

PARTICULARITĂȚI ALE AUDITULUI PUBLIC EXTERN AL FONDURILOR EUROPENE

PARTICULARITIES OF THE EXTERNAL PUBLIC AUDIT OF EUROPEAN FUNDS

NECHITA Irinel Ionel

Universitatea "Ștefan cel Mare" Suceava, România

E-mail: irinenechita@gmail.com; irinenechita@yahoo.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0003-9769-2700>

BOTEZ Daniel

Universitatea "Vasile Alecsandri" Bacău, România

E-mail: daniel63331@yahoo.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-0986-7631>

Abstract. This paper examines the distinctive features of the external public audit of European funds in the context of shared management, using the methodological framework applied by the Audit Authority of Romania. The analysis combines EU regulatory references, Commission guidance and audit procedures in order to explain how system audits, audits of operations, audits of accounts and annual reporting are integrated into a single assurance architecture. The paper argues that the specificity of this audit lies in its multi-level governance, dual compliance framework, risk-based methodology and formalised quality control mechanisms.

Keywords: external public audit, European funds, shared management, audit authority, annual control report, audit opinion

JEL Classification: H83, M42, H61

1. Introducere

Auditul public extern al fondurilor europene are un rol bine definit în ansamblul mecanismelor de responsabilitate și de asigurare privind utilizarea resurselor bugetare ale Uniunii Europene. În regimul gestiunii partajate, utilizarea finanțărilor europene nu este verificată exclusiv la nivelul beneficiarului final, ci în cadrul unui sistem instituțional extins, în care interacționează Comisia Europeană, statul membru, autoritățile de management, organismele intermediare, organismele contabile și autoritatea de audit. Din această perspectivă, auditul nu are ca obiect doar legalitatea unor cheltuieli individuale la nivel de proiect sau program, ci are în vedere inclusiv fiabilitatea întregului lanț de asigurare pe care se întemeiază cererile de rambursare, conturile anuale și declarațiile de gestiune prezentate Comisiei Europene¹.

În cazul României, Autoritatea de Audit utilizează manuale elaborate pe o arhitectură metodologică stabilă, aplicabilă diferitelor categorii de fonduri, care reunește strategia de audit, procesul de audit, controlul și asigurarea calității, precum și responsabilitățile specifice aferente auditului de sistem, auditului operațiunilor, auditului conturilor, examinării declarației de gestiune și elaborării Raportului anual de control și a opiniei anuale de audit.

Scopul articolului este de a evidenția particularitățile auditului public extern al fondurilor europene pornind din practica Autorității de Audit din România și de a arăta de ce acest tip de audit nu poate fi redus la o verificare punctuală a cheltuielilor. Întrebarea de cercetare care orientează analiza este următoarea: ce anume diferențiază, din punct de vedere normativ și metodologic, auditul public extern al fondurilor europene de alte forme de audit public extern? Metodologic, demersul se bazează pe

analiza cadrului normativ european relevant, pe ghidurile Comisiei Europene și pe activitatea Autorității de Audit în perioadele de programare 2014-2020 și 2021-2027.

2. Cadrul normativ și instituțional al auditului public extern al fondurilor europene

Auditul fondurilor europene trebuie înțeles în logica gestiunii partajate, în care statele membre administrează și controlează fondurile în conformitate cu regulamentele Uniunii, iar Comisia Europeană păstrează responsabilitatea executării bugetului. Pentru perioada 2014-2020, Regulamentul (UE) nr. 1303/2013ⁱⁱ a consacrat arhitectura clasică formată din autoritate de management, autoritate de certificare și autoritate de audit. Pentru perioada 2021-2027, Regulamentul (UE) 2021/1060ⁱⁱⁱ păstrează logica separării funcțiilor, însă introduce și elemente de simplificare, de orientare spre performanță și de intensificare a utilizării analizelor de risc în verificările de management.

