

**Auditul public extern – elemente de subiectivitate**  
**L’audit publique externe – éléments de subjectivité**  
**The external audit – subjectivity elements**

**Rezumat:**

Lucrarea de față prezintă aspecte relevante ale controlului financiar, cu accentul pus pe auditul public extern desfasurat de Curtea de Conturi – instituția supremă de audit. Vor fi tratate, pe lângă aspecte generale ale activității specifice acestei instituții autonome și elementele de subiectivitate din cadrul acestui control, precum și aspecte referitoare la recuperarea prejudiciului constatat în urma controlului Curții de Conturi.

Cuvinte cheie: audit, control, Curtea de Conturi, subiectivitate

**Résumé:**

L’ouvrage présente des aspects pertinents sur le contrôle financier, mettant l’accent sur l’audit publique externe, déroulé par la Cour des Comptes – l’institution suprême de l’audit. Dans cet article seront traités, auprès d’ aspects généraux de l’activité spécifique de cette institution autonome, les éléments de subjectivité de ce contrôle, aussi bien que des aspects afférents sur la récupération de la lésion constatée à la suite du contrôle de la Cour des Comptes.

Mots de clef : l’audit, le contrôle, la Cour des Comptes, la subjectivité

**Abstract:**

This article presents relevant aspects related to the financial control, focusing on the external audit performed by the Court of Auditors – the audit’s supreme institution. Aside from the Court of Auditors’ general aspects of their particular activities and the elements dealing with subjectivity, aspects involving injury recovery identified by the Court of Auditors’ control will be handled.

Key words: audit, verification, the Court of Auditors, subjectivity.

Scopul acestei lucrări este acela de a prezenta elementele de subiectivitate din cadrul controlului Curții de Conturi, în speță al auditului public extern. Acest tip de control are o importanță deosebită, în acest sens Curtea de Conturi fiind supranumită instituția supremă de audit. Pe lângă celelalte forme de control (controlul preventiv propriu, controlul, auditul public intern), această formă prin care se exercită controlul Curții de Conturi este singura prin care se pot impune sancțiuni, în cazul în care se constată abateri/erori; aceste neregularități se referă la principiile pe care se fundamentează acest control, mai exact: principiul legalității, regularității, economicității, eficienței și nu în ultimul rând, cel al eficacității.

Potrivit Regulamentului privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități, aprobat prin Hotărârea plenului Curții de Conturi nr. 130/2010 („Regulament”), „Curtea de Conturi exercită funcția de control asupra modului de formare, administrare și întreținere a resurselor financiare ale statului și ale sectorului public, furnizând Parlamentului și, respectiv, autorităților publice deliberative ale unităților administrativ – teritoriale rapoarte privind utilizarea și administrarea acestora, în conformitate cu principiile legalității, regularității, economicității, eficienței și eficacității”<sup>1</sup>.

În înțelesul Regulamentului, auditul financiar și auditul performanței, componente ale auditului public extern, au următoarele semnificații:

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

- 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.

Definițiile de mai sus prezintă importanță deoarece, în cadrul competențelor sale, Curtea de Conturi efectuează audit financiar la următoarele categorii de entități publice:

- a) statul și unitățile administrativ – teritoriale, în calitate de persoane juridice de drept public, cu serviciile și instituțiile lor publice, autonome sau neautonome;
- b) organismele autonome de asigurări sociale sau de altă natură, care gestionează bunuri, valori sau fonduri, într-un regim legal obligatoriu, în condițiile în care, prin lege sau prin statutele lor, se prevede acest lucru.

Asupra acestor entități se exercită auditul public extern, deoarece ele utilizează fonduri publice, verificarea acestora constând în analiza legalității, regularității, economicității, eficienței și eficacității fiecărei operațiuni realizate de persoana juridică respectivă cu privire la administrarea și utilizarea acestor fonduri publice. Verificarea acestor fonduri va fi efectuată atât asupra persoanelor juridice de drept public – autorități publice, instituții publice, dar și asupra persoanelor fizice/juridice de drept privat, în cazul acestora din urmă, verificarea vizând contracte de închiriere sau de concesiune (bunuri aparținând domeniului public sau privat al statului ori al unităților administrativ – teritoriale). În acest caz, persoanele private beneficiază de fonduri publice, direct sau indirect, prin urmare obiectul controlului va privi numai aceste fonduri (nu și fondurile private ale persoanelor în cauză) și numai aspectele de legalitate, conform art. 24 din Legea nr. 94/1992.

