

HIGHLIGHTS REGARDING THE PUBLIC EXTERNAL AUDIT EXERCISED BY THE SUPREME AUDIT INSTITUTIONS (SAI) FROM THE EU MEMBER STATES

Lect. Dr. Asociat Florina-Maria TĂVALĂ¹

Abstract

The reality from all the countries of the world shows that the most credible certification of the financial reports from the public sector belongs to some state institutions, commonly known under the generic name of Supreme Audit Institutions (SAI) established under the Constitution or laws of organization and operation, which guarantees their independence. In this paper we intend to perform an analysis of the organization method of the European SAIs, a blueprint for the public external audit types found in the European practice, and also a description of the international audit organizations and of the international standards that govern the external auditing activity.

Cuvinte cheie: *Instituții Supreme de Audit, audit public extern, standarde de audit*

Clasificarea JEL: G29, M42

1. INTRODUCERE

Auditul suprem de stat există de câteva secole, într-o formă sau alta, în majoritatea statelor Uniunii Europene.

Marile confruntări și schimbări politice europene, cum ar fi reînălțarea Casei de Orania în Olanda (1814), unificarea Italiei (1861), crearea noii republici a Austriei (1918) au determinat modificări semnificative în organizarea instituțională a Curților de Conturi Europene, în volumul responsabilităților și în aria de cuprindere a activității acestora. În cazul altor SAI-uri² schimbările s-au produs în urma reformei administrației publice, cum ar fi înființarea în 1866 a Departamentului de Finanțe și Audit, predecesorul Oficiului Național de Audit din Marea Britanie. Modificările aduse legilor de organizare și funcționare a SAI-urilor din ultimii ani ai secolului XX, au avut repercusiuni pozitive asupra modului de organizare și a ariei de acțiune a acestora.

În Irlanda, amendamentul din 1993 privind Controlorul sau Auditorul General a extins aria de competențe a acestui SAI și a conferit auditului performanței o bază statutară.

Aceleași repere caracterizează și SAI-ul din Italia, urmare modificării legislației în 1994. Curtea de Conturi din Belgia efectuează audit de performanță din 1998. Și Danemarca cunoaște modificări semnificative în anii 1991 și 1996, prin care se accentuează independența Auditorului General și se îmbunătățește dreptul de acces al acestuia. În Finlanda legislativul a actualizat legea care reglementează auditul (1991, 1993 și 1995), prin care a crescut responsabilitatea SAI-ului, iar Constituția din anul 2000 a sporit independența acestei instituții supreme de audit. În Spania (1982 și 1988) și Portugalia (1989 și 1997) au fost reglementate toate procedurile utilizate de Tribunalele de Conturi (SAI).

O influență mare asupra SAI-urilor o are perioada de după 2001, când asupra guvernelor a început să se exercite o presiune tot mai mare pentru a oferi servicii publice de

¹“Lucian Blaga” University of Sibiu, Faculty of Economic Sciences, florina11@yahoo.com

² SAI: Suprem Audit Institution, Instituție Supremă de Audit.

calitate înaltă, dar în condiții de eficiență, în prestarea acestor servicii fiind implicate chiar și entități din sectorul privat.

Atribuțiile și modul de organizare a SAI-urilor Uniunii Europene depind și de caracteristicile statelor componente, cum ar fi:

- întinderea geografică și populația statelor;
- economiile statelor membre;
- organizarea administrativă;
- varietatea sistemelor democratice parlamentare.

