CZU: 005.584.1:657.63:354(478)

CONTROLUL INTERN MANAGERIAL ȘI EVALUAREA CADRULUI INSTITUȚIONAL AL AUDITULUI FINANCIAR EXTERN

INTERNAL MANAGERIAL CONTROL AND EVALUATION OF THE INSTITUTIONAL FRAMEWORK OF THE EXTERNAL FINANCIAL AUDIT

SECRIERU Vasile
Academia de Studii Europene din Moldova
ORCID: 0009-0000-7804-7093
E-mail: vasilesecrieru88@yahoo.com

Rezumat. *Controlul intern este un proces dinamic integrat de adaptare permanentă a instituției publice la schimbările din mediul extern. Managementul și personalul de la toate nivelele trebuie să fie implicate în procesul de gestionare a riscurilor, astfel încât să existe un anume grad de certitudine asupra atingerii obiectivelor instituționale [1]. Controlul intern este un proces în continuă transformare, care îşi adaptează permanent instrumentele şi tehnicile la schimbările survenite în cultura organizaţiei [2].*

Cuvinte-cheie: *control intern managerial, instituții publice, audit intern, risc.*

Summary. *Internal control is an integrated dynamic process of permanent adaptation of the public institution to changes in the external environment. Management and staff at all levels must be involved in the risk management process, so that there is a certain degree of certainty on the achievement of institutional objectives [1]. Internal control is a process in continuous transformation, which permanently adapts its tools and techniques to changes in the organization's culture [2].*

Keywords: *internal managerial control, public institutions, internal audit, risk.*

Calitatea controlului intern managerial determină, în mare parte, calitatea funcției de audit intern, mai ales în situația insuficienței SAI și a numărului de auditori interni în instituțiile publice. În același timp, CCRM a indicat în Raportul său din 2021 că, instituțiile supuse auditului extern au la dispoziție, în linii mari, metode și proceduri care pot fi aplicate în activitățile realizate, mecanisme de autocontrol și monitorizare corespunzătoare. Totodată, frecvent, acestea sunt nefuncționale și, în cele din urmă, este afectată gestiunea în bune condiții a mijloacelor financiare publice. Un aspect important este calitatea și pregătirea profesională a auditului intern, cât și implicarea responsabililor la toate nivelurile ierarhiei entității vizate. Auditorul intern are în atribuția sa, potrivit fișei de post, obligația de a identifica riscurile iminente și de a la preveni, prin mecanismele care le deține. Această procedură de detectare a riscurilor urmează a fi efectuată în continuu, deorece pe măsura evoluției, schimbării legislației și armonizării unele riscuri pot apărea în timp. Pentru a gestiona un risc este necesar să se abordeze cauzele sale profunde. Dacă factori care generează un anumit risc au fost deja luați în considerare, atunci măsurile existente ar trebui corectate sau extinse. Dacă problema este nouă, o nouă măsură de a abordare este necesară. Riscul este ”un eveniment incert, o situație, un eveniment care nu a apărut în prezent, dar se poate manifesta în viitor, caz în care apare o amenințare în ceea ce privește obținerea rezultatelor fixate în prealabil” [6] și poate fi privit atât în sens negativ, legat de incertitudine/obstacol/amenințare, cât în sens pozitiv, de oportunitate. Riscul este abordat prin prisma a doua elemente:

- probabilitatea de apariție, riscul crește odată cu creșterea probabilității;

- impactul asupra obiectivelor organizației, riscul capătă amploare pe măsură ce cresc efectele negative pe care le generează.

Controlul intern este un proces pus în practică de organul de conducere, conducătorii și personalul unei organizații, cu scopul de a furniza o asigurare rezonabilă în ceea ce privește realizarea următoarelor obiective:

- realizarea și optimizarea operațiilor
- fiabilitatea informațiilor financiare
- respectarea legilor și reglementărilor în vigoare [7].