În acest cadru, Autoritatea de Audit are rolul de organism independent față de structurile care gestionează și certifică fondurile. Materialele de prezentare și rapoartele Autorității de Audit precizează în mod explicit că AA efectuează audituri ale bunei funcționări a sistemului de management și control, audituri ale unui eșantion adecvat de operațiuni pe baza cheltuielilor declarate și formulează anual o opinie asupra sistemelor, cheltuielilor și conturilor.^{iv,v}

Un element deosebit de important pentru uniformizarea practicii îl reprezintă ghidurile Comisiei Europene. Pentru perioada 2014-2020, nota EGESIF privind Raportul anual de control și opinia de audit^{vi} clarifică modul în care trebuie corelate rezultatele auditurilor de sistem, ale auditurilor operațiunilor și ale auditurilor conturilor în vederea stabilirii nivelului general de asigurare și a tipului de opinie. De asemenea, Decizia Comisiei din 14 mai 2019 privind corecțiile financiare pentru nerespectarea regulilor în materia achizițiilor publice^{vii} oferă un reper operațional important pentru tratarea uneia dintre cele mai sensibile categorii de nereguli.

3. Poziționarea Autorității de Audit din România în sistemul de management și control

Autoritatea de Audit reprezintă o parte integrantă a unui sistem instituțional complex, dar distinctă din punct de vedere operațional de autoritățile implicate în gestionarea fondurilor. Această independență nu reprezintă doar o cerință formală, ci o condiție esențială pentru credibilitatea asigurării furnizate Comisiei Europene. Într-un sistem în care aceeași cheltuială este verificată administrativ, certificată și apoi auditată, separarea funcțiilor devine esențială pentru evitarea conflictelor de rol și pentru consolidarea încrederii în rezultatul final al auditului.

Poziționarea AA este relevantă și prin prisma sferei entităților auditate. Astfel, auditul public extern nu vizează doar autoritățile de management, organismele intermediare și organismele contabile, ci și beneficiarii fondurilor, organizațiile partenere, intermediarii financiari ori alte entități implicate în implementarea programelor.⁴ Prin urmare, obiectul auditului este distribuit pe mai multe niveluri instituționale și funcționale.

În același timp, rolul AA este integrat într-un veritabil lanț de asigurare. Manualele de audit elaborate separat pentru diferitele categorii de fonduri (FESI, CTE, FAMI/FSI, etc.) folosesc o structură comună în care strategia de audit, planificarea, execuția, raportarea, follow-up-ul și mecanismele de control al calității converg spre Raportul anual de control (RAC) și emiterea opiniei anuale. Această construcție arată că, în final, scopul diferitelor misiuni de audit al fondurilor europene este de a produce o asigurare cumulativă, nu concluzii izolate.

4. Particularități metodologice ale auditului public extern al fondurilor europene

În raport cu auditul financiar, o particularitate esențială a auditului public extern al fondurilor europene este dubla sa raportare: la standardele de audit, pe de o parte, și la arhitectura gestiunii partajate, pe de altă parte. În practica Autorității de Audit, misiunile sunt desfășurate cu respectarea standardelor internaționale de audit acceptate la nivel profesional, însă aceste standarde sunt aplicate într-un cadru unde obiectul misiunii nu este limitat la situații financiare sau la o singură entitate. Procesul de audit la nivelul unei autorități de audit presupune planificare, evaluare a riscurilor, obținere de probe suficiente și adecvate, documentare, revizuire și control al calității, ceea ce apropie clar această activitate de practica ISA și ISSAI^{viii,ix}. Particularitatea nu rezidă, așadar, în abandonarea standardelor, ci în extinderea și adaptarea lor la exigențele fondurilor europene.

Din perspectiva teoriei auditului, prima comparație utilă cu auditul financiar privește obiectivul misiunii. În auditul situațiilor financiare, obiectivul fundamental este exprimarea unei opinii asupra faptului dacă situațiile financiare oferă o imagine fidelă, sub toate aspectele semnificative, potrivit cadrului de raportare aplicabil. În auditul fondurilor europene, obiectivul este mai fragmentat și mai extins: auditorul trebuie să formuleze asigurare cu privire la funcționarea sistemului de management și control, la legalitatea și regularitatea cheltuielilor declarate, la caracterul complet și veridic al conturilor, precum și la coerența declarației de gestiune și a raportării anuale către Comisia Europeană. În termeni doctrinari, aceasta înseamnă că auditul fondurilor europene combină dimensiunea de audit financiar cu dimensiunea de audit de conformitate și cu dimensiunea de audit de sistem, fără a le trata separat, ci într-o singură arhitectură de asigurare.

