

AUDITUL CONFORMITĂȚII ACHIZIȚIILOR PUBLICE

Galina LUȘMANSCHI,
ORCID: 0000-0001-7037-1710

Universitatea de Stat din Moldova

CZU: 657.63:336.25:351.712.5

DOI: <https://doi.org/10.5281/zenodo.7388775>

***Abstract:** Public procurement plays a very important role in the economy of the Republic of Moldova. At the same time, public procurement represents a domain favorable to fraud which erodes its state in different dimensions. In the same context, the public procurement compliance audit addresses the extent to which the public entity (contracting authority) complies with the issued regulations identified as criteria in the given subject, presenting findings in the estimation and planning of public procurement, as well as the award, execution stages and monitoring procurement contracts.*

***Keywords:** public procurement, compliance audit, control, public audit, international standards of supreme audit institutions.*

Introducere. Achizițiile publice constituie un domeniu destul de important în gestionarea finanțelor publice, deținând o pondere semnificativă în structura bugetului public, din acest motiv, fraudarea procedurilor de achiziții implică costuri majore pentru bugetul public. În acest context, auditul conformității achizițiilor publice analizează măsura în care entitatea publică (autoritatea contractantă) este în conformitate cu reglementările emise, identificate drept criterii în subiectul dat, fiind prezentate constatări la estimarea și planificarea achizițiilor publice, precum și la etapele de atribuire, de executare și de monitorizare a contractelor de achiziții.

Scopul cercetării. Analiza modului de implementare a practicilor moderne de auditare a conformității achizițiilor publice utilizate pe plan internațional în scopul atingerii unei performanțe înalte prin îmbunătățirea cadrului de reglementare, supraveghere și control al achizițiilor publice.

Metodologia cercetării. În procesul cercetării au fost analizate practicile internaționale și naționale ale auditului conformității achizițiilor publice prin studierea legilor, standardelor internaționale ale instituțiilor supreme de audit, precum și regulamentele, manualele și ghidurile elaborate în conformitate cu acestea. Astfel, au fost folosite metoda dialectică a cunoașterii științifice, și alte metode clasice ale cercetării, cum ar fi: observația, analiza, sinteza, comparația, inducția și deducția.

Rezultatele cercetării. Conform Legii nr.131 din 03.07.2015 privind achizițiile publice, *achiziția publică* reprezintă „*procurarea, prin intermediul unui contract de achiziții publice, de bunuri, de lucrări sau servicii de către una sau mai multe autorități contractante de la operatorii economici selectați de acestea, indiferent dacă bunurile, lucrările sau serviciile sînt destinate sau nu unui scop public*” [2]. Dacă ne referim la legislația României, Ordonanța de Urgență a Guvernului României nr.60 din 25.04.2001 privind achizițiile publice definește achiziția publică ca „*dobîndirea, definitivă sau temporară, de către o persoană juridică definită ca autoritate contractantă, a unor produse, lucrări sau servicii, prin atribuirea unui contract de achiziție publică*” [4].

Art.72 al Legii nr.131 din 03.07.2015 privind achizițiile publice stabilește principiile de atribuire a contractului de achiziții publice, care trebuie respectate, și, ulterior vor fi verificate de instituțiile care execută control, printre care se numără respectarea legii și a ordinii de drept [2]. Necătfînd la aceasta, achizițiile publice reprezintă un domeniu favorabil pentru fraudă, care erodează în mărimi enorme statul. În acest context, asigurarea unei performanțe înalte în achizițiile publice poate fi doar prin îmbunătățirea cadrului de reglementare, supraveghere și control al achizițiilor publice, iar forțele motrice de îmbunătățire sînt Agenția Achizițiilor Publice și Curtea de Conturi.

Potrivit prevederilor art.3 al *Legii nr.260 din 07.12.2017 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova* (modificată prin *Legea nr.10 din 12.02.2021* [3], Curtea de Conturi, ca instituție supremă de audit a Republicii Moldova, exercită controlul asupra modului de formare, administrare și întrebuițare a resurselor financiare publice și a patrimoniului public, inclusiv a achizițiilor publice, prin realizarea auditului public extern în conformitate cu standardele internaționale ale instituțiilor supreme de audit.