Auditul intern trebuie să asigure procesul financiar și de management în instituție prin instituirea controalelor cheie care asigură un proces securizat, legal și transparent, acolo unde este necesar. La fel, urmează a fi îmbunătățit și revizuit periodic Regulamentul intern al instituției, în care sunt descrise toate procesele, obligațiile și procedurile legale care urmează a fi respectate.

Un aspect critic la adresa SCIM sunt reorganizările frecvente ale APC. Aceste modificări structurale reprezintă o provocare serioasă pentru sustenabilitaatea SCIM, în instituțiile reorganizate și cele nou constituite este compromisă conservarea memoriei instituționale. În acest context, rapoartele CCR indică la o „ușoară" degradare a sistemelor de control intern managerial în instituțiile APC, pentru anul 2021 cca. 90% din instituțiile APC au anunțat o conformitate parțială, 10% fiind în situația lipsei de conformitate a SCIM proprii cu standardele și regulile de organizare a acestora. Cele mai evidente probe reprezintă neajunsurile identificate anume în evidența și raportarea situațiilor financiare și patrimoniale ale instituțiilor supuse auditului extern. Aceste lipsuri sunt observate și raportate de CCR ca fiind constuite într-o tendință continuă.

Totodată, este de menționat că CCRM prezintă puține informații referitoare la calitatea auditului intern în instituțiile publice, deoarece se axează în mare parte pe tema auditului realizat. În cazul în care, neconformitățile care sunt depistate în cadrul entității auditate, reies din acțiunile sau inacțiunile auditului intern, acest lucru este menționat. La fel, în partea de concluzii este expus care sunt consecințele, iar la partea de recomandări sunt specificate obiectivele care urmează a fi realizate în decurs de 6 luni. Obiectivele trebuie să fie clare, măsurabile și posibil de a fi executate.

Potrivit bunelor practici, trebuie să cunoaștem structura actuală a controlului intern al entității auditate, deoarece aceasta va ajuta să stabilim cîtă încredere se poate avea în activitățile de control intern atunci când se evaluează afirmațiile manageriale [3]. Responsabilitatea conducerii entității auditate este de a elabora și a menține sisteme de control intern care să împiedice comiterea de fraude, erori și alte activități inadecvate [3]. Managerul entităţii publice implementează sistemul de control intern managerial conform Standardelor naţionale de control intern în sectorul public, ţinînd cont de complexitatea şi domeniul de activitate al entităţii publice, în baza următoarelor componente:

a) mediul de control;

b) managementul performanţelor şi al riscurilor;

c) activităţile de control;

d) informaţia şi comunicarea;

e) monitorizarea şi evaluarea [4]. .

Evaluarea cadrului instituțional al auditului financiar extern. Pentru evaluarea cadrului instituțional al auditului financiar extern, exercitat de către Curtea de Conturi a Republicii Moldova, autorul a apelat la Indicele Independenței Instituțiilor Supreme de Audit. Indicele de independență a instituțiilor supreme de audit (ISA) este un instrument metodologic lansat de Banca Mondială în

iulie 2021 pentru a măsura independența instituțiilor supreme de audit din întreaga lume. Indicele integrează următorii 10 sub-indicatori:

- Cadrul constituțional și legal;
- Transparența în procesul de desemnare a conducătorului ISA;
- Autonomia financiară a ISA;
- Tipuri de audit efectuate de ISA;
- Autonomia operațională;
- Autonomia personalului;
- Mandatul de audit;
- Autonomia auditului;
- Accesul la înregistrări și informații;
- Dreptul și obligația privind raportarea de audit.

Pentru fiecare indicator, o ISA primește un scor de 1 (pentru îndeplinirea integrală a criteriilor indicatorului), 0,5 (pentru îndeplinirea parțială a criteriilor) sau 0 (pentru neîndeplinirea criteriilor). Aceste scoruri sunt apoi combinate într-un scor general al independenței ISA, care variază de la 0 la 10, cu 10 indicând că ISA a îndeplinit pe deplin toate criteriile de independență.

