

**MINISTERUL EDUCAȚIEI ȘI CERCETĂRII AL REPUBLICII MOLDOVA
UNIVERSITATEA DE STAT DIN MOLDOVA
FACULTATEA ȘTIINȚE ECONOMICE
DEPARTAMENTUL FINANȚE ȘI BĂNCI**

AUDITUL FINANCIAR ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE ȘI ROLUL LUI ÎN GESTIUNEA FINANȚELOR PUBLICE

**Autori: MOCANU Natalia
SECRIERU Vasile**

Chișinău, 2026

CUPRINS

LISTA ABREVIERILOR	3
INTRODUCERE	4
1. FUNDAMENTAREA CONCEPTUALĂ ȘI METODOLOGICĂ A ROLULUI AUDITULUI FINANCIAR ÎN ASIGURAREA GESTIUNII EFICIENTE A MIJLOACELOR FINANCIARE LA NIVELUL INSTITUȚIILOR PUBLICE	6
1.1. Repere teoretice și aplicative referitoare la eficiența gestiunii finanțelor publice	7
1.2. Viziuni asupra riscurilor la nivelul instituțiilor publice din perspectiva funcției de audit financiar	13
1.3. Abordări noționale asupra auditului financiar în calitate de componentă a auditului public	21
1.4. Argumentarea teoretică și metodologică a valorii pentru bani în calitate de obiectiv pentru auditul financiar	39
2. EVALUAREA CALITĂȚII AUDITULUI FINANCIAR DIN CADRUL INSTITUȚIILOR PUBLICE DIN REPUBLICA MOLDOVA	44
2.1. Riscurile aferente sectorului public și instituțiilor publice în Republica Moldova din perspectiva auditului financiar	44
2.2. Evaluarea cadrului organizatoric al auditului financiar	58
2.3. Evaluarea cadrului metodologic al auditului financiar	69
3. EVALUAREA ȘI CONSOLIDAREA IMPACTULUI AUDITULUI FINANCIAR ASUPRA GESTIUNII FINANȚELOR PUBLICE	76
3.1. Evaluarea impactului auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice	77
3.2. Consolidarea impactului pozitiv al auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice prin asigurarea independenței acestuia	99
3.3. Valorizarea instituțiilor publice din Republica Moldova prin corelarea auditului financiar cu auditul valorii pentru bani	107
CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI	113
BIBLOGRAFIE	116
ANEXE	128

Monografia „ **AUDITUL FINANCIAR ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE ȘI ROLUL LUI ÎN GESTIUNEA FINANTELOR PUBLICE** ” a fost elaborată în cadrul departamentului Finanțe și Bănci USM. Studiul este recomandat pentru publicare de către:

Departamentului Finanțe și Bănci Procesul verbal Nr. 1 din 25 august 2026

Consiliul Științific al USM, conform Procesului verbal nr. 8 din 30 septembrie 2026

Autori: **MOCANU Natalia**
SECRIERU Vasile

Referenți științifici:

CIMPOIEȘ Dragoș, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar, USM
BOTNARI Nadejda, doctor, conferențiar universitar, ASEM

Descriere CIP a Camerei Naționale a Cărții din Republica Moldova

Mocanu, Natalia

Auditul financiar în instituțiile publice și rolul lui în gestiunea finanțelor publice / Mocanu Natalia, Secrieru Vasile ; referenți științifici: Cimpoieș Dragoș, Botnari Nadejda ; Ministerul Educației și Cercetării al Republicii Moldova, Universitatea de Stat din Moldova, Facultatea Științe Economice, Departamentul Finanțe și Bănci. – Chișinău : [S. n.], 2026 (Pictografic). – 146 p. : fig., tab. color.

Bibliogr.: p. 116-127 (191 tit) – [15] ex.

ISBN 978-9975-3722-2-0.

Text : nemediat.

