pe cineva care prezintă o informare, o sinteză, o dare de seamă, un

raport. Ascultarea interlocutorului nu reprezintă un scop în sine ci are ca finalitate stabilirea unor concluzii prin procesarea informațiilor dobândite

În limba engleză, verbul *to audit-auditing*, se traduce prin a controla, a verifica, a supraveghea, a inspecta. Auditul a cunoscut de-a lungul timpului o diversificare, o tendință de lărgire a sferei sale de aplicabilitate. S-a parcurs un drum complicat dar evident ascendent, de la analiza și evaluarea componentelor economice ale micilor gospodării și organizări cu scop lucrativ, la societățile comerciale, mari companii, entități economice în general, evoluând în prezent către structurile sociale, cu un vădit caracter global, vorbindu-se în prezent tot mai des de un audit al calității, audit al sistemelor informaționale, audit social, audit juridic, audit industrial, audit al mediului ecologic global, audit al producției, audit al marketingului, etc.

**2. Geneza auditului intern.** A trebuit ca America să treacă prin criza de supraproducție din 1929-1933, pentru a se inventa termenul de audit intern definindu-se și căpătând astfel identitate, o activitate practică cu mult înainte de apariția Imperiului Roman. Pentru a-și salva companiile de efectele devastatoare ale crizei de supraproducție, care bântuia SUA asemenea ciumei care periodic devasta Europa medievală, patronii acestora au angajat companii de consultanță specializate, care și-au utilizat personalul și experiența dobândită în timp pentru a identifica în regim de urgență căi și mijloace de salvare pentru entitățile economice amenințate de spectrul crahului economic. În munca de identificare a căilor și mijloacelor de eficientizare a activității și în fapt de salvare a companiilor, experții externi, utilizau serviciile diferiților specialiști angajați în cadrul compartimentelor funcționale, familiarizați cu problemele curente, capabili să pună operativ la dispoziția experților externi date și situații necesare muncii efectuate de aceștia. După retragerea experților externi, cei care colaboraseră cu ei din interior și-au continuat munca începută și au ajuns ca în timp să devină la rândul lor specialiști, în măsură să ofere conducerii informații și soluții în domenii care priveau eficientizarea activității economice. În literatura de specialitate se apreciază că acesta ar fi momentul apariției auditului intern.

După oficializare, progresând ca sferă și conținut, auditul intern s-a conturat ca o profesie de sine stătătoare, flexibilă și dispusă în permanență să accepte provocările, devenind astăzi fără nici un fel de îndoială un instrument puternic de identificare și gestionare a principalelor riscuri cu care se confruntă entitățile economice.

Apropiat inițial funcției financiar-contabile, funcționând de cele mai multe ori ca un instrument al acesteia, auditul intern a suferit în timp o deplasare evidentă către funcția de conducere a entităților economice, devenind un ajutor prețios pentru management în realizarea obiectivelor propuse.

**3. Organizarea și funcționarea auditului intern.** În multe state ale lumii auditul intern a cunoscut o evoluție ascendentă. În timp, datorită creșterii rolului și poziției sale, au fost create organizații profesionale naționale bine structurate cu statute și reguli de funcționare riguroase. La nivel mondial, activitatea de audit intern a fost unificată și s-au creat condițiile pentru desfășurarea unei activități coordonate. Centrul de comandă al auditului intern este *Institute of Internal Auditors - IIA*, cu sediul la Orlando - Statele Unite ale Americii, care reunește organizații de audit intern din peste 80 de țări ale lumii.

Una dintre cele mai dinamice și performante forme de organizare a auditului intern se află în Franța, poartă numele de *Institutul Francez al Auditului și Controlului Intern IFACI* și numără aproximativ 2000 de membri.