Conform Raportului privind Indicele independenței instituțiilor supreme de audit [5], fiecărei țări i se atribuie un grad de independență al ISA în funcție de punctajul său general. Scopul punctajului nu este atât pentru a clasa țările, dar mai degrabă de a ilustra starea globală a independenței ISA și identifica lacunele pentru îmbunătățiri.

Astfel, țările evaluate cu gradul A se caracterizează printr-un nivel de independență foarte înalt și obțin 10 puncte. Țările evaluate cu gradul B se caracterizează printr-un nivel înalt de independență și obțin de la 9 până la 9,5 puncte. Țările evaluate cu gradul C se caracterizează printr-un nivel substanțial de independență și obțin de la 8,0 până la 8,5 puncte. Țările evaluate cu gradul D se caracterizează printr-un nivel moderat de independență și obțin de la 6 până la 7,5 puncte. Țările evaluate cu gradul E se caracterizează printr-un nivel scăzut de independență și obțin de la 0 până la 5,5 puncte.

Menționăm în acest context că Curtea de Conturi a Republicii Moldova în urma evaluării după cele 10 criterii menționate anterior a obținut în baza activității din 2021 gradul C, ceea ce înseamnă un nivel substanțial de independență.

Independența Instituțiilor Supreme de Audit reprezintă o premisă de bază care determină calitatea auditului extern și în cele din urmă a întregului sistem de gestiune a finanțelor publice. Prin urmare, măsurarea impactului gradului de independență a ISA asupra performanței instituțiilor publice reprezintă o sarcină importantă care va ajuta la formularea argumentată a soluțiilor de îmbunătățire a auditului extern.

Autorul își propune să cuantifice cu ajutorul unui model unifactorial de regresie influența gradului de independență a instituțiilor supreme de audit asupra Indicelului eficienței guvernului. Indicele eficienței guvernului semnifică în această analiză eficiența instituțiilor publice considerate ca un tot întreg. La baza acestei evaluări autorul pune ipoteza conform căreia un audit extern eficient, inclusiv auditul financiar, determină eficiență în activitatea guvernului. În scopul identificării acestei dependențe autorul recurge la metoda regresiei simple. reprezentările grafice oferă posibilitatea analizei vizuale a corelației dintre variabile.

În scopul stabilirii existenței unei relații de dependență între indicatorii analizați și a formei și sensului acestei dependențe, este construită diagrama de împrăștiere a datelor (analiză denumită

în statistică „nor de puncte”). Într-o analiză de regresie, variabila independentă sau explicativă apare pe axa orizontală (axa x), iar variabila dependentă sau variabila explicată – pe axa verticală (axa y).

În calitate de variabilă dependentă autorul folosește Indicele eficienței guvernului (plasat pe axa verticală), Indicele Independenței instituțiilor supreme de audit reprezentând variabila independentă (plasat pe axa orizontală).

Norul de puncte care analizează relația dintre cele două variabile este redat în reprezentarea grafică din figura 1.