Odată clarificate entitățile cu privire la care se poate exercita auditul public extern, este imperativă definirea termenului de „control”. Ca activitate specifică efectuată de Curtea de Conturi în baza programului anual de activitate aprobat de plen, controlul urmărește verificarea și dacă modul de administrare a patrimoniului public și privat al statului și al unităților administrativ – teritoriale, precum și execuția bugetelor de venituri și cheltuieli de către entitatea controlată sunt în concordanță cu scopul, obiectivele și atribuțiile prevăzute în actele normative prin care a fost

---

<sup>1</sup> Regulamentul privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități, aprobat prin Hotărârea plenului Curții de Conturi nr. 130/2010, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 832 din 13.12.2010;

înființată entitatea, dar și dacă acestea respectă principiile legalității, regularității, economicității, eficienței și eficacității<sup>2</sup>.

Ca o urmare firească a enumerării acestora, se impune și definirea lor, potrivit Regulamentului. Astfel:

- economicitate – caracteristică atribuită situației în care se obține 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 relația dintre efectul proiectat și rezultatul efectiv al activității respective;
- eficiență – maximizarea rezultatelor unei activități în relație cu resursele utilizate;
- legalitate – caracteristica unei operațiuni de a respecta toate prevederile legale care îi sunt aplicabile și care sunt în vigoare la data efectuării acesteia;
- 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<sup>3</sup>.

În urma auditului public extern, Curtea de Conturi poate constata abateri/erori de la principiile mai sus definite. Totuși, este de remarcat faptul că, numai în cazul abaterilor de la principiile legalității și regularității se poate impune entității controlate recuperarea prejudiciului prin introducerea unei acțiuni, care are la bază răspunderea civilă delictuală. În cazul în care sunt identificate neregularități cu privire la celelalte trei principii – economicității, eficienței, eficacității, nu se poate atrage răspunderea civilă delictuală decât dacă s-ar constata încălcarea unor norme/prevederi legale expres menționate în legislația în vigoare. În ceea ce privește principiile economicității și eficienței, acestea ar putea fi analizate în legătură cu cel al legalității, iar aici ne referim în principal la procedura de selecție din cadrul Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 34/2006 privind achizițiile publice. Unul dintre principiile care stau la baza atribuirii oricărui contract este cel al eficienței utilizării fondurilor. Prin urmare, deși sunt menționate ca obiective separate urmărite în cadrul auditului public extern, spre deosebire de eficacitate, principiile economicității și eficienței pot fi cuplate în cadrul raportului de control cu analiza legalității și regularității respectivei operațiuni. Mai exact, în cazul în care se constată orice fel de neregularități referitoare la economicitate sau eficiență, atâta vreme cât sunt identificate și norme expres încălcate de legalitate și/sau regularitate, auditorii publici externi ai Curții de Conturi vor putea impune măsuri de recuperare a prejudiciului cauzat, de obicei entității controlate. În consecință, se poate spune că, tocmai prin parcurgerea acestei proceduri de selecție, se crează o prezumție a respectării acestor principii. Respectiva prezumție este, bineînțeles, relativă, în sensul că ea poate fi răsturnată prin descoperirea unor fapte și/sau operațiuni nelegale și/sau neregulate.<sup>4</sup>

Prin urmare, în cazul în care se constată abateri/erori de la principiul legalității sau regularității, atunci se poate angaja răspunderea civilă delictuală – reglementată în articolul 1349 din Noul Cod Civil<sup>5</sup>, deoarece există norme clar exprimate care au fost vădit încălcate, lucru care se

<sup>2</sup> Regulamentul privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități, aprobat prin Hotărârea plenului Curții de Conturi nr. 130/2010, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 832 din 13.12.2010

<sup>3</sup> Regulamentul privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități, aprobat prin Hotărârea plenului Curții de Conturi nr. 130/2010, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 832 din 13.12.2010

<sup>4</sup> Recuperarea prejudiciului constat în urma controlului Curții de Conturi -între norme speciale și principii, Prof.dr. Dan Drosu Șaguna, Lect. dr. Simona Gherghina - Curierul Judiciar nr. 2/2013 în curs de apariție - 20 martie