**4. Organizarea auditului public intern în România.** Ceea ce caracterizează activitatea de audit intern, desfășurată sub egida IIA, este că cei care practică această profesie, trebuie să se raporteze la un cadru de referință sau un set de standarde profesionale, unanim acceptate chiar dacă firesc de altfel, condițiile economice, legislative, sau sociale în care se desfășoară activitatea de audit intern sunt diferite de la o țară la alta. Consecința firească a diferențierilor și particularităților existente în cadrul fiecărei țări este că deși se impune raportarea obligatorie la un cadru normativ riguros și general valabil, auditul intern trebuie să fie totuși suficient de flexibil încât să identifice modalitățile prin care particularul să poată răspunde la exigențele impuse de cadrul normativ general și să se poată adapta la rigorilor acestuia. Cadrul de referință sau setul de standarde profesionale la care trebuie să se raporteze practica auditului intern în fiecare țară, cuprinde câteva componente sau repere esențiale precum: definiția auditului intern; codul deontologic; normele profesionale; modalitățile practice de aplicare; sprijinul pentru dezvoltarea profesională.

Cu alte cuvinte, pentru a putea exercita activități de audit intern sub egida IIA, trebuie ca la nivel național, să fie definită funcția auditului intern, să fie însușit codul deontologic al IIA, să fie acceptate normele profesionale și modalitățile practice de aplicare și să se acorde sprijin pentru dezvoltarea profesională susținută a practicanților, în funcție de specificul fiecărei țări, fără a afecta substanța cadrului normativ general. Este utilă prezentarea acestor elemente, pentru a se putea sublinia că în România a fost elaborată Legea nr. 672/2002, *privind auditul public intern*, precum și *Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern*, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38/2003. Ambele acte normative respectă structura cadrului de referință stabilit de către IIA, aceasta echivalând în fapt, cu recunoașterea și acceptarea standardelor institutului.

Legea nr.672/2002, privind auditul public intern din România, definește auditul public intern ca pe o *activitate funcțional independentă și obiectivă, care dă asigurări și consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor și cheltuielilor publice, perfecționând activitățile entității publice; ajută entitatea publică să își îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică și metodică, care evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de administrare.*

Spre deosebire de definițiile referitoare la auditul intern, adoptate de IIA, legea românească reglementează auditul intern în instituțiile publice în ceea ce privește veniturile publice, utilizarea acestora și administrarea patrimoniului public. În linii generale, legea se aliniază standardelor internaționale, fiind centrată în jurul unor noțiuni precum: independență și obiectivitate, asigurare și consiliere, abordare sistematică și metodică și gestiunea riscului, dar nu se poate să nu fie remarcat faptul că în comparație cu definițiile IIA, în definiția adoptată de legea românească apare formularea *dă asigurări și consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor și cheltuielilor publice*, ceea ce reprezintă o limitare a sferei auditului intern, doar la nivelul veniturilor și cheltuielilor entităților publice.

În România legea nr. 672/2002, reglementează auditul public intern și nu auditul intern, așa cum este el definit prin normele IIA. După cum se poate observa, sfera reglementată de legea românească, este una restrânsă comparativ cu sfera auditului intern. Dacă normele IIA, se referă la auditul intern în general, stabilind reglementări referitoare la entități economice, legea românească restrânge sfera reglementând așa cum rezultă și din titulatura acesteia auditul intern doar la nivelul entităților publice.

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

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

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

Focalizarea sferei auditului public intern, pe problematica gestionării fondurilor entității și patrimoniului acesteia, se datorează și exigențelor impuse României de aderarea la Uniunea Europeană, care aduce cu sine cerința de a avea sisteme solide de management financiar și impune existența unor cerințe speciale cu privire la utilizarea adecvată a fondurilor provenite de la Uniune, precum și a fondurilor publice ale țării. Nu poate să nu fie rostită totuși întrebarea de ce România nu are o reglementare legală pe probleme de audit intern general, având în vedere importanța domeniului și atenția deosebită de care acesta se bucură în țările dezvoltate ale Europei și ale lumii. Cu siguranță că un astfel de demers, ar avea menirea să introducă mai multă rigoare și mai multă ordine în derularea proceselor economice la nivelul economiei naționale.