657.6:336.1

M 84

Tipografia Pictografic SRL

CUPRINS

LISTA ABREVIERILOR	3
INTRODUCERE	4
1. FUNDAMENTAREA CONCEPTUALĂ ȘI METODOLOGICĂ A ROLULUI AUDITULUI FINANCIAR ÎN ASIGURAREA GESTIUNII EFICIENTE A MIJLOACELOR FINANCIARE LA NIVELUL INSTITUȚIILOR PUBLICE	6
1.1. Repere teoretice și aplicative referitoare la eficiența gestiunii finanțelor publice	7
1.2. Viziuni asupra riscurilor la nivelul instituțiilor publice din perspectiva funcției de audit financiar	13
1.3. Abordări noționale asupra auditului financiar în calitate de componentă a auditului public	21
1.4. Argumentarea teoretică și metodologică a valorii pentru bani în calitate de obiectiv pentru auditul financiar	39
2. EVALUAREA CALITĂȚII AUDITULUI FINANCIAR DIN CADRUL INSTITUȚIILOR PUBLICE DIN REPUBLICA MOLDOVA	44
2.1. Riscurile aferente sectorului public și instituțiilor publice în Republica Moldova din perspectiva auditului financiar	44
2.2. Evaluarea cadrului organizatoric al auditului financiar	58
2.3. Evaluarea cadrului metodologic al auditului financiar	69
3. EVALUAREA ȘI CONSOLIDAREA IMPACTULUI AUDITULUI FINANCIAR ASUPRA GESTIUNII FINANȚELOR PUBLICE	76
3.1. Evaluarea impactului auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice	77
3.2. Consolidarea impactului pozitiv al auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice prin asigurarea independenței acestuia	99
3.3. Valorizarea instituțiilor publice din Republica Moldova prin corelarea auditului financiar cu auditul valorii pentru bani	107
CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI	113
BIBLOGRAFIE	116
ANEXE	128

LISTA ABREVIERILOR

ABR	Audit bazat pe riscuri
AE	Auditul Extern
AI	Auditul Intern
ANRE	Agenția Națională pentru Reglementare în Energetică
APC	Administrație Publică Centrală
APL	Administrația Publică Locală
BASS	Bugetul Asigurărilor Sociale de Stat
BNM	Banca Națională a Moldovei
BPN	Bugetul Public Național
BS	Bugetul de Stat
CBTM	Cadrul bugetar pe termen mediu
CCRM	Curtea de Conturi a Republicii Moldova
CCPRF	Cadrul privind cheltuielile publice și responsabilitatea financiară
CEMFP	Cadrul de evaluare a managementului financiar public
CFPI	Controlul Financiar Public Intern
CIM	Controlul Intern Managerial
CNAM	Compania Națională de Asigurări în Medicină
CNAS	Casa Națională de Asigurări Sociale
CR	Consiliu Raional
FAOAM	Fondurile Asigurării Obligatorii de Asistență Medicală
FP	Finanțe publice
GFP	Gestiunea finanțelor publice
GUIDs	INTOSAI Guidance (eng.)
IFPP	Framework of Professional Pronouncements (eng.)
INTOSAI	The International Organization of Supreme Audit Institutions (eng.) / Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit
INTOSAI-P	INTOSAI Principles (eng.)
ISA	Instituții Supreme de Audit
ISSAIs	International Standards of Supreme Audit Institutions (eng.) / Standardele internaționale ale instituțiilor supreme de audit
ÎM	Întreprinderi municipale
ÎS	Întreprinderi de stat
MEC	Ministerul Educației și Cercetării
MEI	Ministerul Economiei și Infrastructurii
MF	MF
MFP	Managementul finanțelor publice
NMP	Noul management public
ONG	Organizații non-guvernamentale
PPP	Parteneriat public-privat

INTRODUCERE

În democrațiile evolute auditul în sectorul public reprezintă o activitate indispensabilă, pusă la baza relației dintre guvern și guvernați, executiv și legislativ și diferite componente ale guvernului. Deși în ultimii ani s-a lucrat foarte mult în domeniul auditului public, sectorul public se confruntă cu noi provocări. Aceste provocări se referă la spațiul de reglementare, digitalizare, impactul schimbării designului furnizării de servicii, modul în care aranjamentele de audit și responsabilitate abordează crizele, precum, austeritatea, schimbările climatice, consecințele pandemiei COVID-19, războaiele și creșterea scepticismului cu privire la rolul auditului în societate, etc. În consecință, tematica auditului public devine de o actualitate și importanță persistentă, impunându-se operarea unor schimbări principale atât la nivelul organizării activităților de audit public, cât și a aspectelor metodologice ale acestuia.

Dezvoltarea reușită a unui stat, implicit a instituțiilor sale, depinde de disponibilitatea fondurilor bugetare, de distribuirea și utilizarea corespunzătoare a acestora. Astfel, problematicii auditului financiar public trebuie să i se acorde și să îi revină un rol determinant.

Totodată, caracterul permanent prin care se caracterizează actualitatea și importanța subiectelor conectate la genericul auditului financiar public este determinant de următorii trei factori: i) schimbarea naturii auditului public, acesta extinzându-se, astfel încât să includă domenii de control care depășesc considerabil asigurarea financiară. Progresiv, în scopul consolidării impactului auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice, acesta este corelat cu alte forme de audit public. În acest sens, auditul financiar, fie reprezintă poziția primară, de bază, fiind însoțit de alte forme de audit, fie exercită o poziție secundară, pentru concretizarea concluziei formei primare de audit; ii) reforma managementului public a introdus cerințe noi, transparente față de instituțiile din sectorul public, în acest sens, auditul public fiind aplicat și în calitate de modalitate de măsurare a performanței; iii) creșterea considerabilă a așteptărilor privind responsabilitatea publică și politică.