2. STRUCTURI ORGANIZATORICE ALE INSTITUȚIILOR SUPREME DE AUDIT DIN ȚĂRILE UNIUNII EUROPENE

Contextul în care își desfășoară activitatea SAI-urile europene a influențat tipul de organizare al acestora, în prezent cunoscându-se următoarele tipuri principale:

- **„Curți de Conturi” cu atribuții jurisdicționale;**
- **organisme de tip „colegii” fără atribuții jurisdicționale;**
- **oficii independente de audit conduse de către un Auditor general sau un Președinte care funcționează pe lângă Parlament;**
- **o structură distinctă condusă de un Președinte care auditează instituțiile publice la nivel central, regional și local.**

2.1. SAI organizate sub formă de „Curți de Conturi” cu atribuții jurisdicționale

Din această categorie fac parte: Franța, Grecia, Portugalia, Belgia, Spania și Italia. Ca o trăsătură distinctă, în Portugalia și Grecia, spre exemplu, SAI face parte din sistemul juridic, iar potrivit Constituției se situează pe același nivel cu celelalte Curți.

2.2. SAI organizate ca structuri colegiale fără atribuții jurisdicționale

Aceste instituții, în pofida faptului că, poartă denumirea de „Curți”, totuși sunt organisme de tip „colegiu”, fără atribuții jurisdicționale, dar în acest caz, sintagma curte reflectă natura colegială a proceselor decizionale de la toate nivelele. În această categorie se înscriu: Germania, Luxemburg, Olanda, Republica Cehă, Slovacia, **România** și Curtea Europeană de Conturi.

2.3. SAI organizate sub formă de oficii independente de audit conduse de către un Auditor general sau un Președinte care funcționează pe lângă Parlament

În această categorie sunt cuprinse: Bulgaria, Cipru, Danemarca, Estonia, Finlanda, Irlanda, Letonia, Lituania, Malta, Marea Britanie, Polonia, Suedia, Ungaria. În cadrul acestor structuri Auditorul general sau un Președintele hotărăște în cele mai importante probleme ale instituției și raportează Parlamentului.

2.4. SAI conduse de un Președinte care auditează instituțiile publice la nivel central, regional și local

O organizare distinctă, a cărei structură este condusă de un Președinte și care efectuează auditul la nivel central, regional și local se întâlnește în Austria și Slovenia.

3. TIPURI DE AUDIT PUBLIC EXTERN ÎN PRACTICA EUROPEANĂ

Scopul principal al Instituțiilor Supreme de Audit constă în examinarea, raportarea și exprimarea unor opinii pertinente referitoare la buna administrare a banului public; în plus unele instituții sunt împuternicite și cu examinarea economicității, eficienței și eficacității cu care sunt utilizate fondurile publice.

În funcție de obiectivele urmărite, auditul public extern al statului îmbracă două forme principale:

- **audit financiar** exercitat fără excepție de către toate SAI-urile Uniunii Europene. Rolul acestuia este de a furniza asigurarea că situațiile financiare examinate sunt complete și întocmite în conformitate cu cadrul general de raportare, iar operațiunile financiare s-au efectuat conform reglementărilor relevante în vigoare;

- **auditul performanței**, care vizează economicitatea, eficiența și eficacitatea cheltuielilor publice este exercitat, cu excepția Greciei, de toate SAI-urile Uniunii Europene, cu toate că pentru unele instituții, cum ar fi cea din România și Portugalia este o direcție nouă de dezvoltare, în timp ce pentru altele auditul de performanță are o tradiție îndelungată (Anglia, Germania).

După momentul la care poate fi inițiat auditul, există două mari tipuri, respectiv:

- **audit de tip ex-ante**, prin care se urmărește existența de fonduri publice suficiente pentru tranzacțiile care urmează a fi efectuate cu îndeplinirea condițiilor de legalitate și de performanță. În ceea ce privește auditul financiar, acest tip de audit se regăsește doar la nivelul a cinci din cele 27 de state europene, respectiv Belgia, Grecia, Germania, Polonia, Italia. Există SAI-uri, precum Germania și Olanda care practică cu succes acest tip de audit în cadrul auditului performanței;

- **audit de tip ex-post (ulterior)**, care urmărește corectitudinea, legalitatea și regularitatea conturilor și/sau performanța realizată în utilizarea fondurilor publice.

