

Ioan HURJUI • Ionel BOSTAN

**Implicații de ordin juridic
ale exercitării auditului public extern**

- *Adaptări legislative. Practică judiciară* -

Ioan HURJUI

Ionel BOSTAN

**IMPLICAȚII DE ORDIN JURIDIC
ALE EXERCITĂRII
AUDITULUI PUBLIC EXTERN**

- Adaptări legislative. Practică judiciară -



Copyright © 2015, **Editura Pro Universitaria**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin
Editurii Pro Universitaria

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al **Editurii Pro Universitaria**

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României

HURJUI, IOAN

Implicații de ordin juridic ale exercitării auditului public extern : adaptări legislative : practică judiciară / Ioan Hurjui, Ionel Bostan. - București : Pro Universitaria, 2015

Bibliogr.

ISBN 978-606-26-0179-9

I. Bostan, Ionel

657.633

Tehnoredactare și copertă:

Ing. Ramona Filip

Referenți științifici:

Prof. univ. dr. Augustin Fuerea - Universitatea din București

Prof. univ. dr. Silvia-Lucia Condor-Cristea - Academia de Sudii Economice
București

În conformitate cu Constituția revizuită, Curtea de Conturi se identifică, prin art. 140, alin. 1, drept instituția care „exercită controlul asupra modului de formare, de administrare și de întrebuințare a resurselor financiare ale statului și ale sectorului public”. Această funcție este specifică instituției supreme de audit, definită de Standardele de audit ale Organizației Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI) ca fiind „autoritatea publică a statului, care indiferent de forma de constituire și organizare, îndeplinește funcția de audit public, la nivelul cel mai înalt din stat”.

● Semnificația unor termeni/ expresii¹

Audit financiar – activitatea prin care se urmărește dacă situațiile financiare sunt complete, reale și conforme cu legile și reglementările în vigoare, furnizându-se în acest sens o opinie;

Audit al performanței – evaluarea independentă a modului în care o entitate, un program, o activitate sau o operațiune funcționează din punctele de vedere ale eficienței, economicității și eficacității;

Auditor public extern – persoana angajată în cadrul Curții de Conturi, care desfășoară activități specifice de audit extern în sectorul public;

Audit public extern – activitatea de audit desfășurată de Curtea de Conturi care cuprinde, în principal, auditul financiar și auditul performanței;

Autoritate publică – denumire generică ce include Parlamentul, Administrația Prezidențială, Guvernul, ministerele, celelalte organe de specialitate ale administrației publice, alte autorități publice, autoritățile administrative autonome, autorități ale administrației publice locale și instituțiile din subordinea acestora, indiferent de modul lor de finanțare;

Control – activitatea prin care se verifică și se urmărește modul de respectare a legii privind constituirea, administrarea și utilizarea fondurilor publice;

Economicitate – minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități, cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate;

Eficacitate – gradul de îndeplinire a obiectivelor programate pentru fiecare dintre activități și raportul dintre efectul proiectat și rezultatul efectiv al activității respective;

Eficiență – maximizarea rezultatelor unei activități în relație cu resursele utilizate;

Entitate auditată – autoritatea publică, compania/societatea națională, regia autonomă, societatea reglementată de Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, la care

¹Cf. Legea 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, Republicare în M.Of. nr. 238 din 3 aprilie 2014, <http://codfiscal.net/41617/legea-941992-organizarea-si-functionarea-curtii-de-conturi-republicata-2014>

statul sau o unitate administrativ-teritorială deține, singur sau împreună, integral sau mai mult de jumătate din capitalul social;

Fonduri publice – sumele alocate din bugetul de stat, bugetele locale, bugetul asigurărilor sociale de stat, bugetele fondurilor speciale, bugetul Trezoreriei Statului, bugetele instituțiilor publice autonome, bugetele instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din bugetul de stat, după caz, bugetele instituțiilor publice finanțate integral din venituri proprii, bugetul fondurilor provenite din credite externe contractate sau garantate de stat și ale căror rambursare, dobânzi și alte costuri se asigură din fonduri publice, bugetul fondurilor externe nerambursabile, credite externe contractate sau garantate de autoritățile administrației publice locale, împrumuturi interne contractate de autoritățile administrației publice locale, precum și din bugetele instituțiilor publice finanțate integral sau parțial din bugetele locale;

Legalitate – caracteristica unei operațiuni de a respecta toate prevederile legale care îi sunt aplicabile, în vigoare la data efectuării acesteia;

Opinie de audit – concluzia auditorului care se exprimă în scris asupra situațiilor financiare și/sau a programului sau activității auditate, în legătură cu realitatea, fidelitatea și conformitatea acestora, cu reglementările aplicabile domeniului;

Ordonator de credite – persoana împuternicită prin lege sau prin delegare, potrivit legii, să dispună și să aprobe acțiuni cu efect financiar pe seama fondurilor publice sau a patrimoniului public, indiferent de natura acestora;

Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit – INTOSAI – cuprinde instituțiile supreme de audit din statele membre ale Organizației Națiunilor Unite, care emite standarde de audit, metodologii și asigură instruirea în domeniul auditului public;

Patrimoniu public – totalitatea drepturilor și obligațiilor statului, ale unităților administrativ-teritoriale sau ale entităților publice ale acestora, dobândite sau asumate cu orice titlu. Drepturile și obligațiile statului și ale unităților administrativ-teritoriale se referă exclusiv la bunurile din sectorul public;

Regularitate – caracteristica unei operațiuni de a respecta sub toate aspectele ansamblul principiilor și regulilor procedurale și metodologice care sunt aplicabile categoriei de operațiuni din care face parte;

Standarde de audit – setul de concepte, principii directe, proceduri și metode pe baza cărora auditorul public determină ansamblul etapelor și procedurilor de verificare, care să permită atingerea obiectivului fixat.

1. INTRODUCERE

Curtea de Conturi a României reușește să pună la dispoziția unor varii decidenți din stat (Parlamentului, autorităților și instituțiilor publice), dar și a opiniei publice și a contribuabililor - rapoarte complete și profunde asupra utilizării și administrării bugetelor și patrimoniilor publice. De altfel, țara noastră dispune de o tradiție îndelungată în privința controlului banului public, comparabilă cu a multor state civilizate din Occident.

Să amintim că la 24 ianuarie 1864 se înființa la București, după modelul francez, „Inalta Curte de Compturi”². Legea a fost promulgată de Alexandru Ioan I (Cuza), „cu mila lui Dumnezeu și voința națională, Domnu Principatelor Unite Romane”³. Așa cum s-a statuat acum 150 de ani, „Curtea de Compturi” se compunea din „unu Președinte, optu membrii judecători, unu procurore, unu substitute, optu referendari, unu greșieru și personalul Cancelariei”, care „voru trebui se aibă etatea celu puținu de 35 ani, iar procurorile, etatea de 30 ani.” Aceștia nu puteau fi rude între ei („nu potu fi rude seu cuscri între dînșii pînă la a patra spiția inclusivu”).

Ca și astăzi, misiunea instituției privea exercitarea funcției de control asupra modului de formare, administrare și întrebuințare a resurselor financiare ale statului și unităților sale administrativ-teritoriale. In limbajul epocii, regăsit în legea promulgată de Cuza, se specifică: „Curtea este însărcinată cu cercetarea și hotărârea socotelilor atingătoare de veniturile Tesaurului, casieriilor generale de județie, regiilor și ale administrațiilor contribuțiilor indirecte, precumu și închearea socotelilor atingătoare de cheltuielile făcute de toți agenții comptabili. Veniturile și cheltuielile, fondurile și incasuirile speciale ce isvorăscu din bugetele judetieloru confirmate de șefulu Statului precumu și cercetarea și licuidarea socotelilor casseloru comunale, municipale și districtale, sunt asemenea de competența Curței.”

²I. Bostan, „24 ianuarie 1864, înființarea Înaltei Curți de Compturi”, Ziarul de Iași/ Economic, 24 Ianuarie 2013, <http://infoportal.rtv.net/articol~din-economie~info-3659609~24-ianuarie-1864-infiintarea-inaltei-curti-de-compturi.html>

³Citatele păstrează exprimarea oficială din epocă, cf. <http://www.curteadeconturi.ro/Istoric.aspx>

Actul normativ, purtând și semnătura Ministrului Secretar de Stat/ Președinte al Consiliului de Miniștri, Mihail Kogălnicenu, mai stipula că intră sub incidența Curții de Conturi, „toti casierii generali ai județielor și ai plășilor, casierii de regimentu seu de corpuri speciali precumu și oficerii comptabili..., economii de spitaluri și monastiri și toți casierii municipali”.

Cu o întrerupere din 1948 pînă în 1972, Instituția Curții de Conturi funcționează și astăzi în România. În prezent există o racordare notabilă la valorile europene și internaționale în materie, modificări majore în legislația specifică nemaiervenind după aderarea țării la UE.

Cu toate că în mai multe rânduri când s-a dorit aducerea unor modificări Legii Curții de Conturi s-a făcut recurs la faptul că existau elemente de diverse naturi care vizau interesul public, justificându-se că reglementarea lor nu poate fi amânată, a intervenit eficient mecanismul controlului constituțional⁴. În principal, la declararea ca fiind neconstituționale a unor unor ordonanțe de urgență ale guvernului (OUG) ce vizau reglementarea organizării și funcționării Curții, s-a invocat că se încalcă prevederile art. 115 alin. (6) din Constituție, conform cărora OUG „nu pot afecta regimul instituțiilor fundamentale ale statului”.