În contextul proceselor de transformare ale sistemului național de guvernare publică determinate de alinierea la vectorul european de dezvoltare, noile provocări și cererile formulate de public la adresa autorităților publice, implementarea unor mecanisme eficiente de guvernare publică în Republica Moldova reprezintă un aspect de importanță majoră.

Eficacitatea mecanismelor de guvernare publică sub presiunea unor riscuri mari de corupție este semnificativ redusă sau chiar nivelată.

În acest sens, implementarea unui sistem eficient de control financiar public intern cu componentele sale – controlul intern managerial și auditul intern, dar și a unui sistem eficient de audit public extern în contextul promovării mecanismelor de guvernanță publică reprezintă o problemă urgentă și principală pentru Republica Moldova.

Micșorarea eficacitatea proceselor financiare la nivelul guvernării publice se explică și prin utilizarea nerațională și defectuoasă a mijloacelor financiare din cauza imperfecțiunii sistemelor de management, ierarhiei de subordonare, evidenței contabile, planificării și raportării financiare la diferite niveluri, problemelor cu care se confruntă instituțiile publice supreme de control financiar public intern și extern, pregătirea necorespunzătoare în domeniul finanțelor publice a reprezentanților consiliilor locale și oficialităților locale, etc.

De aceea, în contextul politicilor financiare ale statului elaborate și / sau implementate necorespunzător și al nivelului ridicat de corupție, evaluarea sistemului actual de audit financiar public și evidențierea perspectivelor de implementare a unui sistem eficient de audit financiar public reprezintă un aspect de actualitate și importanță primordială.

Problematika auditul public, în general, și a celui financiar, în particular, a fost reflectată în lucrările cercetătorilor străini și autohtoni care și-au dedicat cercetările dezvoltării sistemului de guvernanță și administrație publică, atât în cadrul centrelor de cercetări de excelență străine, cât și autohtone. Astfel, cercetătorii L. Parker, K. Jacobs și J. Schmitz au definit obiectivele și baza economică pentru efectuarea unui audit public. Fundamentele teoretice ale auditului public ca element al sistemului de guvernanță publică sunt definite în lucrările lui G. Brandon, C. Leuz și M. Maffett. C.J. Cordery și D. Hay au identificat principalele probleme legate de implementarea auditului în instituțiile publice, și anume problemele care împiedică dezvoltarea proceselor de control și monitorizare, în primul rând, cele de natura costurilor financiare. V. Koval, K. Nazarova, V. Hordopolov, T. Kopotienko, V. Miniailo și Yu. Diachenko au tratat subiecte de analiză retrospectivă a abordărilor implementării sistemului de audit la nivelul guvernanței publice. D. Aobdia, J. Pierre și J. de Fine au remarcat rolul auditului public în sistemul de guvernanță publică, vizând problema de modernizare a sistemelor de management în scopul asigurării implementării eficiente a mecanismelor de audit în sectorul public.

1. FUNDAMENTAREA CONCEPTUALĂ ȘI METODOLOGICĂ A ROLULUI AUDITULUI FINANCIAR ÎN ASIGURAREA GESTIUNII EFICIENTE A MIJLOACELOR FINANCIARE LA NIVELUL INSTITUȚIILOR PUBLICE

1.1. Repere teoretice și aplicative referitoare la eficiența gestiunii finanțelor publice

Auditul financiar la nivelul unei instituții publice presupune auditul situațiilor sau rapoartelor financiare ale acesteia. În rapoartele financiare ale instituției publice este reflectat, conform Statisticii Finanțelor Publice [112], din diferite perspective, bugetul instituției publice format din următoarele blocuri: venituri, cheltuieli, active nefinanciare, active financiare, datorii și modificarea soldului de mijloace bănești. Aceste blocuri sunt puse la baza elementelor clasificăției bugetare și anume: clasificăția organizațională, clasificăția funcțională, clasificăția programelor, clasificăția economică și clasificăția surselor¹. Indiferent, însă, de elementele clasificăției bugetare, toate acestea reflectă finanțele publice. De aceea, în procesul de evaluare a impactului auditului financiar, autorii vor lua în considerare impactul auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice.

În ultimul deceniu, țările din Europa Centrală, de Est și de Sud-Est au suferit reforme semnificative în domeniul managementului financiar public (MFP). Sistemele bugetare din aceste țări au fost îmbunătățite semnificativ odată cu introducerea regulilor fiscale, a cadrului bugetar pe termen mediu (CBTM) și a bugetării programelor, în timp ce sistemele de contabilitate au beneficiat de o trecere treptată către raportarea conform standardelor internaționale precum Statistica finanțelor guvernamentale (SFG) sau Sistemul European de Conturi (SEC). În plus, sistemele de contabilitate au achiziționat contabilitatea pe angajamente și standardele internaționale de contabilitate pentru sectorul public (IPSAS), făcând sistemele de raportare mai cuprinzătoare și mai transparente.