O a doua comparație privește entitatea auditată. În auditul financiar, referința este, de regulă, entitatea raportoare și propriul său control intern. În practica AA, unitatea de analiză este mult mai largă și poate include, în cadrul aceluiași program, autoritatea de management, organisme intermediare, organismul contabil, sisteme informatice, beneficiari și, în anumite situații, autorități delegate sau structuri cu atribuții specializate. Această realitate face ca evaluarea riscului să nu poată fi construită doar pe cicluri contabile sau pe clase de tranzacții, ca în auditul financiar, ci pe cerințe-cheie ale sistemului, funcții delegate, fluxuri de verificare, piste de audit și zone sensibile de conformitate. Practica AA transpune această diferență într-o succesiune metodologică formalizată: document de înțelegere a entității și programului, evaluarea riscurilor, plan de audit, liste de verificare specifice și centralizatoare ale constatărilor la nivelul mai multor structuri.

În auditul financiar, relația dintre teste de control și proceduri de fond este organizată în funcție de modul în care auditorul decide să se bazeze pe controalele interne pentru reducerea riscului de audit. În auditul fondurilor europene, practica AA arată că această distincție rămâne valabilă, dar nu este suficientă. Testarea controalelor are o semnificație autonomă, deoarece funcționarea defectuoasă a unor controale-cheie poate afecta direct concluzia privind sistemul și poate influența amploarea auditului operațiunilor sau interpretarea constatărilor. De aceea, auditul de sistem nu are doar un rol pregătitor, ci produce el însuși asigurare. În mod similar, auditul conturilor nu reprezintă doar o etapă contabilă finală, ci un filtru distinct privind completitudinea, exactitatea și reconcilierea sumelor declarate. În practica AA, aceste componente sunt corelate ulterior în Raportul anual de control și în opinia de audit, ceea ce arată că metodologia este una integrată și cumulativă, nu secvențială în sens strict.

Planificarea bazată pe risc este, la rândul ei, mai amplă decât în auditul financiar. Dacă în auditul situațiilor financiare riscul este formulat în jurul denaturării semnificative, în auditul fondurilor europene matricea de risc acoperă și neconformități juridice, deficiențe ale controalelor-cheie, probleme de eligibilitate, nereguli de achiziții publice, riscuri IT, calitatea datelor și capacitatea entităților de a asigura o pistă de audit completă. Începând cu perioada de programare 2021-2027 apare un nou tip de audit - auditul de sistem preventiv timpuriu, ce marchează o diferență importantă față de auditul financiar tradițional: accentul nu este doar pe detectarea unor erori produse, ci și pe evaluarea timpurie a capacității sistemului de a preveni erorile viitoare. Pentru un auditor financiar, această particularitate ar fi relevantă fiindcă mută centrul de greutate de la o abordare predominant reactivă la una cu pronunțată valoare preventivă și corectivă.

Eșantionarea și tratarea erorilor reprezintă probabil diferența metodologică cea mai tehnică și, totodată, cea mai importantă pentru formularea opiniei. Astfel, dacă în auditul financiar unitatea de eşantionare este reprezentată de elemente fizice sau monetare supuse verificării, în cazul auditului operațiunilor AA utilizează ca unitate de eşantionare cererile de rambursare depuse de beneficiari, ale căror cheltuieli au fost deja aprobate de autoritățile de management și certificate de autoritatea de certificare. Pe de altă parte, dacă în auditul financiar, eşantionarea servește identificării și evaluării denaturărilor prin raportare la pragul de semnificație, în auditul operațiunilor aferent fondurilor europene, eşantionul are și funcția de a fundamenta calculul ratei totale de eroare, iar ulterior, după luarea în considerare a corecțiilor, a ratei totale de eroare reziduale. De asemenea, în ceea ce privește pragul de semnificație, după cum este bine-cunoscut, în auditul financiar auditorul stabilește printr-o judecată profesională nivelul maxim de omisiune admisibil în situațiile financiare, pe când în cazul