În opinia noastră, faptul că atari demersuri, care pot fi văzute drept „coliziuni cu textul constituțional” - s-au repetat, trebuie să îndemne la prudență. Anumite transformări instituționale care ar putea fi anticipate, dată fiind proiectata modificare de Constituție și eventuala reorganizare a teritoriului național pe regiuni (ex., Camerele de Conturi, singurele care prin lege sunt abilitate să controleze banul și patrimoniul public în plan teritorial, ar putea trece de la organizarea județeană la cea regională), reclamă ca în elaborarea noilor texte legislative incidente Curții de Conturi, legiuitorul să manifeste preocupare sporită în redactarea adecvată a lor.

Evident, vizându-se eficiența controlului în viitor, trebuie revăzut întreg corpusul normativ aplicabil personalului propriu, după cum ar putea

⁴I. Bostan, The Constitutional protection of The Supreme Audit Institution (SAI), The 9th Administration and Public Management International Conference "Governance and management in a globalized context", Faculty of Administration and Public Management, Bucharest Univesity of Economic Studies, June 17-18, 2013, in Sp. Vol./ *Proceedings*® ASE Bucharest Publishing House (B), coord. M.C. Porfiroiu, ISSN: 2069-4806, pp. 72-80, <http://www.confcamp.ase.ro/2013/articole2013/Sectiunea%201/07.pdf>

fi adaptate la noul context și problema autonomiei și cea a finanțării instituției.

Ceea ce apreciem că este important este ca prin viitoarele reglementări incidente, să fie păstrată partea bună a acumulărilor calitative de până acum, care însă să fie completată cu elemente din buna practică a instituțiilor similare avansate.

Cu certitudine, toate acestea rămân condiționate de rezolvarea delicatei probleme a autonomiei și finanțării Instituției Supreme de Audit. Pentru aceasta este mai mult decât necesar a se face apel la expertiza teoreticienilor și practicienilor în domeniul adus în discuție.

În ce ne privește, prin elaborarea lucrării de față, am urmărit realizarea unui instrument destinat celor ce doresc să cunoască anumite implicații de ordin juridic ale exercitării auditului public extern, prezentând cele mai importante laturi legislative, așa cum au evoluat acestea în ultima perioadă, iar pentru o mai bună înțelegere, recurgem la ilustrarea diverselor aspecte prin intermediul practicii judiciare. În speță, avem în vedere, partea de jurisprudență dată de unele decizii recente ale Curților de Apel (Cluj, Constanța, Craiova, Iași și Timișoara), în legătură cu procese care au ca punct de plecare aspecte derivate din exercitarea auditului public extern.

Considerăm că maniera de redare a acestor elemente are menirea de a veni în sprijinul tuturor categoriilor de cititori interesate, adresabilitatea demersului de față vizând atât mediul academic - învățământul superior juridic și economic, cât și cel al practicienilor, din instituțiile de control financiar, audit și nu numai.

București, 29 Octombrie 2014

Autorii

2. EXERCITAREA AUDITULUI PUBLIC EXTERN

2.1. PRELIMINARII PRIVIND MODIFICĂRILE CADRULUI NORMATIV APLICABIL ACTIVITĂȚII DE AUDIT PUBLIC EXTERN⁵

Începând cu luna noiembrie 2008, odată cu noua lege de organizare și funcționare⁶, activitatea Curții de Conturi a României a fost divizată pe trei paliere: control, audit financiar și audit al performanței.

Ca și până atunci, Curtea⁷ exercită controlul asupra modului de formare, de administrare și de întreținere a resurselor financiare ale sectorului public, însă funcția de control se realizează prin proceduri de audit public extern prevăzute în standardele proprii de audit, elaborate în conformitate cu standardele de audit internaționale general acceptate. Potrivit aceluiași act normativ, controlorii financiari dobândesc calitatea de auditori publici externi și se face distincție clară între termenul de control, ca activitate prin care se verifică și se urmărește modul de respectare a legii privind constituirea, administrarea și utilizarea fondurilor publice și noțiunea de audit public extern, ce include auditul financiar și auditul performanței.

Auditul financiar este activitatea prin care se urmărește dacă situațiile financiare sunt complete, reale și conforme cu legile și reglementările în vigoare, furnizându-se în acest sens o opinie. Auditul performanței se referă la evaluarea independentă a modului în care o entitate, un program, o activitate sau o operațiune funcționează din punctele de vedere ale eficienței, economicității și eficacității.

⁵Extras din I. Bostan, *Auditul public extern*, Univers Juridic Publishing House/ Colecția Business, București, 2010.

⁶Legea nr. 217/2008 a adus modificări Legii 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi și a determinat republicarea acesteia în 2009, în varianta sa actualizată, cu modificările și completările făcute, ca urmare a necesității adaptării legislației românești la recomandările internaționale în domeniu, precum și la cerințele Uniunii Europene în sfera auditului extern.

⁷Cf. I. Coșmănanu (et al.), *Raportul Național asupra Corupției (2009)*, pp. 32-34, http://www.transparency.org.ro/politici_si_studii/studii/national_coruptie/2009/NCR2009ro.pdf