4. ORGANIZAȚII INTERNAȚIONALE DE AUDIT

Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit – INTOSAI este o organizație permanentă, autonomă, independentă și apolitică, de promovare a schimbului de idei și de experiență dintre instituțiile supreme de audit, în domeniul finanțelor statului (Statutul INTOSAI, articolul 1, alineatul 1).

În dorința consolidării colaborării internaționale, a schimbului de experiență dintre instituțiile supreme de audit, precum și promovarea și dezvoltarea celor mai bune practici privind auditul public, acest organism a convocat de-a lungul timpului o serie de congrese.

Primul Congres INTOSAI a avut loc în noiembrie 1953 la Havana și a reunit 34 de instituții supreme de audit. Acest congres a căpătat viață sub denumirea de INCOSAI³, denumire păstrată și atribuită congreselor înființate ulterior de INTOSAI.

Congresele au avut și au o periodicitate de 3 ani, iar în timp numărul membrilor participanți a crescut considerabil în prezent atingând aproape numărul membrilor Națiunilor Unite.

Evoluția istorică a INTOSAI nu s-a remarcat doar prin creșterea cantitativă a membrilor săi, ci mai ales prin creșterea calitativă care și-a găsit expresia în diversele teme de interes comun abordate în cadrul congreselor.

O importanță deosebită prezintă Congresul al IX-lea al INTOSAI reunit la Lima, în cadrul căruia a fost aprobat și difuzat unul din cele mai valoroase documente pentru practica auditului, intitulat „*Declarația de la Lima privind liniile directoare de audit al finanțelor*”

³ International Congress of Supreme Audit Institutions (INCOSAI) – Congresul Internațional al SAI-urilor.

publice”, declarație structurată pe 7 capitole, dezvoltate la rândul lor pe 25 de secțiuni sintetice.

Printre prevederile Declarației este definit și scopul auditului, care are menirea de a semnala abaterile de la standardele acceptate și încălcarea principiilor de legalitate, eficiență, eficacitate și economicitate ale gestiunii financiare, astfel încât să asigure posibilitatea luării de măsuri corective, determinarea persoanelor vinovate, recuperarea pagubelor și prevenirea încălcării legii în viitor.

Tot în această declarație se menționează că în calitatea sa de auditor extern, SAI are sarcina de a examina eficacitatea auditului intern al organizației și de asigurare a cooperării între SAI și auditul intern.

Încă de la elaborarea ei, Declarația de la Lima face referire la faptul că alături de auditul de legalitate și regularitate este necesar și un audit al economicității, eficienței și eficacității administrației publice: „Atribuția tradițională a Instituțiilor supreme de audit este auditul legalității și regularității gestiunii financiare și a contabilității. Pe lângă acest tip de audit a cărui importanță este de netăgăduit, există și un alt tip de audit, de importanță egală, auditul performanței, care este orientat către evaluarea rezultatelor, economicității, eficienței și eficacității administrației publice. Acest audit vizează nu numai operațiuni financiare specifice ci și ansamblul activităților sectorului public, inclusiv sistemele organizatorice și administrative” (*Declarația de la Lima privind liniile directoare de audit ale finanțelor publice*, adoptate de Congresul al IX-lea INTOSAI, 1977 - secțiunea a 4-a).

Elaborată de peste trei decenii, această declarație care stipulează cu claritate locul și rolul auditului public în activitatea de control a modului de utilizare a banului public, nu și-a pierdut actualitatea, fiind considerată „*Magna Charta*” a controlului finanțelor publice.

Ținând cont de prevederile stipulate în Declarația de la Lima, cât și a Statutului INTOSAI s-au creat *Grupuri Regionale de Lucru*, datorită creșterii dimensiunii teritoriale și în scopul promovării colaborării profesionale și de specialitate a instituțiilor supreme de audit, și care colaborează cu IFAC⁴-ul.