auditului operațiunilor aferent fondurilor europene, materialitatea este deja stabilită la nivelul de 2%. Ghidul EGESIF privind Raportul anual de control și opinia de audit, emis de Comisia Europeană, arată în detaliu cum se disting erorile aleatorii, sistemice, anormale sau cunoscute și cum sunt acestea reflectate în TER și RTER. În consecință, comparația cu auditul financiar evidențiază o diferență esențială: materialitatea rămâne o idee relevantă, dar este completată de o logică specifică a pragurilor de eroare și a efectului agregat al constatărilor asupra fondurilor declarate Comisiei.

Totodată, raportarea finală are o densitate metodologică superioară celei din auditul financiar. În locul unui singur raport de audit asupra situațiilor financiare, practica AA operează cu proiecte de rapoarte, minute de închidere, note de relații, scrisori de management, rapoarte finale, centralizatoare ale constatărilor, follow-up, Raport anual de control și opinie anuală. Fiecare produs are rol probator, managerial sau de sinteză, iar coerența dintre ele este supusă unui mecanism riguros de revizuire și control al calității. Dintr-o perspectivă apropiată doctrinei auditului, această arhitectură apropie auditul fondurilor europene de un model de asigurare instituționalizată în rețea, mai degrabă decât de modelul bilateral clasic auditor–entitate auditată.

Într-o primă concluzie putem evidenția faptul că specificul metodologic al auditului public extern al fondurilor europene nu trebuie formulat ca opoziție față de auditul financiar, ci ca specializare a acestuia într-un mediu juridic și instituțional mai complex. Baza profesională rămâne cea a standardelor de audit și a raționamentului profesional, însă obiectul misiunii, pluralitatea nivelurilor de control, modul de tratare a erorilor și rolul raportării anuale conturează o abordare diferită. Tocmai de aceea, comparația cu auditul financiar este indispensabilă pentru a înțelege de ce auditul fondurilor europene respectă standardele, dar nu poate fi redus la paradigma auditului situațiilor financiare.

În sinteză, auditul public extern al fondurilor europene poate fi înțeles ca o dezvoltare specializată a auditului financiar și de conformitate, nu ca o categorie complet separată de acesta. El păstrează exigențele standardelor internaționale de audit, dar le aplică într-un cadru în care obiectul misiunii, pluralitatea entităților auditate, tratamentul erorilor și logica raportării creează o metodologie mai densă și mai integrată. Tocmai această combinație explică de ce particularitățile sale devin vizibile cel mai clar atunci când este comparat cu auditul financiar, care îi oferă atât punctul de plecare profesional, cât și termenul de diferențiere analitică.

5. Arii sensibile și proceduri specifice în practica Autorității de Audit

Ariile sensibile și procedurile specifice evidențiază cel mai clar dimensiunea aplicată a practicii unei Autorități de Audit. Dacă în auditul financiar identificarea ariilor sensibile conduce, în mod obișnuit, la extinderea testelor sau la folosirea unor proceduri suplimentare, în auditul fondurilor europene aceste arii generează adesea metodologii dedicate, liste de verificare distincte și consecințe directe asupra regularității cheltuielilor și asupra opiniei anuale. Din acest motiv, secțiunea de față este esențială pentru înțelegerea modului în care regulile generale ale auditului sunt concretizate operațional în practica Autorității de Audit.

În termeni comparativi, auditul financiar pornește frecvent de la aserțiuni privind clasele de tranzacții, soldurile conturilor sau prezentările din situațiile financiare. În practica AA, punctul de plecare este adesea o combinație între fluxul procedural al fondurilor, cadrul juridic aplicabil și tipologia riscurilor recunoscute de Comisie și de experiența națională de audit. De aceea, listele de verificare ale AA nu se limitează la întrebări despre exactitate sau exhaustivitate, ci includ cerințe privind eligibilitatea, separarea funcțiilor, prevenirea conflictelor de interese, verificările administrative și la fața locului, funcționarea sistemelor informatice și trasabilitatea corecțiilor aplicate. Această largire a unghiului de analiză conferă auditului un profil pronunțat interdisciplinar.