**5. Auditul public intern. Formă specială a controlului intern.** Este unanim acceptată ideea potrivit căreia auditul intern reprezintă o formă a controlului intern, alături de alte forme de control consacrate, precum controlul gestionar, controlul financiar preventiv, controlul administrativ și altele. Această abordare rezultă din însăși definiția controlului intern, care reprezintă ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor în mod economic, eficient și eficace.

Din cele prezentate rezultă că formele de control stabilite la nivelul oricărei entități, sunt elaborate de conducerea acesteia. Pe cale de consecință toate formele de control inclusiv auditul intern, reprezintă un atribut exclusiv al conducerii, care pentru a realiza obiectivele pe care și le-a propus, concepe și implementează acele forme de control, conforme cu obiectivele proiectate și care au menirea de a contribui la realizarea acestora. Spre deosebire de restul formelor de control care odată inițiate și implementate de

management pot funcționa independent sau în structura altor compartimente funcționale, auditul public intern nu poate fi conceput ca formă specială de control decât în directă subordonare față de managementul general. Auditul public intern nu poate exista decât alături de managerul general, căruia îi dă asigurări și consiliere pentru buna administrare a veniturilor și cheltuielilor publice contribuind la perfecționarea activităților din cadrul entității.

Odată concepute și aplicate de conducere, formele de control menite să contribuie la realizarea obiectivelor unei anumite etape, suportă anumite modificări și corecții formale, dar pe fond acestea rămân nemodificate până la realizarea obiectivelor. Este lesne de înțeles, că după finalizarea unui portofoliu de obiective, entitatea trece la o altă etapă a dezvoltării sale prin stabilirea unui alt complex de obiective și raționamentul poate fi multiplicat în acest fel la nesfârșit. Un nou complex de obiective implică în mod evident un nou sistem de control, în măsură să contribuie prin modalități specifice la atingerea obiectivelor. Sistemul de control instituit de conducere, trebuie să fie adaptat nevoilor entității, dar el trebuie armonizat cu cadrul legislativ general, în sensul că managementul trebuie să conceapă și să aplice doar acele forme care au un suport legal.

Auditul intern ca o componentă a controlului intern, pe lângă atribuțiile specifice de control desfășurate într-un cadru normativ riguros stabilit, are și rolul de a evalua în permanență eficiența formelor de control promovate de management. Este posibil ca la un moment dat, schimbarea obiectivelor pe care entitatea le-a stabilit pentru o viitoare etapă a dezvoltării sale, să nu fie însoțită în mod automat și de conceperea și elaborarea unui sistem de control nou, adaptat la solicitările noilor etape pe care entitatea urmează să le parcurgă. Mecanismul care este conceput pentru a sesiza conducerii aceste posibile disfuncționalități este auditul intern. Prin mecanismele specifice de care dispune, acesta identifică segmentele pe care formele de control inițiate de management nu mai sunt în concordanță cu obiectivele stabilite, evaluează riscurile care decurg din aceste necorelări, precum și consecințele generalizării și evoluției riscurilor generate de această evoluție și informează conducerea asupra tuturor acestor aspecte. În paralel, recomandă anularea acelor forme de control care au devenit inefficiente în raport cu noile obiective, care utilizează inefficient resursele entității și propune noi forme legale de control, armonizate cu solicitările impuse de noul complex de obiective. Altfel spus, pe lângă alte atribuții specifice, auditul intern este chemat să evalueze formele de control promovate de conducerea entității, să le identifice pe acelea care sunt inefficiente și să propună forme de control conforme cu exigențele impuse de obiectivele viitoare.

#### **6. Posibile provocări cărora auditul public intern trebuie să la facă față.**

Pentru a realiza obiectivele proprii auditul public intern trebuie conceput să funcționeze în condiții de independență și obiectivitate depline. În practică conceptul de independență este abordat în cele mai variate forme. Există păreri potrivit cărora activitatea de audit public intern, trebuie să beneficieze de independență absolută, fără nici o ingerință din partea vreunei structuri interne sau externe și alte păreri potrivit cărora, independența trebuie abordată prin prisma unor constrângeri și orientări stabilite strict de management.