Aceste grupuri de lucru sunt:

- **Organizația instituțiilor supreme de audit, din America Latină și Caraibe** (*OLACEFS*, 1965);
- **Organizația arabă a instituțiilor supreme de audit** (*ARABOSAI*, 1976);
- **Organizația asiatică a instituțiilor supreme de audit** (*ASOSAI*, 1978);
- **Asociația Pacificului de Sud a instituțiilor supreme de audit** (*SPASAI*, 1986);
- **Organizația caraibică a instituțiilor supreme de audit** (*CAROSAI*, 1988);
- **Organizația europeană a instituțiilor supreme de audit** (*EUROSAI*, 1990);

Prin constituirea EUROSAI în anul 1990 la Madrid, s-a urmărit reducerea diferențelor dintre sisteme, proceduri și metode de lucru ale SAI-urilor europene. Interesul general al EUROSAI a fost orientat și în direcția conlucrării cu alte organisme regionale, pe principiul egalității și a schimbului de experiență. Până în prezent au avut loc 9 Congrese EUROSAI, ultimul fiind organizat în anul 2014 la Haga – Olanda.

IFAC – ul, cu sediul la New York, a luat ființă în 1977 în Germania, cu ocazia celui de-al 11-lea Congres Internațional al Contabililor. Numărul membrilor IFAC a crescut vertiginos în ultimii 30 de ani, astfel de la cei 63 de membri existenți în 1977, organizația cuprinde în prezent aproximativ 164 membri și asociații din 125 țări.

Organizația are ca scop declarat: protejarea interesului public, reglementarea profesiei contabile la nivel global și încurajarea de practici de înaltă calitate pentru contabilii din întreaga lume. IFAC – ul promovează aderarea la standarde profesionale de înaltă calitate și convergența internațională la astfel de norme.

⁴ International Federation of Accountants (IFAC) – Federația Internațională a Contabililor.

IFAC inițiază și coordonează eforturile de normalizare internațională în audit din punct de vedere tehnic, etic și educativ. Acest lucru îl realizează printr-o colaborare permanentă cu membrii săi, cu organizațiile regionale ale profesiei contabile, precum și cu alte organizații mondiale.

Valorile pe care se întemeiază IFAC sunt: integritatea, transparența și expertiza, valori care sunt promovate și de instituțiile de audit din țara noastră.

Pentru a defini principiile și metodele ce trebuie urmate în desfășurarea auditului, INTOSAI a elaborat și dezvoltat propriile standarde internaționale de audit, care reprezintă expresia unui consens cu privire la cele mai bune practici aplicate de SAI-uri.

Au caracter de recomandare, fiind de fapt un cadru general de aplicare a procedurilor și metodelor proprii fiecărei instituții supreme de audit, căreia îi revine sarcina de a aprecia măsura în care aceste standarde sunt compatibile cu sarcinile ce le revin. Așa cum remarca președintele Comitetului INTOSAI privind Standardele de Audit - D-1 J.C. Taylor - în anul 1998, aceste norme sunt un document „viu”, care reflectă tendințe, preocupări actuale (Mitroi, F., *Auditul de Performanță, Controlul Rezultatelor, Concept și Perspective*, Editura Societatea Adevărul SA București, 1999, pag.83).

Standardele trebuie privite și abordate din prisma contextului constituțional și a normelor juridice care reglementează activitatea instituțiilor supreme de audit. Standardele ajută semnificativ auditorul în determinarea etapelor de parcurs, a naturii tehnicilor utilizate respectiv la judecarea calității rezultatelor auditului. Datorită caracterului lor științific, a valorii lor teoretice și practice, a recunoașterii lor pe plan internațional și nu în ultimul rând datorită noutății lor pentru țara noastră, în cele ce urmează vom prezenta mai în detaliu standardele de audit INTOSAI.

5. STRUCTURA STANDARDELOR DE AUDIT INTOSAI

Standardele internaționale de audit INTOSAI sunt structurate pe patru părți importante:

Postulatele de bază, Standardele generale de audit, Standardele aplicabile în auditul finanțelor publice și Standardele de raportare.