Criza pandemică COVID 19 și războiul din Ucraina au afectat grav finanțele publice, în special în țările Europei Centrale, de Est și de Sud-Est, subminând reformele implementate și punând în regim de așteptare alte reforme, mai avansate. Mai mult, au fost identificate și alte deficiențe ale sistemelor de management financiar public din aceste țări. Acestea includ - calitatea slabă a datelor din sectorul public, controale financiare publice inadecvate, gestionarea necorespunzătoare a riscurilor fiscale și investiții publice inefficiente. Pentru a face față acestor probleme, actualele reforme ale managementului financiar public se concentrează din ce în ce mai mult pe responsabilitate - prin

¹ Structura clasificăției bugetare. Anexa nr. 1 la Ordinului ministrului finanțelor nr. 208 din 24 decembrie 2015 [28].

controale financiare publice interne (CFPI) și documente de responsabilitate fiscală - precum și pe îmbunătățirea managementului riscului și pe o mai mare transparență.

Scopul unui sistem reușit de management al finanțelor publice este de a se asigura că politicile publice sunt implementate conform planului și declarațiilor oficiale și își ating obiectivele.

În scopul analizei și evaluării sistemelor de management al finanțelor publice, au fost dezvoltate la nivel internațional mai multe cadre metodologice. Dintre acestea, unul dintre cele mai răspândite este Cadrul privind cheltuielile publice și responsabilitatea financiară (Public Expenditure and Financial Accountability, PEFA, Program, eng.). Programul PEFA a fost inițiat în 2001 de șapte parteneri internaționali de dezvoltare: Comisia Europeană, Fondul Monetar Internațional, Banca Mondială și guvernele Franței, Norvegiei, Elveției și Regatului Unit. Programul PEFA a început ca un mijloc de armonizare a evaluării managementului finanțelor publice în cadrul organizațiilor partenere. Ulterior, a fost dezvoltată o metodologie standard pentru evaluările diagnostice aferente managementului finanțelor publice [193].

Cadrul PEFA a fost elaborat pornind de la premisa că instituțiile și sistemele eficiente de GFP joacă un rol crucial în implementarea politicilor naționale de dezvoltare și de reducere a sărăciei. Acesta face parte dintr-un set mai larg de inițiative care vizează consolidarea cadrelor de guvernare a sectorului public.

În continuare, în scopul dezvoltării metodologiei de evaluare a impactului auditului financiar asupra gestionii finanțelor publice, autorii identifică caracteristicile de bază ale Programului PEFA.

Un sistem de management financiar public deschis și ordonat reprezintă un element favorizant necesar pentru obținerea rezultatelor fiscale și bugetare dorite în corespundere cu următoarele obiective [107]:

- disciplina fiscală agregată: necesită un control efectiv al întregului buget și management al riscurilor fiscale;
- alocarea strategică a mijloacelor: presupune planificarea și executarea bugetului în conformitate cu prioritățile guvernamentale care vizează realizarea obiectivelor de politică;
- furnizarea eficientă a serviciilor: necesită utilizarea veniturilor bugetate pentru a furniza serviciile publice în condițiile unui raport optim dintre calitate și preț cu resursele disponibile.

PEFA este fundamentată pe șapte piloni ai performanței care determină caracterul deschis și ordonat al sistemului de management al finanțelor publice, esențiale pentru atingerea acestor obiective. Cei șapte piloni definesc, astfel, elementele cheie ale unui sistem de management al finanțelor publice (tabelul 1.1.). În procesul de măsurare a impactului auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice autorii se vor conduce anume de acești piloni.

Fiecare pilon cuprinde un grup de indicatori care surprind performanța sistemelor, proceselor și instituțiilor cheie ale guvernului. Fiecare indicator include, la rândul său, una sau mai multe dimensiuni de performanță. Fiecare dimensiune măsoară performanța pe o scară ordinală de patru puncte de la A la D. Calibrarea dimensiunilor se bazează pe prezența unor atribute importante relevante pentru diferite standarde de performanță [107].