Achizițiile publice reprezintă, în practică, aria sensibilă cu cea mai mare vizibilitate și, adesea, cu cel mai important impact financiar. În auditul financiar, contractele sunt analizate în principal pentru a verifica recunoașterea, evaluarea și prezentarea corectă a tranzacțiilor sau pentru a identifica riscuri de fraudă și controale insuficiente. În auditul fondurilor europene, auditorul trebuie să examineze suplimentar legalitatea procedurii de atribuire, respectarea principiilor concurenței, criteriile de calificare și selecție, tratamentul ofertelor, modificările contractuale și consecințele fiecărei abateri asupra eligibilității cheltuielii. Decizia Comisiei din 14 mai 2019 privind corecțiile financiare oferă

un cadru de principii, criterii și scale de corecție care transformă constatarea auditorului într-un element cu efect financiar direct, nu doar într-o observație de conformitate.

Din punct de vedere doctrinar, această diferență este semnificativă: în auditul financiar, abaterea procedurală afectează opinia numai dacă produce sau ascunde o denaturare semnificativă; în auditul fondurilor europene, aceeași abatere poate conduce la o corecție financiară chiar dacă documentele contabile sunt formal corecte, dar sunt identificate, spre exemplu, abateri de la legislația specifică achizițiilor publice, ce impun aplicarea unor corecții financiare în acord cu ghidurile emise de CE, preluate în legislația națională. Practica AA confirmă această logică prin tratarea distinctă a achizițiilor publice în manualele interne și prin utilizarea tipologiilor de nereguli și a listelor dedicate. Pentru un auditor financiar, acesta este probabil cel mai elocvent exemplu că specificitatea auditului fondurilor europene rezultă din întâlnirea dintre standardele de audit și regimul juridic special al eligibilității cheltuielilor în cadrul proiectelor cu finanțare europeană.

Opțiunile de costuri simplificate oferă un al doilea exemplu relevant. În auditul financiar, existența documentelor justificative primare are, în mod obișnuit, o valoare probatorie majoră. În cazul costurilor simplificate, logica se schimbă: auditorul verifică în mai mică măsură factura individuală și în mai mare măsură corectitudinea metodologiei aprobate, condițiile de aplicare, indicatorii atinși și coerența dintre realizările raportate și suma decontată. Metodologia AA a consacrat principii specifice pentru evaluarea ex-ante a acestor opțiuni de costuri simplificate și pentru verificarea lor ulterioară. Prin urmare, simplificarea administrativă a cheltuielii nu echivalează cu simplificarea auditului; dimpotrivă, deplasează auditul de la controlul documentului către controlul mecanismului de calcul și al condițiilor de eligibilitate.

Instrumentele financiare ilustrează și ele caracterul aplicat al metodologiei AA. Într-un audit financiar clasic, interesul se poate concentra asupra evaluării activelor financiare, a clasificării lor sau a prezentării riscurilor asociate. În auditul fondurilor europene, analiza trebuie să urmărească suplimentar fluxul fondurilor până la beneficiarul final, rolul intermediarilor financiari (instituții bancare, în principal), respectarea condițiilor de acordare, reutilizarea resurselor, separarea funcțiilor și trasabilitatea operațiunilor.

Ajutorul de stat și ajutorul de minimis impun, la rândul lor, o combinație între expertiza de audit și analiza juridico-economică. În auditul financiar, sprijinul acordat unei entități ar putea fi analizat mai ales prin prisma recunoașterii contabile și a prezentării. În practica AA, atenția se mută asupra încadrării juridice a măsurii, asupra intensității ajutorului, a cumulului, a plafoanelor și a respectării condițiilor schemei. O eroare într-o astfel de zonă nu este doar o problemă de clasificare contabilă, ci una care poate afecta eligibilitatea integrală sau parțială a finanțării, iar în unele cazuri având impact asupra întregului apel de proiecte. Din aceste considerente, AA tratează distinct aceste subiecte și le asociază unor proceduri suplimentare de verificare.