Standardele de audit trebuie să fie conforme cu aceste postulate, ajutând auditorul în cadrul procesului de audit și în stabilirea naturii procedurilor pe care le utilizează.

a) Postulatele de bază

Postulatele sunt definite ca un ansamblu de ipoteze, premise, principii și condiții care constituie baza elaborării standardelor de audit, exprimării adevărate sau adecvate considerate adevărate fără a fi demonstrate (Boulescu, M., Ghiță, M., Mareș, V., *Fundamentele auditului*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2001, pag. 21).

Potrivit Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de audit INTOSAI există un număr de 11 postulate de bază, focalizate pe principii de importanță cardinală, cum ar fi: necesitatea elaborării de fiecare Instituție Supremă de Audit (SAI) a propriilor standarde, creșterea responsabilității în verificarea entităților care gestionează banul public și totodată informarea opiniei publice în acest sens, necesitatea organizării unui sistem de control intern performant, importanța raționamentului profesional și a propriei judecăți a auditorului, necesitatea implementării unor sisteme contabile eficiente, care să asigure o prezentare fidelă a situației și a rezultatelor financiare, obligativitatea perfecționării tehnicilor de audit, evitarea conflictului de interese între auditor și entitatea auditată.

Postulatele tratează și situația instituțiilor de audit care au atribuții jurisdicționale. Judecățile și hotărârile pe care aceste instituții le emit sunt anexe logice ale funcției de control.

b) Standardele generale de audit includ:

- *standarde comune auditorilor și SAI-urilor* și se referă la independență, competență, diligențele și alte norme cu caracter general;

Fiecare instituție supremă de control, trebuie să depună eforturi în direcția realizării și beneficiii de următoarele prerogative (Standardele de audit INTOSAI, paragrafele 53-95) :

- ✓ independență instituțională și financiară;
- ✓ competențe conferite printr-un mandat expres;
- ✓ respectarea standardelor de diligență și de preocupare;
- ✓ alte standarde generale, cu privire la politici de personal, performanțe și de promovare a responsabilității publice.

- *standarde generale proprii SAI*

Fiecare SAI trebuie să adopte politici și proceduri referitoare la următoarele aspecte⁵:

- ✓ recrutarea personalului;
- ✓ formarea și pregătirea personalului propriu;
- ✓ pregătirea manualelor și altor documente și instrucțiuni scrise;
- ✓ utilizarea experienței și calificării disponibile în SAI;
- ✓ examinarea eficienței și eficacității normelor și procedurilor interne ale SAI.

c) Standarde aplicabile în auditul finanțelor publice

Scopul acestor standarde este acela de a stabili un cadru general care să permită auditorului să își desfășoare activitatea precis, sistematic și echilibrat, în vederea îndeplinirii misiunii de audit.

Normele de aplicare comune tuturor tipurilor de audit (Standardele de audit INTOSAI, paragrafele 96-128), sunt următoarele:

- ✓ auditorul trebuie să planifice acțiunea astfel încât să efectueze un audit de înaltă calitate. Acțiunea să fie desfășurată economic, eficient, eficace și la timp;
- ✓ activitatea personalului de control trebuie coordonată și supervizată de către o persoană de conducere;
- ✓ auditorul trebuie să evalueze fiabilitatea controlului intern;
- ✓ auditorul trebuie să stabilească etapele auditului și procedurile care trebuie urmate pentru a oferi o garanție că vor fi detectate erorile, neregulile și faptele ilegale, care pot avea un efect direct și important asupra documentelor financiare sau asupra rezultatelor controlului. SAI, prin examinarea conturilor dorește să se asigure că toate operațiunile au fost corecte, complete, aprobate, plătite și înregistrate. Acțiunea de control se va finaliza prin acordarea *descărcării de gestiune*;
- ✓ în sprijinul concluziilor, auditorul trebuie să obțină documente probatorii adecvate;
- ✓ analiza documentelor financiar-contabile trebuie efectuată astfel încât să constituie o bază rațională pentru a fi exprimată opinia auditului.