<sup>5</sup> Noul Cod Civil, art. 1349

dovedește sau nu pe parcursul efectuării controlului. Pe de altă parte, în ceea ce privește celelalte principii care fundamentează activitatea de control a Curții de Conturi, acestea sunt lăsate la aprecierea auditorilor publici externi, care pot să exprime o oarecare subiectivitate, în special referitor la principiul eficacității, aici intervenind riscul de audit – riscul ca auditorul public extern să exprime o opinie care nu este adecvată. Astfel, orice constatare a unei nelegalități va trebui să indice textele legale imperative încălcate în cursul realizării operațiunii supuse controlului, după cum orice încălcare a regularității va trebui constatată prin referire expresă la principiile sau regulile procedurale, metodologice care nu au fost respectate în cursul operațiunii respective.

Dacă referitor la economicitate – caracteristică atribuită situației în care se obține minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități, cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate, și eficiență – maximizarea rezultatelor unei activități în relație cu resursele utilizate – nu se poate spune că prezintă în mod expres probleme de subiectivitate, principiul eficacității este susceptibil la o astfel de interpretare. În consecință, apare situația în care un act/operațiune este în conformitate cu principiul legalității și regularității, poate fi considerat de către Curtea de Conturi drept ineficace. În acest caz, auditorii publici externi vor menționa în decizie măsura recuperării prejudiciului, doar că acest lucru nu va putea fi realizat din moment ce nu avem prevederi legale expres încălcate. Astfel, apare întrebarea: ce se întâmplă cu un act/operațiune care este perfect legal, dar considerat ineficace? După efectuarea controlului, auditorii publici externi trimit instituției controlate o decizie în care sunt menționate, printre altele, atât măsuri de îmbunătățire a funcționării acesteia, dar și măsuri de recuperare a prejudiciului constat, care devin obligații pentru conducerea entității auditate. Pentru a sublinia caracterul imperativ al acestor obligații, în situația în care prin decizie s-a dispus conducerii entității verificate să stabilească întinderea prejudiciului și să ia măsuri pentru recuperarea acestuia, în aceasta se va înscrie în mod obligatoriu și următoarea precizare: „Nerecuperarea prejudiciilor, ca urmare a nedispunerii și a neurmăririi de către conducere a măsurilor transmise de Curtea de Conturi, constituie infracțiune și se pedepsește cu închisoare de la 6 luni la 3 ani, conform prevederilor art. 64 din Legea nr. 94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, republicată.”<sup>6</sup>

Mai mult, în situația în care în actul de control a fost consemnată existența unor erori/abateri de la legalitate și regularitate care au determinat producerea unor prejudicii, precum și a unor cazuri de nerespectare a principiilor de economicitate, eficiență și eficacitate în utilizarea fondurilor publice și în administrarea patrimoniului, pentru care se face răspunzător în mod direct conducătorul entității verificate și care impun suspendarea din funcție a acestuia, șeful departamentului de control/audit coordonator al acțiunii cere celor în drept suspendarea conducătorului entității, potrivit legii.

Prin urmare, nu se va putea atrage răspunderea civilă delictuală în cazul constatării unui act/operațiune drept ineficace, însă se vor putea cere, totodată, prin decizie, entității verificate și luarea unor măsuri pentru suspendarea din funcție, în condițiile legii, a persoanelor acuzate de săvârșirea de fapte cauzatoare de prejudicii importante sau a unor abateri grave cu caracter financiar, constatate în urma controalelor efectuate de Curtea de Conturi, până la soluționarea definitivă a cauzelor în care sunt implicate. În acest caz, în decizie se va consemna și faptul că neaducerea la îndeplinire a acestei măsuri dispuse de Curtea de Conturi constituie abatere și se sancționează potrivit prevederilor art. 62 lit. b) din lege<sup>7</sup>. Procedura de suspendare din funcție este prevăzută la art. 45 din lege. În cazul în care Curtea de Conturi, în urma controalelor efectuate,

---

<sup>6</sup> Regulamentul privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități, aprobat prin Hotărârea plenului Curții de Conturi nr. 130/2010, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 832 din 13.12.2010;