Tabelul 1.1. Șapte piloni ai Cadrului de evaluare a managementului financiar public (CEMFP)

Denumirea pilonului	Obiectivul urmărit
Fiabilitatea bugetului	Bugetul public este realist și implementat conform ținutelor planificate. Acest parametru este dimensionat prin compararea veniturilor și cheltuielilor reale (analizele imediate ale sistemului de gestiune a finanțelor publice) cu bugetul aprobat inițial.
Transparența finanțelor publice	Informațiile despre managementul finanțelor publice sunt cuprinzătoare, consecvente și accesibile utilizatorilor. Acest lucru se realizează printr-o clasificare bugetară cuprinzătoare, transparență a tuturor veniturilor și cheltuielilor publice, informații publicate privind performanța furnizării de servicii și acces rapid la documentația fiscală și bugetară.
Gestionarea activelor și pasivelor	Gestionarea eficientă a activelor și pasivelor asigură că investițiile publice oferă valoare pentru bani, activele sunt înregistrate și gestionate, riscurile fiscale sunt identificate, iar datoriile și garanțiile sunt planificate, aprobate și monitorizate cu prudență.
Strategia fiscală bazată pe politici și bugetare	Strategia fiscală și bugetul sunt pregătite ținând cont de politicile fiscale guvernamentale, planurile strategice și proiecțiile macroeconomice și fiscale adecvate.
Predictibilitate și control în execuția bugetului	Bugetul este implementat într-un sistem de standarde, procese și controale interne eficiente, asigurându-se că resursele sunt obținute și utilizate conform planului.
Contabilitatea și raportarea	Sunt menținute înregistrări precise și de încredere, iar informațiile sunt produse și diseminate la momente adecvate pentru a satisface nevoile de luare a deciziilor, management și raportare.
Controlul extern și auditul extern	Finanțele publice sunt revizuite în mod independent și există o monitorizare externă a implementării recomandărilor de îmbunătățire de către executiv.

Sursa: elaborat de autori în baza Framework for assessing public financial management. Second edition. PEFA Secretariat. Washington. 2019 [107].

Cel mai mare scor este garantat pentru o dimensiune individuală dacă elementul de bază al managementului finanțelor publice corespunde unui standard internațional recunoscut referitor la un nivel reușit de performanță. Scorurile specifice dimensiunilor sunt agregate pentru a ajunge la un scor

general pentru fiecare indicator, utilizând o metodă adecvată bazată pe gradul de legătură între dimensiunile individuale [107].

Managementul finanțelor publice:

- este adesea privit ca un termen generic pentru o varietate de procese vag legate de gestionarea finanțelor publice, inclusiv, primul - desemnarea setului de procese pentru estimarea condițiilor și perspectivelor economice, al doilea - alocarea banilor publici și al treilea - raportarea rezultatelor financiare.
- se bazează pe domenii și practici diferite: economie și finanțe publice, contabilitate și audit, analiză de politici și evaluarea programelor, administrație publică, economie politică și științe politice. Aceste domenii (și altele) ajută la gestionarea finanțelor publice, fiind, însă înrădăcinate în orientări și competențe profesionale diferite.
- trebuie să acopere probleme majore de politică, cum ar fi poziția fiscală a guvernului, precum și aspectele operaționale, cum ar fi furnizarea de servicii specifice. Cadrul MFP trebuie să fie util pentru practicieni, dar trebuie să ofere și o bază pentru studii și cercetare.

Pe lângă cadrul PEFA, și Codul FMI de bune practici privind transparența fiscală reprezintă un instrument metodologic important de evaluare a calității managementului finanțelor publice. Deși diferă în abordare, aceste două instrumente metodologice de diagnostică împărtășesc o ipoteză critică – existența unei modalități corecte de gestionare a finanțelor publice, nu neapărat cea mai bună practică, dar mai bună decât ceea ce este realizat la nivelul multor țări.

Codul FMI de bune practici privind transparența fiscală [124] identifică patru seturi de criterii pentru un aspect al MFP:

- claritatea rolurilor și responsabilităților;
- un proces bugetar deschis;
- disponibilitatea publică a informațiilor;
- asigurări de integritate.

După cum a fost menționat anterior, PEFA cuprinde șapte categorii de criterii, oarecum diferite:

- fiabilitatea / credibilitatea bugetului;
- comprehensiune și transparență;
- gestionarea activelor și pasivelor;
- bugetare bazată pe politici;

- predictibilitate și control în execuția bugetară;
- contabilitate, înregistrare și raportare; și
- control extern și audit.

Ambele instrumente au fost aplicate eficient și pe scară largă în evaluarea capacității MFP și pentru a determina guvernele să-și îmbunătățească practicile financiare publice. Cu toate acestea, concentrarea lor asupra procesului pune sub semnul întrebării utilitatea lor în calitate de cadru de organizare pentru MFP.

Un proces bun este esențial în managementul finanțelor publice pentru a evita diferite greșeli și erori. Bugetele care raportează greșit cheltuielile vor genera deficite peste nivelurile planificate; guvernele cărora le lipsesc mijloacele de evaluare a programelor vor avea portofolii de programe ineficiente; iar agențiile care furnizează servicii care au conturi inexacte sau personal slab pregătit vor oferi servicii de calitate inferioară.