Astfel, necesitatea monitorizării activităților entităților sectorului public, dacă acestea sunt în concordanță cu prevederile legale care le guvernează, reprezintă o funcție importantă a controlului în sectorul public. Această funcție de control a Curții de Conturi se realizează prin proceduri de audit public extern, care sunt efectuate în conformitate **Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi**, Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit, precum și cu regulamentele, manualele și ghidurile Curții de Conturi elaborate în conformitate cu acestea.

În același timp, art.133 din Constituția Republicii Moldova, fundamentează Curtea de Conturi în calitatea sa de instituție de audit cu un mandat suficient de larg, care exercită controlul asupra modului de formare, de administrare și de întrebuițare a resurselor financiare publice, rezultatele activității fiind raportate anual Parlamentului [1].

Funcția de control a Curții de Conturi se efectuează prin proceduri de audit public extern prevăzute în standardele de audit proprii, care sunt elaborate în conformitate cu standardele de audit general acceptate. Astfel, Curtea de Conturi aplică în activitatea de audit *Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit (ISSAI)*, care sînt aprobate de Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI) pentru a fi utilizate de către Instituțiile Supreme de Audit (ISA). De menționat, că Cadrul INTOSAI promovează credibilitatea și relevanța auditului public prin stabilirea de principii și standarde profesionale recunoscute la nivel internațional care promovează excelența în aplicarea metodologiei de audit și sprijină funcționarea eficientă a instituțiilor supreme de audit în interesul public.

În așa mod, Curtea de Conturi își desfășoară activitatea în mod independent și în conformitate cu prevederile legale și standardele internaționale de audit, efectuînd următoarele tipuri de audit: auditul financiar, auditul conformității, auditul performanței și alte tipuri de audit.

Conform *Legii nr.260 din 07.12.2017 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova*, *auditul conformității reprezintă* activitate independentă realizată în vederea obținerii asigurării că activitățile, tranzacțiile financiare efectuate sînt, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu reglementările aplicabile [3]. Astfel, *auditul conformității reprezintă* evaluarea independentă cu privire la faptul dacă un anumit subiect este în conformitate cu reglementările emise, identificate drept criterii de audit.

Conform ISSAI 400 pct.12, *auditul conformității reprezintă* evaluarea independentă cu privire la faptul dacă subiectul auditat este în conformitate cu reglementările emise identificate drept criterii [7]. Controlul, denumit potrivit ISSAI *audit de conformitate*, abordează măsura în care entitatea auditată respectă legile, regulile, regulamentele, politicile, codurile stabilite sau termenii asupra cărora s-a căzut de acord, cum ar fi clauzele contractelor sau clauzele acordurilor de finanțare.

Scopul auditului conformității achizițiilor publice este să identifice în timp abaterile de la standardele acceptate și cazurile de încălcare a principiilor de legalitate, eficiență, eficacitate și economicitate în gestiunea financiară, și ca urmare să fie posibil: luarea de măsuri corective în cazul abaterilor constatate, stabilirea persoanele răspunzătoare, recuperarea pagubelor sau luarea de măsuri pentru prevenirea sau evitarea repetării unor astfel de deficiențe în viitor.

Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit, recunoscînd independența fiecărui membru de a-și stabili propria abordare în concordanță cu legislația națională a solicitat:

- utilizarea cadrului de lucru al Standardelor Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit drept cadru comun de referință pentru auditul sectorului public;

- compararea calității activității de audit desfășurate, standardelor proprii de audit cu prevederile corespunzătoare din Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit;

- implementarea Standardelor Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit în concordanță cu mandatul legal al instituțiilor supreme de audit, precum și cu legislația și reglementările naționale.

Astfel, procedura de audit al conformității achizițiilor publice se efectuează în conformitate cu art.33 al *Legii nr.260 din 07.12.2017*, Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit, precum și cu Regulamentele, Manualele și Ghidurile Curții de Conturi elaborate în conformitate cu acestea.

În același timp, ISSAI 400 „Principiile fundamentale ale auditului de conformitate” este elaborat pe baza principiilor fundamentale de audit formulate în ISSAI 100 „Principiile fundamentale ale auditului sectorului public”, care constituie baza pentru elaborarea standardelor auditului de conformitate. ISSAI 400 oferă informații detaliate cu privire la: scopul și autoritatea ISSAI privind auditul de conformitate; cadrul de desfășurare al auditului de conformitate și diferitele modalități în care se poate realiza acesta; elementele auditului de conformitate; principiile auditului de conformitate: principiile generale și principiile referitoare la modul de desfășurare al auditului.