<sup>7</sup> LEGE nr. 94 din 8 septembrie 1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, publicată în Monitorul O NR. 116 din 16 martie 2000;

constată săvârșirea de fapte cauzatoare de prejudicii importante sau a unor abateri grave cu caracter financiar, conducerea structurii de specialitate care a efectuat verificarea poate propune suspendarea din funcție a:

a) persoanelor acuzate de săvârșirea acestor fapte cauzatoare de prejudicii importante, a unor abateri grave cu caracter financiar, inclusiv din cauza nerespectării principiilor de economicitate, eficiență și eficacitate în utilizarea fondurilor publice și în administrarea patrimoniului, până la soluționarea definitivă a cauzelor în care sunt implicate;

b) conducătorului entității verificate, răspunzător în mod direct de fapte cauzatoare de prejudicii importante, de abateri grave cu caracter financiar, inclusiv din cauza nerespectării principiilor de economicitate, eficiență și eficacitate în utilizarea fondurilor publice și în administrarea patrimoniului, așa cum se prevede la pct. 182<sup>8</sup>.

Pentru a se ajunge la sancționarea entității controlate e necesară obținerea unor probe suficiente în acest sens. Astfel, probele de audit, respectiv actele, documentele și informațiile obținute, sunt utilizate pentru a demonstra dacă managementul și personalul entității auditate au acționat în conformitate cu prevederile legale în vigoare, cu principiile stabilite prin regulamentele, procedurile, politicile și standardele adoptate și dacă au folosit resursele în mod economic, eficient și eficace, după caz. Probele de audit pe care le obțin auditorii publici externi trebuie să fie suficiente și adecvate pentru a putea susține constatările și concluziile formulate de echipa de audit, recomandările formulate pentru înlăturarea deficiențelor constatate și îmbunătățirea activității entității auditate, precum și opinia de audit.

Gradul de suficiență al probelor de audit (cantitatea probelor de audit necesare) este determinat de auditorii publici externi în funcție de nivelul de risc evaluat în legătură cu categoria de operațiuni economice auditată (cu cât este mai ridicat nivelul de risc, cu atât crește cantitatea de probe de audit necesară susținerii constatărilor și concluziilor) și în funcție de calitatea acestor probe (cu cât probele de audit au o calitate mai bună, cu atât sunt necesare mai puține probe pentru susținerea constatărilor și concluziilor). Echipa de auditori publici externi desemnată pentru efectuarea acțiunii își planifică activitatea de control astfel încât să se realizeze o armonizare adecvată între: obiectivele de control, probele care trebuie colectate pentru atingerea acestor obiective, procedurile de audit prin care urmează să se obțină probe suficiente și adecvate pentru susținerea constatărilor și concluziilor controlului.

În consecință, având în vedere cele menționate mai sus, pe lângă suficiența și claritatea probelor de audit necesare sancționării eficiente a entității auditate, auditorii publici externi trebuie să facă mențiunea expresă a normelor, respectiv prevederilor legale încălcate pentru a putea atrage cu succes o eventuală răspundere civilă delictuală. Astfel, în urma constatării unui act/operațiune drept ineficace, dacă nu există și norme încălcate care țin de principiul legalității și/sau regularității, nu se poate porni o acțiune în răspundere civilă delictuală. Ineficacitatea unui act/operațiune poate fi sancționată și altfel, mai exact, conform prevederilor art. 65 din Legea nr. 94/1992.

În legătură cu atribuțiile jurisdicționale ale Curții de Conturi, în actuala reglementare, acestea au fost eliminate. La momentul în care aceste atribuții erau reglementate, doctrina a înregistrat opinii divergente în ce privește încadrarea activității jurisdicționale a Curții de Conturi, apreciindu-se la un moment dat că instanțele Curții de Conturi ar fi organe administrative sau de jurisdicție administrativă<sup>9</sup>. S-a arătat, într-o opinie, că într-un stat de drept „organele statului nu pot acționa decât în virtutea unei abilități juridice, orice folosire a puterii statului trebuie să fie fondată

<sup>8</sup> Regulamentul privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități, aprobat prin Hotărârea plenului Curții de Conturi nr. 130/2010, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 832 din 13.12.2010

<sup>9</sup> Dan Drosu Șaguna – „Drept financiar public”, ediția a 4-a, București 2011, Ed. C H Beck, pag. 303

pe o normă juridică, exercițiul puterii se transformă într-o competență instituită și încadrată prin drept”<sup>10</sup>.