Cu toate acestea, numeroase guverne au bugete cuprinzătoare și conturi precise, înregistrând, însă, deficite excesive. Dispun de o bună capacitate de evaluare și analiză, dar au bugete rigide care împiedică transferul mijloacelor către utilizări mai productive. Aplică o gamă bogată de măsuri de performanță, dar serviciile pe care furnizează sunt ineficiente. Cu alte cuvinte, un proces bun poate produce și rezultate proaste. Deși procesele contează foarte mult în MFP, deoarece generează și transmit informații care modelează comportamentul actorilor cheie, ele sunt, în mod inerent, insuficiente, deoarece MFP este un sistem deschis, permeabil, ale cărui rezultate sunt influențate de numeroase evenimente și presiuni externe. Tocmai pentru că procesul nu este determinant, evaluarea gradului în care analizele sunt în corespundere cu scopurile prestabilite de buna practică de management financiar este esențială.

După cum menționează cercetătorul Schick, cele trei obiective de bază ale managementului finanțelor publice formulate și argumentate la mijlocul anilor 1990 variază de la politici extrem de agregate la acțiuni distincte [158].

Obiectivul 1: Guvernul ar trebui să mențină o poziție fiscală sustenabilă. Echilibrul dintre venituri și cheltuieli, nivelul datoriei și alte agregate fiscale ar trebui să promoveze stabilitatea economică și să fie sustenabil pe termen mediu și ulterior. Acest obiectiv poate indica faptul că agregatele fiscale nu ar trebui să fie pur și simplu suma acțiunilor ce presupun venituri și cheltuieli, ci că limitele ferme, stabilite în avans, ar trebui să determine deciziile bugetare prin proceduri de sus în jos care constrâng ofertele de cheltuieli.

Acest obiectiv nu este bine deservit de bugetele anuale care măsoară implicațiile politicii numai pentru anul imediat următor sau în baza de numerar al contabilității care recunoaște doar datoriile pentru care se fac plăți curente.

Diverse inovații aferente managementului finanțelor publice ajută la realizarea acestui obiectiv, inclusiv regulile și cadrele fiscale, baza de angajamente, cadrele de cheltuieli pe termen mediu, proiecțiile de sustenabilitate pe termen lung, estimările de referință, analiza riscului fiscal, situațiile datoriilor contingente și proiecțiile și evaluările fiscale independente. Una dintre întrebările critice cu care se confruntă arhitecții managementului finanțelor publice este dacă această sumă de inovații contracarează suficient presiunile economice și politice.

Obiectivul 2: Alocarea eficientă a mijloacelor către sectoare, ministere și programe. Banii publici ar trebui alocați pe baza dovezilor de eficacitate a programului și pentru promovarea priorităților guvernamentale.

Atingerea acestui obiectiv a fost împiedicată de zeci de ani de incrementalismul înrădăcinat al bugetelor publice. Eforturile de realocare explicită a fondurilor de la utilizări mai puțin eficiente la cele mai eficiente nu au avut un succes deosebit și nici o suită întreagă de reforme nu a reușit să slăbească stăpânirea incrementalismului asupra politicii bugetare.

În multe țări, răspândirea programelor asociate cu drepturile omului a făcut bugetul național mai rigid și mai puțin susceptibil la realocare decât a fost cazul în urmă cu câțiva ani². Guvernele investesc mai mult în analiza politicilor și evaluarea programelor decât în trecut, dar, de obicei, cu un impact marginal modest asupra alocărilor.

Cadrele bugetare pe termen mediu sunt principala inovație pentru contracararea acestei situații dificile. Aceste cadre urmăresc să protejeze viitorul spațiu fiscal împotriva presiunilor incrementale și să ofere politicienilor și managerilor de programe stimulente pentru realocarea mijloacelor în cadrul unor obiective bugetare constrânse. Spre deosebire de reformele anterioare care au încercat și nu au reușit să dezrădăcească incrementalismul, cadrele bugetare pe termen mediu admit că bugetele se bazează, în principal, pe cheltuielile anterioare, dar urmăresc extinderea semnificativă a marjei de realocare. Planificarea strategică, bugetarea programelor, indicatorii de rezultat, fondurile de licitație, reducerile forțate și evaluările fundamentale ale cheltuielilor au fost introduse sau reelaborate pentru

² În unele țări, cum ar fi Brazilia și Columbia, drepturile majore sunt încorporate în constituție. Pentru mai mult de 85% din totalul cheltuielilor publice, suma cheltuită este determinată de statut sau constituție.

a promova o alocare eficientă. În ciuda acestor inovații, realocarea poate fi cea mai dificilă sarcină a managementului finanțelor publice.