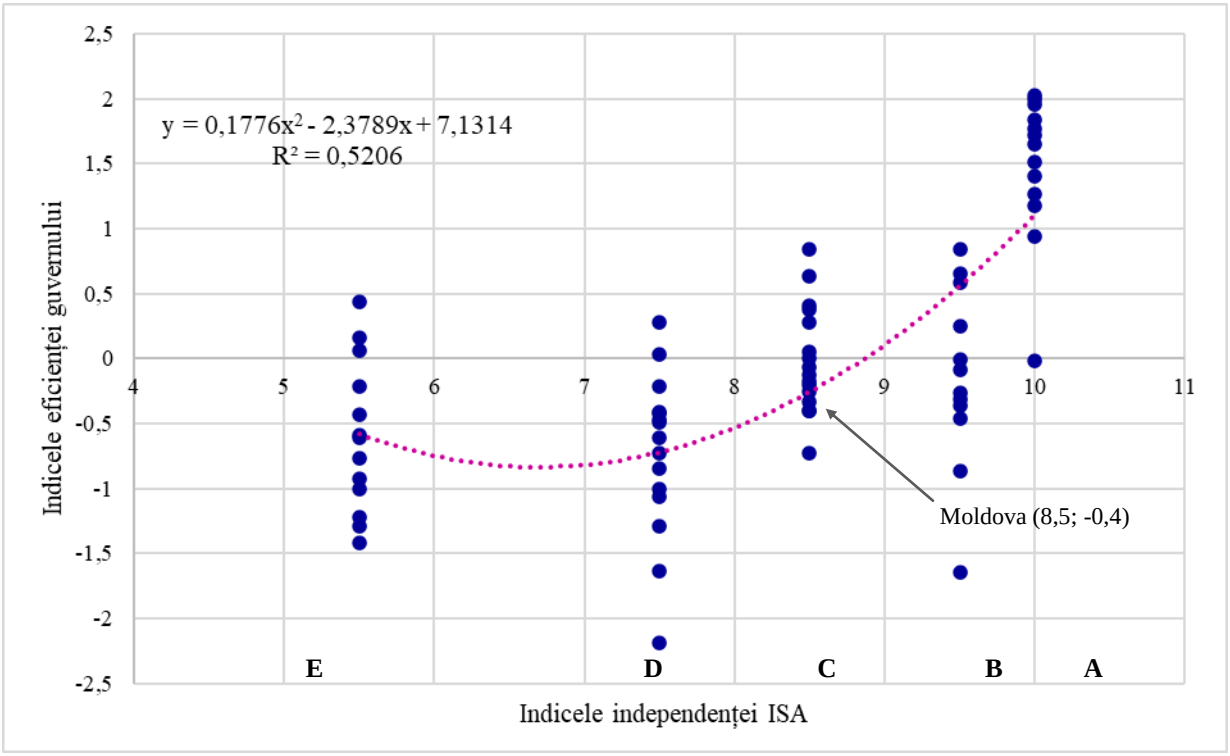


Fig. 1. ***Influența Indicelui Independenței instituției supreme de audit asupra Indicelui de eficiență a guvernului, anul 2021***

Sursa: elaborat de autor în baza bazelor de date ale Băncii Mondiale

Urmărind graficul împrăștierii punctelor, remarcăm că există o strânsă legătură între variabilele considerate. Constatăm o corelație indirectă și pozitivă între cele două variabile. Astfel, după cum urmează din figura 1 independența instituției supreme de audit exercită o influență pozitivă indirectă și moderată asupra eficienței guvernelor, coeficientul de corelație fiind egal cu 0,52. Cu cât indicele independenței ISA crește, cu atât crește indicele eficienței guvernului.

Datele incluse în analiză reprezintă rezultatele activității institutelor supreme de audit în anul 2021.

Curtea de Conturi a Republicii Moldova este evaluată ca fiind, după gradul de independență, de gradul C (independență substanțială), ceea ce înseamnă că trebuie întreprinse măsuri consistente de asigurare a unei independențe extinse.

Cel mai important impediment pentru independența CCRM este reprezentat de independența financiară insuficientă a Curții de Conturi. Astfel, conform art. 4 al Legii privind organizarea și funcționarea CCRM nr. 260 din 2017, bugetul Curții de Conturi se elaborează și se aprobă în corespundere cu Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale. În consecință, această metodologie de elaborare și aprobare a bugetului CCRM nu permite acesteia să își elaboreze propriul buget, Ministerul Finanțelor trebuind să îi aprobe bugetul, după care acest buget este

înaintat Guvernului și Parlamentului pentru aprobare. Astfel, CCRM nu are flexibilitate suficientă în așa forma propriul buget în corespundere cu prioritățile sale.

Concluzii

1. Elaborând și aplicând o metodologie specifică, inclusiv metoda sondajului autorul a identificat probleme principiale referitoare la lipsa de independență a auditorilor publici, cu impact negativ și asupra auditului financiar public intern; Aceste constatări influențează independența funcției de audit intern al domeniului financiar-contabil și, în cele din urmă, performanța instituției publice. Mai mult ca atât, acele instituții care au comis încălcări ale principiului de independență a auditului public intern, continuă să se abțină de la întreprinderea măsurilor de corectare a situației. Prin urmare, instituțiile publice și Ministerul Finanțelor în calitate de autoritate de reglementare trebuie să întreprindă acțiuni de corectare a situațiilor care afectează independența funcției de AI.