Auditul IT este, în practica AA, mai mult decât o anexă tehnică a auditului financiar. În auditul situațiilor financiare, auditorul examinează sistemele IT în măsura în care acestea susțin procesarea tranzacțiilor și fiabilitatea raportării financiare. În auditul fondurilor europene, sistemele informatice susțin întreg ciclul de viață al finanțării: depunerea și evaluarea cererilor, selecția proiectelor, verificările administrative, schimbul de date cu beneficiarii, eșantionarea, raportarea contabilă și transmiterea informațiilor către Comisie. În consecință, o slăbiciune IT poate compromite simultan legalitatea, regularitatea, pista de audit și calitatea datelor utilizate pentru concluzia anuală. Din aceste motive, AA are prevăzute distinct în cadrul misiunilor de audit obiective, riscuri, controale și proceduri proprii pentru auditul IT. Astfel, inclusiv noțiunea de probă de audit capătă un conținut mai larg. Nu mai este vorba doar despre documente contabile și confirmări externe, ci și despre jurnale de sistem, drepturi de acces, controale automate, interfețe între aplicații, calitatea bazelor de date și coerența informațiilor utilizate de autorități și beneficiari. Practica AA confirmă astfel o tendință mai largă din auditul sistemelor IT: auditul contemporan se deplasează progresiv de la verificarea post-factum a documentelor către evaluarea infrastructurii informaționale care produce și validează datele. În auditul fondurilor europene, această tendință este deja structurată metodologic.

Tratamentul erorilor și al neregulilor constituie un alt domeniu unde practica AA se distinge pregnant de auditul financiar. În auditul financiar, denaturările sunt analizate în raport cu materialitatea și cu

efectul lor asupra opiniei. În auditul fondurilor europene, erorile sunt integrate într-o tipologie operațională cu consecințe asupra calculului TER și RTER, asupra necesității unor corecții și, în final, asupra tipului de opinie. Ghidul EGESIF privind ACR și Audit Opinion explică explicit tratamentul erorilor aleatorii, sistemice, anormale și cunoscute, precum și reflectarea corecțiilor în rata reziduală a erorii. Prezentările metodologice utilizate de AA pentru perioada 2021-2027 arată, de asemenea, că tipologia erorilor a fost recalibrată pe baza lecțiilor învățate din 2014-2020 și a noilor orientări ale Comisiei, inclusiv în materia achizițiilor publice și a dublei finanțări. În sprijinul observațiilor de mai sus, tabelul și figura următoare redau tipologia erorilor identificate în cadrul auditurilor operațiunilor desfășurate pentru toate programele FESI auditate de Autoritatea de Audit în anul financiar 2024–2025.

Tabel 1. Tipologia erorilor identificate (an financiar 2024-2025, fonduri ESI)

Categorie eroare	Frecvența (număr cazuri)	Suma neregulilor (mii Euro)	Pondere în total erori %
Achiziții publice	13	1.120,85	51,7%
Proiect neeligibil	1	1.005,22	46,4%
Cheltuială neeligibilă	7	12,76	0,6%
Opțiuni costuri simplificate	1	27,37	1,3%
Management financiar riguros	2	0,00	0,0%
Măsuri de publicitate și informare	2	0,00	0,0%
TOTAL	26	2.166,20	