Cu toate acestea, în doctrină s-a apreciat că instanțele Curții de Conturi erau instanțe judecătorești speciale a căror natură juridică era stabilită prin legea organică. Judecata la instanțele Curții de Conturi – conform normelor instituite prin Legea nr. 94/1992, completată cu normele Codului de Procedură Civilă – se derula pe două grade de jurisdicție. Mai mult, doctrina a demonstrat că procedura în fața instanțelor financiare avea întru totul aceeași natură cu procedura în fața instanțelor judiciare, un argument în plus fiind și reprezentarea pe lângă instanțele Curții de Conturi a Ministerului Public de către procurorii financiari<sup>11</sup>.

Având în vedere cele menționate mai sus, considerăm că atribuțiile jurisdicționale ale Curții de Conturi nu ar fi trebuit eliminate din lege pe motiv că acest control exercitat de instituția supremă de audit ar fi avut o cu totul altă finalitate. Este instituția abilitată pe probleme de natură economică, financiară, formată din specialiști de primă mână. Aceștia au experiența investițiilor neperformante generate de multiplele controale efectuate, comparativ cu instanțele de drept comun, regăsind soluțiile cele mai eficiente tot pe baza experienței acumulate în timp. De asemenea, s-ar degreva instanțele de drept comun de dosarele care ar putea fi judecate foarte bine de instanțele specializate ale Curții de Conturi și care pot înțelege mult mai clar mecanismele economico – financiare ineficiente în comparație cu un judecător de drept comun. Având în vedere numărul de cazuri mai redus decât regăsim la instanțele de judecată, au posibilitatea monitorizării în timp a modalității prin care entitatea controlată a respectat hotărârile acesteia, putând să emită recomandări în domeniu vizavi de o anumită investiție greșit făcută și să ofere variante eficiente atât de recuperare a prejudiciului cât și de continuare a investițiilor într-un mod mult mai eficient decât conducerea entității controlate la momentul respectiv.

În acest sens, dacă s-ar introduce anumite standarde, respectiv norme legale, prevederi clar exprimate cu privire nu numai la principiile legalității și regularității, ci și la celelalte trei, în special la principiul eficacității, sancționarea eventualelor neregularități constatate ar fi fost mult mai ușor realizabilă și mai fezabilă.

În concluzie, atâta vreme cât eficacitatea – vorbim în principal de aceasta deoarece este singurul principiu care chiar pune probleme de subiectivitate – nu va fi cuprinsă într-o reglementare legală, privind modalitatea prin care se va desfășura controlul Curții de Conturi pe baza acestui principiu, dar și standardele urmărite, nu se va putea efectua un control în adevăratul sens al cuvântului și nici nu se vor putea impune măsuri în consecință. Prin aceste măsuri ne referim cu prioritate la recuperarea prejudiciului cauzat, măsură care, conform legislației în vigoare, nu se poate impune în urma constatării ineficienței unui act/operațiune din moment ce auditorii publici externi nu pot indica prevederea legală încălcată. Așadar, în vederea desfășurării unui control eficace, propunem instituirea unor standarde care să cuprindă atât obiectivele urmărite de controlori, dar și modul în care aceste obiective vor putea fi sancționate, pe baza unor norme expres menționate în legislație.

---

<sup>10</sup> J. Chevallier, „*L'État de droit*”, Montchrestien, Paris, 1992, p.13

<sup>11</sup> Dan Drosu Șaguna, „*Drept financiar public*”, ediția a 4-a, București 2011, Ed. C H Beck, pag. 304

## Bibliografie:

1. Regulamentul privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități, aprobat prin Hotărârea plenului Curții de Conturi nr. 130/2010, publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 832 din 13.12.2010;
2. Recuperarea prejudiciului constatat în urma controlului Curții de Conturi - între norme speciale și principii, Prof.dr. Dan Drosu Șaguna, Lect. dr. Simona Gherghina - Curierul Judiciar nr. 2/2013 în curs de apariție - 20 martie;
3. Noul Cod Civil, art. 1349;
4. LEGE nr. 94 din 8 septembrie 1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, publicată în Monitorul O NR. 116 din 16 martie 2000;
5. Dan Drosu Șaguna – „*Drept financiar public*”, ediția a 4-a, București 2011, Ed. C H Beck, pag. 303;
6. J. Chevallier, „*L'État de droit*”, Montchrestien, Paris, 1992, p.13.