Obiectivul 3. Furnizarea eficientă a serviciilor publice. Guvernul ar trebui să realizeze un raport calitate-preț în furnizarea de servicii publice și ar trebui să fie atent la calitatea și accesibilitatea acestora. Serviciile publice sunt puncte critice de contact între cetățeni și guvern.

Cetățenii cunosc guvernul prin intermediul serviciilor pe care le oferă sau nu le oferă. Nivelul scăzut de încredere în guverne și lideri a stimulat eforturile de îmbunătățire a furnizării de servicii și a exercitat presiuni asupra guvernelor pentru a face mai mult fără a crește poverile fiscale.

Îmbunătățirea serviciilor publice se extinde dincolo de MFP la competența și orientarea generală a managementului public, în special la motivarea și performanța angajaților publici. De fapt, reorientarea fundamentală a managementului public, inclusiv a managementului financiar, a fost obiectivul principal al noului management public (NMP). Poate fi fezabil să se îmbunătățească managementul public fără a îmbrățișa doctrina NPM, dar aproape sigur nu este fezabil să se transforme modul în care guvernul își gestionează finanțele fără a schimba și modul în care guvernul își gestionează personalul.

Eforturile de îmbunătățire a serviciilor s-au concentrat pe inițiative orientate spre performanță, inclusiv pe ținte și indicatori de rezultate, bugete de performanță și contracte de performanță, salarii legate de performanță, economii de eficiență care presupun câștiguri continue de productivitate și rapoarte de performanță și audituri.

Contabilitatea de angajamente, împreună cu capacitatea de control intern și de audit consolidată și sistemele integrate de informații financiare au fost, de asemenea, pe agenda reformei GFP. Dacă această listă impresionantă de inovații a schimbat cultura managementului public este o întrebare deschisă.

Deși conțin aspecte politice, obiectivele de mai sus sunt extrase din concepte și cercetări economice. GFP are, de asemenea, o dimensiune explicit politică – gestionarea finanțelor publice nu numai că urmărește finanțele publice sustenabile și eficiența, ci include și receptivitatea la preferințele cetățenilor și o responsabilitate sporită și instituții democratice.

Deși sistemul de scoring, măsurile de performanță și alte aspecte ale PEFA au făcut obiectul unor critici, alte cadre de evaluare aplică metodologii similare, iar PEFA rămâne instrumentul principal pentru măsurarea performanței în MFP. Cu toate acestea, există și alte instrumente pentru măsurarea mai aprofundată a aspectelor performanței MFP, care sunt mai degrabă complementare

decât comparabile cu PEFA. Unele dintre aceste instrumente comparabile și complementare sunt prezentate mai jos.

Sunt disponibile mai multe instrumente de diagnosticare pentru a evalua cheltuielile publice, managementul financiar și achizițiile. Unele instrumente ample de diagnostic includ Evaluările cheltuielilor publice (PER) ale Băncii Mondiale și Evaluările privind transparența fiscală (FTE) ale Fondului Monetar Internațional (FMI).

Alte instrumente cuprinzătoare au fost stabilite de organizații interguvernamentale și neguvernamentale, inclusiv Studiul privind bugetul deschis al Parteneriatului Internațional privind Bugetul (IBP) și Baza de date privind practicile și procedurile bugetare a Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE). Unele diagnostice se concentrează pe elemente sau instituții specifice PFM, inclusiv Evaluarea performanței managementului datorilor (DeMPA) al Băncii Mondiale pentru gestionarea datorilor, Instrumentul de evaluare „Diagnosticul administrației fiscale” (TADAT) al FMI pentru administrarea fiscală și Evaluarea managementului investițiilor publice (PIMA) al FMI pentru investiții publice.

1.2. Viziuni asupra riscurilor la nivelul instituțiilor publice din perspectiva funcției de audit financiar

Organizațiile există cu un scop - fie pentru a furniza un anumit serviciu, fie pentru a obține anumite rezultate. În sectorul privat, organizațiile urmăresc, de regulă, în calitate de scop primar - creșterea valorii pentru acționari. În sectorul public, scopul instituțiilor publice se referă, de regulă, la furnizarea de servicii sau la furnizarea unui rezultat benefic în interesul public. Totodată, indiferent de scopul urmărit de organizație, realizarea acestuia este caracterizată prin incertitudine. Incertitudinea presupune, fie amenințări referitoare la obținerea succesului, fie oportunități de amplificare a succesului.

Astfel, MF al Regatului Unit definește riscul ca fiind incertitudinea rezultatului urmărit de instituția publică, fie că incertitudinea se materializează într-o oportunitate pozitivă sau amenințare negativă, a acțiunilor și evenimentelor. Riscul trebuie evaluat în funcție de combinația dintre probabilitatea ca ceva să se întâmple și impactul care apare dacă acest ceva se întâmplă cu adevărat. Managementul riscurilor include identificarea și evaluarea riscurilor („riscurile inerente”) și apoi răspunsul la acestea [117].