Sursa: prelucrare proprie

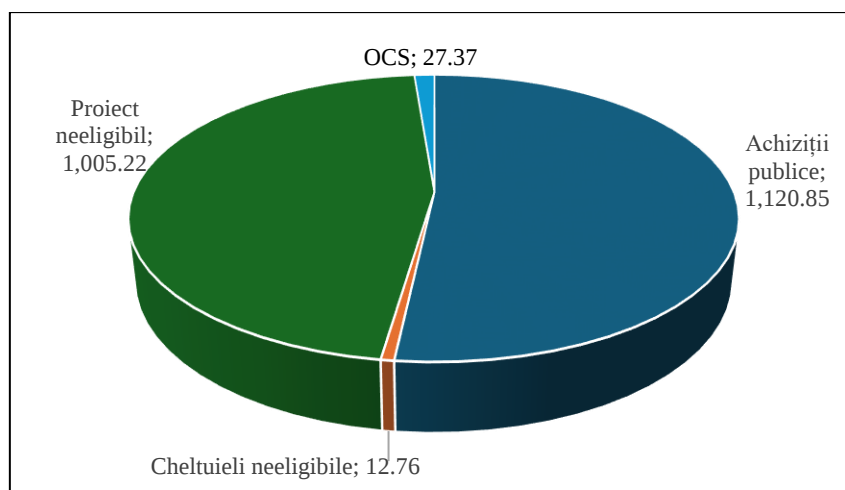


Fig.1. Tipologia erorilor identificate (an financiar 2024-2025, fonduri ESI)

Sursa: prelucrare proprie

Un aspect foarte apropiat de practica efectivă a AA este acela că listele de verificare nu au caracter exhaustiv. Manualele și prezentările instituționale precizează expres că auditorii pot adapta și completa procedurile atunci când particularitățile programului, ale operațiunii sau ale riscurilor identificate o impun. Această observație este de mare importanță doctrinară, pentru că evită o înțelegere formalistă a metodologiei. Standardizarea nu înseamnă mecanizare, ci disciplinarea raționamentului profesional. În fond, exact ca în auditul financiar, standardele și procedurile oferă cadrul, dar valoarea concluziei depinde de modul în care auditorul interpretează faptele, corelează probele și apreciază consecințele acestora asupra obiectivului misiunii.

În ansamblu, ariile sensibile și procedurile specifice demonstrează că auditul fondurilor europene nu este doar o varietate aplicativă a auditului financiar, ci un domeniu în care verificarea contabilă, analiza juridică, evaluarea sistemelor și interpretarea regulilor europene se întâlnesc în mod sistematic. Tocmai aici se vede cel mai bine specificul practicii Autorității de Audit: utilizarea unei metodologii comune, dar suficient de flexibile pentru a răspunde riscurilor distincte ale fiecărui fond, program și tip de operațiune, toate în acord cu standardele de audit.

6. Provocări practice și direcții de consolidare metodologică

Provocările practice ale auditului fondurilor europene derivă, în mare măsură, tocmai din particularitățile analizate anterior. Complexitatea cadrului normativ, coroborată cu multitudinea entităților implicate, diversitatea beneficiarilor și dependența de sisteme informatice fac ca misiunile de audit să fie mai puțin liniare decât auditul financiar tradițional. În plus, raportarea anuală către Comisia Europeană impune agregarea coerentă a rezultatelor auditului de sistem, ale auditului operațiunilor și ale auditului conturilor într-un calendar strict și într-un format metodologic riguros. În practica AA, aceste exigențe se reflectă în actualizarea periodică a manualelor, în dezvoltarea unor liste de verificare specializate, în controlul calității, în supervizarea misiunilor și în adaptarea metodologiei la noile cerințe ale perioadelor noi de programare. Comparativ cu auditul financiar, unde presiunea se concentrează adesea pe imaginea fidelă a unui set de situații financiare, aici accentul cade pe coerența întregului lanț de asigurare. O deficiență într-o singură zonă – de pildă în achiziții, în datele din sistem sau în tratamentul erorilor – poate afecta nu doar o constatare punctuală, ci fiabilitatea concluziei anuale la nivel de program.

Din perspectivă doctrinară, aceste provocări confirmă că auditul fondurilor europene este un domeniu de convergență între auditul financiar, auditul de conformitate și auditul sistemelor de control. Din perspectivă aplicată, ele explică de ce practica Autorității de Audit pune un accent atât de puternic pe metodologie, coordonare și revizuire. Din perspectiva cercetării, această temă oferă un cadru de analiză relevant pentru înțelegerea modului în care standardele generale de audit sunt menținute, dar și adaptate funcțional într-un spațiu administrativ și juridic european deosebit de complex.