Ghidul privind auditul conformității utilizat de către Curtea de Conturi din Republica Moldova în activitatea sa reprezintă un act normativ intern, care oferă îndrumări privind auditul conformității, stabilind activitățile care trebuie realizate la diferite etape ale misiunii de audit [5]. Acest Ghid este structurat în 4 compartimente, și include: conceptele generale ale auditului conformității, subiectele sensibile ce ar fi pasibile de auditare sub aspectul conformității, mențiuni referitoare la etapa de planificare a misiunii de audit al conformității, mențiuni referitoare la realizarea nemijlocită a misiunii de audit al conformității, precum și mențiuni referitoare la raportarea rezultatelor misiunii de audit al conformității.

Ținând cont de rolul achizițiilor publice în majorarea beneficiilor pentru societate, Curtea de conturi și-a orientat eforturile în ultima perioadă asupra auditării acestui domeniu, inclusiv auditarea conformității achizițiilor publice. Astfel, în Programele activității de audit ale Curții de Conturi pe anii 2020 și 2021 au fost incluse 9 misiuni de audit care au avut drept scop evaluarea conformității desfășurării achizițiilor publice în cadrul ministerelor, cum ar fi: Ministerul Sănătății, Muncii și Protecției Sociale, Ministerul Educației, Culturii și Cercetării, Ministerul Economiei și Infrastructurii, Ministerul Afacerilor

Externe și Integrării Europene, Ministerul Apărării, Ministerul Justiției, Ministerul Agriculturii, Dezvoltării Regionale și Mediului, Ministerul Finanțelor etc.

Astfel, în funcție de riscurile de neconformitate și criteriile de audit, se stabilesc obiectivele specifice ale misiunii de audit al conformității achizițiilor publice, care urmează a fi transpuse în programele de audit. În continuare, vom utiliza o formă simplificată a modalității de identificare a obiectivelor specifice de audit, care rezultă din subiectul auditat. Astfel, ISA își propune să evalueze dacă procesul de planificare, achiziționare și înregistrare a achizițiilor publice desfășurate de către un Minister sunt în conformitate cu cadrul legal. Auditul va cuprinde o evaluare a tuturor activităților de achiziții pentru a perioadă anumită. Subiectul auditat este procesul de planificare, achiziționare și înregistrare a achizițiilor publice desfășurate de către Minister. Aria de audit va cuprinde examinarea procedurilor de achiziție publică desfășurate de către Minister, în perioada analizată. Obiectivele specifice de audit sînt aspectele ce urmează a fi examinate de către echipa de audit, și anume:

- asigurarea că planificarea achizițiilor publice și elaborarea documentației respective sunt conforme actelor normative.
- asigurarea conformității efectuării procedurilor de achiziții publice.
- asigurarea că planificarea a fost conformă și nu s-a admis divizarea contractelor de achiziții ca rezultat al aplicării altei proceduri de achiziție (de mică valoare).
- asigurarea că s-a reflectat corect în evidența contabilă soldul și stocul efectiv al bunurilor, lucrărilor și serviciilor și utilizarea reală a acestora.

Pe baza procedurilor de audit identificate la etapa de planificare a misiunii de audit și incluse în Strategia de audit, auditorii adună și evaluează probele de audit la etapa executării misiunii.

Ținînd cont că procesul de achiziții poate fi împărțit în trei etape (pre-achiziții, achiziții propriu-zis, și post achiziții), riscul de neconformitate poate apărea în orice etapă, principalele probleme fiind prezentate în tabelul 1.

Un alt obiectiv al activității Curții de conturi este asigurarea transparenței prin informarea autorităților publice responsabile și a publicului despre constatările și recomandările sale, precum și monitorizarea implementării acestora. Astfel, auditul conformității se finalizează cu o concluzie sau opinie a auditorului cu privire la conformitate. Dacă în procesul de audit se constată abateri de la prevederile legislației în vigoare, acestea se comunică conducerii entității auditate, care trebuie să ia măsuri pentru recuperarea prejudiciului constat.