d) Standardele de raportare

Pornind de la definirea termenului de „raportare”, care reprezintă atât opinia auditorului și observațiile sale asupra situațiilor financiare ca urmare a efectuării unui audit de regularitate, cât și raportul auditorului la finalizarea unui audit al performanțe, standardele de raportare formulează următoarele norme aplicabile (Standardele de audit INTOSAI, paragraful 169) :

- ✓ la finele fiecărui audit financiar, auditorul trebuie să pregătească o opinie de audit, care să reprezinte constatările sale într-un mod ușor inteligibil, fără ambiguități, să conțină informații susținute cu documente relevante și să fie o opinie independentă, obiectivă, corectă și constructivă;
- ✓ SAI are datoria să stabilească calea de urmat în cazul unor practici frauduloase și nereguli grave, descoperite de echipele de audit.

✓ Examinând natura opiniilor formulate de către auditori, standardele de raportare disting opinii exprimate fără rezerve, opinii cu rezerve, refuzul de certificare și absența opiniei.

6. CONCLUZII

În lucrarea de față am realizat o radiografie a tipurilor de audit public extern exercitate de fiecare din cele 27 de instituții supreme de audit din Uniunea Europeană. Din materialul documentar studiat am putut opina că deși modul de organizare al instituțiilor supreme de audit este diferit, toate au obiective comune și exercită, în principal, următoarele tipuri de audit extern:

- *audit financiar* exercitat de absolut toate SAI-urile europene prin care se urmărește legalitatea și regularitate situațiilor financiare;
- *auditul performanței*, care vizează economicitatea, eficiența și eficacitatea cheltuielilor publice, fiind exercitat de asemenea de toate SAI-urile Uniunii Europene, cu excepția Greciei;
- *alte tipuri de audit*, cum ar fi auditul sistemelor IT exercitat de SAI-ul din Grecia sau audituri speciale exercitate de unele SAI-uri europene (Austria, Bulgaria, Ungaria).

Dacă avem în vedere momentul în care poate fi inițiat auditul extern am constatat că toate SAI-urile europene efectuează **audit de tip ex-post**.

În ceea ce privește **auditul preventiv (ex-ante)** acesta se regăsește doar la nivelul a cinci SAI-uri europene (Belgia, Grecia, Germania, Italia, Polonia) în cadrul misiunilor de audit financiar, însă foarte atractivă ni s-a părut experiența Germaniei care efectuează astfel de audituri de tip ex-ante în cadrul misiunilor de audit de performanță.

Cercetarea documentară efectuată ne-a permis să sesizăm faptul că în pofida diversității organizatorice, toate SAI-urile au o calitate comună, aceea de a fi unite în organisme internaționale (INTOSAI) și regionale (EUROSAI) și aceea de desfășurare a activității de audit public extern în conformitate cu unele standarde unanim acceptate (Standardele de Audit INTOSAI și Liniile Directoare Europene de aplicare a standardelor INTOSAI) și pe baza cărora fiecare SAI își elaborează propriile standarde.

AKNOWLEDGMENT

Această articol a beneficiat de suport financiar prin proiectul „Rute de excelență academică în cercetarea doctorală și post-doctorală – READ”, contract nr. POSDRU/159/1.5/S/137926, Beneficiar Academia Română, proiect cofinanțat din Fondul Social European prin Programul Operațional Sectorial Dezvoltarea Resurselor Umane 2007-2013”.

BIBLIOGRAFIE

1. Boulescu, M., Ghiță, M., Mareș, V., *Fundamentele auditului*, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2001
2. *Liniile directoare europene de aplicare a Standardelor de Audit INTOSAI*, Curtea de Conturi Europeană, Bruxelles, noiembrie 1998.
3. Mitroi, F., *Auditul de Performanță, Controlul Rezultatelor, Concept și Perspective*, Editura Societatea Adevărul SA București, 1999
4. *Standardele de audit INTOSAI*, traducere din limba engleză, Curtea de Conturi a României, 1998.