7. Concluzii

Analiza efectuată confirmă faptul că auditul public extern al fondurilor europene are un profil metodologic distinct. Specificitatea sa nu derivă exclusiv din complexitatea normelor aplicabile, ci mai ales din faptul că reunește, într-o singură arhitectură de asigurare, auditul de sistem, auditul operațiunilor, auditul conturilor, examinarea declarației de gestiune și raportarea anuală către Comisia Europeană.

În practica Autorității de Audit din România, această arhitectură este susținută de manuale specializate, de proceduri standardizate, de mecanisme de control și asigurare a calității și de o corelare explicită între rezultatele diverselor misiuni și opinia anuală de audit. Particularitățile metodologice identificate – structura instituțională a mecanismelor de gestiune și control, cadrul dublu de conformitate, planificarea bazată pe risc, eșantionarea, tratarea ariilor sensibile și formalizarea controlului calității – justifică tratarea auditului fondurilor europene ca o configurație metodologică distinctă în cadrul auditului public extern.

Tema prezintă relevanță atât sub aspect teoretic, cât și aplicativ, întrucât evidențiază legătura dintre construcția normativă europeană și dezvoltarea unor soluții metodologice specifice în domeniul auditului. Totodată, analiza arată că eficacitatea auditului fondurilor europene nu depinde exclusiv de identificarea erorilor, ci și de capacitatea instituțiilor de audit de a produce o asigurare credibilă, coerentă și utilă pentru buna gestiune financiară a resurselor Uniunii Europene.

În concluzie, auditul public extern al fondurilor europene reprezintă o expresie specializată a auditului financiar și de conformitate, a cărei identitate proprie rezultă din adaptarea standardelor de audit la exigențele unui cadru normativ și instituțional mult mai complex.

References

1. European Parliament and Council. (2018). *Regulation (EU, Euratom) 2018/1046 of the European Parliament and of the Council of 18 July 2018 on the financial rules applicable to the general budget of the Union*. Official Journal of the European Union, L 193, 1–222.
2. European Parliament and Council. (2013). *Regulation (EU) No 1303/2013 of the European Parliament and of the Council of 17 December 2013 laying down common provisions on the European Regional Development Fund, the European Social Fund, the Cohesion Fund, the European Agricultural Fund for Rural Development and the European Maritime and Fisheries Fund and laying down general provisions on the European Regional Development Fund, the European Social Fund, the Cohesion Fund and the European Maritime and Fisheries Fund and repealing Council Regulation (EC) No 1083/2006*. Official Journal of the European Union, L 347, 320–469.

3. European Parliament and Council. (2021). *Regulation (EU) 2021/1060 of the European Parliament and of the Council of 24 June 2021 laying down common provisions on the European Regional Development Fund, the European Social Fund Plus, the Cohesion Fund, the Just Transition Fund and the European Maritime, Fisheries and Aquaculture Fund, and financial rules for those and for the Asylum, Migration and Integration Fund, the Internal Security Fund and the Instrument for Financial Support for Border Management and Visa Policy*. Official Journal of the European Union, L 231, 159–706.
4. Curtea de Conturi a României. (2024). *Sistem de Management și Control*. Autoritatea de Audit.
5. Curtea de Conturi a României. (2024). *Raportul public al Autorității de Audit pe anul 2023*. Autoritatea de Audit.
6. European Commission. (2018). *Guidance for Member States on the Annual Control Report and Audit Opinion to be reported by audit authorities and on the treatment of errors detected by audit authorities in view of establishing and reporting reliable total residual error rates (Programming period 2014–2020)*, EGESIF_15-0002-04, Revision 2018. European Commission.
7. European Commission. (2019). *Commission Decision C(2019) 3452 final of 14 May 2019 laying down the guidelines for determining financial corrections to be made to expenditure financed by the Union for non-compliance with the applicable rules on public procurement*. European Commission.
8. INTOSAI. (2019). *Principles of financial audit (ISSAI 200)*. International Organization of Supreme Audit Institutions.
9. IFAC. (2020). *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*. International Federation of Accountants.