Rapoartele auditorului, precum și hotărârile asupra acestora se publică pe pagina web oficială a Curții de Conturi [9]. În conformitate cu art.36 din Legea Curții de Conturi, entitățile auditate sînt obligate să informeze, în termenii

stabiliți, instituția supremă de audit despre măsurile întreprinse în vederea implementării recomandărilor și executării cerințelor. Astfel, activitatea de monitorizare are ca scop principal îmbunătățirea managementului financiar public în ansamblu, care, în conformitate cu Standardele Internaționale de Audit, reprezintă etapa finală a ciclului de audit.

Tabelul 1. Probleme de neconformitate identificate în etapele procesului de achiziții publice

Etapa pre-achiziții	<ul style="list-style-type: none"> - planificarea inadecvată a achizițiilor, erori în elaborarea documentelor, probleme în stabilirea cerințelor și specificațiilor calitative și obiective, - responsabilitatea scăzută a membrilor grupului de lucru în procesul de achiziții publice, inclusiv și în executarea prevederilor legale, - insuficiența controalelor interne și a monitorizării procesului de achiziții publice.
Etapa achiziții propriu-zis	<ul style="list-style-type: none"> - nerespectarea acțiunilor necesare pentru asigurarea transparenței, respectării imparțialității și confidențialității membrilor grupului de lucru, - aplicarea neuniformă și discriminatorie a unor cerințe, - atribuirea contractelor cu nerespectarea cadrului legal.
Etapa post achiziții	<ul style="list-style-type: none"> - majorarea nejustificată a valorii contractelor, - acceptarea unor bunuri și servicii necalitative.

Sursa: Realizat de autor în baza sursei [9]

La elaborarea rapoartelor de audit, echipele de audit se ghidează de Normele metodologice privind structura, conținutul și formatul rapoartelor de audit ale Curții de Conturi, cu modificările ulterioare [8], în care se stabilesc cerințele privind structura rapoartelor de audit, regulile de tehnoredactare a unui raport de audit, precum și recomandări privind scrierea rapoartelor de audit public.

Concluzii. Monitorizarea activităților entităților publice, dacă acestea sunt în concordanță cu prevederile legale care le reglementează reprezintă o funcție importantă a controlului în sectorul public prin efectuarea auditului conformității. **Recomandările formulate în rezultatul exercitării auditelor conformității achizițiilor publice de către Curtea de Conturi pentru remedierea și înlăturarea abaterilor, neregulilor și deficiențelor identificate de auditorii publici externi duc la îmbunătățirea managementului în instituțiile publice și gestionării mijloacelor publice.**

Referințe bibliografice

1. *Constituția Republicii Moldova*. În: Monitorul Oficial nr.78 art.140 din 29.03.2016. Modificat conform LP255 din 22.11.18, Monitorul Oficial nr.467-479 din 14.12.18 art.786.
2. *Legea nr.131 privind achizițiile publice din 03.07.2015*. In: Monitorul oficial nr.197-205, art.402, Republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2018, nr.424-429, art.666, cu modificările ulterioare.
3. *Legea nr.260 din 07.12.2017 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova*. În: Monitorul Oficial nr.1-6 art.18 din 05.01.2018, (**modificată prin Legea nr.10 din 12.02.2021**, în Monitorul Oficial nr.108-110, art.114 din 30.04.2021).
4. Ordonanța de Urgență a Guvernului României nr.60 din 25.04.2001 privind achizițiile publice. Monitorul Oficial nr.241 din 11.05.2001.
5. Ghid privind auditul conformității, Curtea de conturi a Republicii Moldova, Chișinău 2019. www.ccrm.md
6. Manual de audit de conformitate, Curtea de conturi a României. București 2014. www.curteadeconturi.ro
7. *Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit (ISSA)*. www.ccrm.md
8. Normele metodologice privind structura, conținutul și formatul rapoartelor de audit ale Curții de Conturi, aprobate prin HCC nr. 91 din 12.12.2018. www.ccrm.md
9. Rapoarte de audit a Curții de conturi a Republicii Moldova. <https://www.ccrm.md/ro/decisions>
10. Raport anual 2020 asupra administrării și întrebuințării resurselor financiare publice și a patrimoniului public. Curtea de Conturi a Republicii Moldova, <https://www.parlament.md/LinkClick.aspx?fileticket=rpTMn%2Bfga%2FY%3D&tabid=202&language=ro-RO>