Este evident că acceptarea unui punct de vedere plasat strict pe una din cele două extreme ar fi contraproductivă și nerealistă. Independența auditorilor și a activității de audit intern, trebuie înțeleasă în limitele obiectivelor trasate de management și numai în concordanță cu cadrul normativ general. Independența trebuie să se manifeste în raport cu compartimentele funcționale ale entității, din partea cărora auditul intern nu trebuie să suporte nici un fel de ingerință. Independența auditului intern și a auditorilor nu trebuie confundată cu liberul arbitru, cu atitudinile anarhice sau discreționare, fără nici un fel de

raportare la un sistem de constrângeri și autocenzură. Independența este autentică atunci când activitatea de audit intern se desfășoară în contextul cadrului normativ și procedural existent.

Față de management auditul public intern trebuie să se manifeste în limitele cadrului legal care permite o exprimare independentă a opiniilor auditorilor concretizate în recomandări și propuneri, iar față de structurile funcționale, independența trebuie înțeleasă prin absența oricăror ingerințe ale acestora față de activitatea de audit intern.

Independența auditorilor interni trebuie privită și din poziția în care aceștia nu au dreptul de a se implica în elaborarea procedurilor de control intern ci doar în evaluarea acestora. Independența trebuie înțeleasă și în ceea ce privește percepția managementului în raport cu implicarea auditului intern în activități care nu se încadrează în preocupările firești ale auditului intern.

Unul dintre riscurile majore cu care auditul public intern se confruntă în prezent și care prin efectele generate tinde să denatureze însăși substanța acestuia, îl reprezintă *tendința managementului de a deturna auditul intern de la scopul și obiectivele sale*, consecința fiind aceea că acesta se transformă într-o banală formă de control fără conținut și suport legal.

În condițiile în care din ignoranță sau din lipsa personalului calificat desemnat să efectueze anumite forme de control, managementul utilizează în mod abuziv structurile de audit intern în astfel de misiuni, este clar că scopul pentru care acesta a fost creat este compromis.

O problemă cu care auditul public intern se confruntă astăzi în România, o reprezintă *gradul ridicat de implicare a structurilor de audit public intern aparținând ordonatorilor de rang superior în auditarea ordonatorilor de rang inferior*.

Auditul public intern se exercită asupra tuturor activităților desfășurate într-o entitate publică, inclusiv asupra activității entităților subordonate cu privire la formarea și utilizarea fondurilor publice, precum și la administrarea patrimoniului public. Faptul că în conținutul legii a fost inclusă formularea *auditul public intern se exercită inclusiv asupra activităților entităților subordonate*, a generat și poate genera o serie de confuzii și interpretări arbitrare.

Prevederea legală invocată, conferă ordonatorului principal dreptul de a efectua misiuni de audit la ordonatorii subordonați, chiar dacă respectivii ordonatori dispun de structuri proprii de audit public intern.

Dacă misiunile realizate ar viza exclusiv evaluarea activității de audit public intern a ordonatorilor de credite subordonați, acestea s-ar plasa într-un cadru de deplină normalitate. Este firesc ca ordonatorul de rang superior să cunoască dacă activitatea de audit public intern a structurilor subordonate este eficientă și se situează în limitele cadrului legislativ, oferind asigurări și consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor și cheltuielilor publice. Dacă însă ordonatorul de rang superior dispune efectuarea de către propriile structuri de audit intern a unor misiuni de audit prin care se auditează entitatea subordonată din punct de vedere al formării și utilizării fondurilor publice, cu siguranță asistăm la o substituție de atribuțiuni, la încălcarea flagrantă a literei și spiritului legii auditului public intern, principiul independenței auditorilor subliniat cu insistență de lege devenind astfel un deziderat greu, dacă nu chiar imposibil de atins. O astfel de abordare a prevederilor legii, sporește riscul ca auditul intern să piardă atributul său de activitate funcțional independentă și obiectivă, devenind o formă de control oarecare, această însușire fiind anulată de ingerința brutală a structurilor de audit intern ale ordonatorului de rang superior.