2. Elaborând și aplicând o metodologie specifică, autorul măsoară influența gradului de independență a instituțiilor supreme de audit asupra Indicelului eficienței guvernului. După cum urmează din evaluarea autorului, independența instituției supreme de audit exercită o influență pozitivă indirectă și moderată asupra eficienței guvernelor. CCRM este evaluată ca fiind, după gradul de independență, de gradul C (independență substanțială), ceea ce înseamnă că trebuie întreprinse măsuri consistente de asigurare a unei independențe extinse. Cel mai important impediment pentru independența CCRM este reprezentat de independența financiară insuficientă a Curții de Conturi.

3. Mecanismul de transmisie proiectat de autor la nivelul controlului financiar public intern și auditului extern stabilește relații de interdependență între calitatea gestiunii finanțelor publice, controlul intern managerial, auditul public intern și auditul financiar public extern.

4. Sistemul de CIM și auditul financiar public intern sunt nefuncționale.

5. Ineficiența sistemului de control intern managerial și a auditului intern la nivelul instituției publice determină caracterul nerealist al bugetului acesteia și necorespunderea bugetului executat cu cel planificat. Evaluarea riscurilor fiscale, a celor de corupție și fraudă reprezintă o provocare accentuată pentru instituțiile publice din Republica Moldova. În consecință, impactul sistemului CIM și a auditului financiar intern asupra gestiunii activelor și pasivelor este negativ.

6. Impactul sistemului CIM și al auditului intern asupra controlului și auditului extern este evaluat de autor ca fiind negativ. Pe de o parte, echipele de audit financiar extern nu se pot baza pe rapoartele de audit intern din cauza că auditul intern nu este suficient dezvoltat la nivelul instituțiilor publice, iar, pe de altă parte, nivelul de implementare a recomandărilor formulate de echipele de audit extern este foarte mic.

7. Lipsa de eficiență în activitatea instituțiilor publice referitoare la dezvoltarea sistemului de control managerial intern și audit financiar public intern este determinată de următoarele cauze: atitudine formală față de reforma finanțelor publice manifestată de instituțiile publice; coordonare nesatisfăcătoare referitoare la CIM în cadrul instituțiilor publice; auditul intern nu este înzestrat cu suficiente competențe și capacități pentru a furniza conducerii nivelul așteptat de asigurare și consiliere; sistemul managementului performanței și managementului riscurilor sunt dezvoltate slab, practic lipsesc la nivelul instituțiilor publice; insuficiența resurselor de personal și a specialiștilor în domeniul gestiunii finanțelor publice și auditului intern, atât din punct de vedere cantitativ (număr de personal), cât și calitativ (nivelul de pregătire profesională).

Bibliografie:

1. INTOSAI, Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector, pag.6;
2. Ghid de implementare a sistemului de control intern/managerial în Ministerul Educației și Cercetării științifice și în instituțiile și unitățile care funcționează în subordinea acestuia;
3. Hotărârea nr.1 din 27 ianuarie 2022 cu privire la completarea Manualului auditului financiar, aprobat prin Hotărârea Curții de Conturi nr.56 din 27 noiembrie 2020;
4. Legea nr.229 din 23.09.2010 privind controlul financiar public intern;
5. Supreme Audit Institutions Independence Index: 2021 Global Synthesis Report. International Bank for Reconstruction and Development / Tge World Bank. Washington. 2021. Disponibil pe: https://sirc.idi.no/document-database/documents/development-partner-publications/71-supreme-audit-institutions-independence-index-2021-global-synthesis-report;
6. BURCEA, M., TĂNASE I., Controlul managerial și managementul riscurilor, Valahia University Press, Târgoviște, 2007;
7. INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Intitutions (Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit), http://www.intosai.org/about-us.html