În practica auditului public intern sunt numeroase și cazurile în care misiuni inițiate sub auspiciul auditului intern se transformă în controale de rutină menite să descopere fapte și abateri de la disciplina economico-financiară, sau să soluționeze petiții și scrisori ale unor persoane fizice sau juridice, alterând conținutul acestei activități care își caută identitatea și locul pe care legea i-l conferă, dar pe care din păcate în practică nu l-a putut încă dobândi pe deplin.

*Transformarea misiunilor de audit intern în controale de gestiune* sau financiare, reprezintă un risc major cu care se confruntă auditul public intern. În numeroase situații, fie datorită neînțelegerii legii, fie din lipsa unei structuri de control abilitate, fie ca urmare a combinării celor două variante, se ajunge deasemenea ca auditul public intern să își piardă conținutul și să devină o formă de control oarecare. Pentru a crea senzația că activitatea desfășurată se încadrează în complexul procedural impus de lege și că misiunile realizate sunt misiuni de audit public intern, unii conducători ai compartimentelor de audit, impun auditorilor care efectuează controale în afara planului de audit, diverse artificii astfel încât uzând de acestea să creeze impresia că s-au îndeplinit condițiile pentru clasificarea misiunilor de control financiar sau gestionar executate în fapt, în categoria celor de audit intern. Astfel, în practica auditului intern sunt numeroase situațiile în care un banal control tematic efectuat în baza unei scrisori anonime, neinclus în structura planului de audit public intern al entității efectuat de auditori din lipsa altor structuri de control, să fie declarat misiune de audit public intern, doar pentru că auditorii au fost constrânși să întocmească de exemplu, un număr oarecare de fișe de identificare a problemelor (documente de lucru specifice auditului public intern), pe care le-au atașat la procesul verbal de constatare întocmit.

Dificultățile cu care auditul public intern se confruntă, sunt accentuate și de faptul că în etapa actuală *instituțiile publice trebuie să facă față unor constrângeri manifestate pe linia selecției și promovării personalului angajat în activități de audit public intern.*

Ordonanța Guvernului României nr.119/1999, a stabilit cadrul legislativ al organizării și desfășurării activității de audit public intern în România. Conform acestui act normativ, constituirea compartimentelor de audit public intern s-a făcut prin transformarea structurilor de control financiar ale instituțiilor publice în structuri de audit public intern. Această măsură a avut pe de o parte un rol pozitiv pentru activitatea de audit public intern pentru că a transferat o structură care cunoștea realitățile din cadrul entităților publice, foștii revizori convertiți la audit, fiind în general oameni competenți și bine pregătiți profesional. Pe de altă parte însă, mulți dintre cei chemați să organizeze și să desfășoare noua activitate, chiar dacă excelau din punct de vedere profesional ca revizori, nu au putut să realizeze ruptura de procedurile și deprinderile care le-a adus consacrarea profesională și a trebuit ca în timp să părăsească domeniul auditului intern, incapabili să se adapteze noilor solicitări. A fost necesară sublinierea acestui aspect pentru a evidenția încă o dificultate serioasă cu care auditul intern s-a confruntat de la apariția sa, problema competenței și stabilității personalului angajat în activități de audit public intern reprezentând un risc major pe care cei care răspund de organizarea și desfășurarea activității de audit public intern sunt chemați să îl soluționeze.

**7. Concluzii.** Eventuala intenție de a prezenta întreaga problematică a auditului public intern și mai ales aspectele impactului acestuia cu practica în cuprinsul câtorva pagini ar trimite demersul în derizoriu. Problematika actuală cu care auditul public intern se confruntă, referitor în special la modul în care are loc procesul de implementare a acestei activități, este diversă și extrem de complicată. Ca orice activitate nouă, cea de audit public intern relevă o serie de disfuncționalități care rezultă pe de o parte din conținutul actelor



normative, iar pe de altă parte din confruntarea cu realitățile unei economii aflată într-o tranziție ce pare fără sfârșit. În activitatea practică apar o serie de abateri de la cadrul normativ, care dacă nu sunt soluționate, pot contribui la degradarea mediului general de control și pot avea ca efect deturnarea activității de audit public intern de la scopul și obiectivele pentru care a fost creat.