La nivelul unei instituții publice, resursele disponibile pentru gestionarea riscului sunt limitate. În consecință, trebuie să se urmărească obținerea unui răspuns optim la risc, priorizat în urma

evaluării riscurilor. Pornind de la axioma inevitabilității riscului, fiecare instituție publică trebuie să ia măsuri pentru a gestiona riscul într-un mod pe care îl poate justifica la un nivel care este tolerabil. Mărimea riscului care este considerată tolerabilă și justificabilă este denumită „apetitul pentru risc”.

Reacția sau răspunsul la risc al unei instituții publice poartă denumirea de „control intern”, implicând următoarele variante:

- tolerarea riscului;
- tratarea riscului, astfel încât, acesta să fie redus la un nivel acceptabil sau să se poată profita de incertitudine, considerând-o ca o oportunitate de a obține un beneficiu;
- transferarea sau cedarea riscului;
- încetarea activității care generează riscul.

Nivelul de risc rămas după exercitarea controlului intern („riscul rezidual”) reprezintă expunerea față de acel risc, acest nivel trebuind să fie acceptabil, justificabil și să se încadreze în apetitul pentru risc.

Atât auditul public intern, în calitatea lui de componentă importantă a controlului intern, cât și auditul public extern reprezintă activități destinate să ajută la gestiunea riscurilor cu care se confruntă instituțiile publice. În același timp, și auditul intern și auditul extern, la rândul lor se confruntă cu riscuri, o calitate ridicată a auditului necesitând auditori care să poată calcula exact apariția riscului în timpul procesului de audit.

Evaluarea riscurilor este, de asemenea, importantă din considerentele constrângerilor de timp, mijloacelor umane și costurilor cu care se confruntă auditorii. De aceea, metodologiile asociate cu auditul bazat pe riscuri (ABR, risk-based audit) au fost promovate de o serie de firme de audit mari [162]. Există numeroase studii referitoare la această tehnică de audit, efectuate de cercetători, în special, în corporații private [160]. Contextul intern și, mai cu seamă, cel extern, demonstrează tot mai insistent, că și sectorul public, în special, instituțiile publice, au nevoie de această abordare. Și noua eră a informațiilor face ca auditul bazat pe risc să devină important pentru a fi implementat în entitățile guvernamentale.

Auditul tradițional se concentrează, în primul rând, pe conformitatea cu regulile și procedurile, iar recomandările lor pot să nu ofere conducerii suficiente informații despre atingerea obiectivelor organizaționale.

ABR implică crearea unui profil de risc de nivel înalt al portofoliului de audit în timp; astfel, facilitând utilizarea strategică a mijloacelor limitate de audit, aliniind eforturile de audit cu obiectivele

managementului, facilitând dezvoltarea instituțională și reducând expunerea la risc prin concentrarea atenției asupra zonelor slabe.

În ABR, riscul este măsurat prin evaluarea climatului etic, competenței personalului, mărimii activelor și operațiunilor, materialității și rezultatelor auditurilor anterioare. Estimările directe ale probabilității, tabelele normative și clasarea comparativă a riscurilor sunt utilizate, de obicei, pentru a identifica riscul. Factorii de risc sunt apoi convertiți din date conceptuale și subiective (calitative) în date cantitative. Un scor general de risc este obținut prin notarea și ponderarea factorilor de risc. Rezultatul este un plan de angajament bazat pe risc, care ghidează desfășurarea mijloacelor de audit în zonele cu risc ridicat.

Cercetările anterioare privind abordarea auditului bazat pe risc în entitățile guvernamentale au fost efectuate de țări de pe toate continentele.

Kenya a fost aleasă de Banca Mondială ca proiect pilot în implementarea ABR datorită sprijinului activ al oficialilor superiori pentru reforma auditului [161].

Indonezia a promovat, de asemenea, reforma financiară guvernamentală în anul 2000, guvernul indonezian sprijinind, în acest sens, reconsiderarea reglementărilor în direcția realizării din 2005 a reformei auditului prin punerea în aplicare a Legii auditului de stat.

Auditorul ar trebui să își planifice munca în mod corespunzător, astfel încât să fie evitată posibilitatea de asumare a unui risc mare și să se țină cont de considerentele adoptate în exprimarea opiniei adecvate.

Scopul standardelor de audit referitoare la evaluarea riscurilor a fost de a îmbunătăți calitatea și eficacitatea auditurilor prin schimbarea substanțială a practicii de audit [160].

Conform cercetătorului Dunlin, auditul bazat pe risc este un audit concentrat și prioritarizat asupra riscurilor și proceselor de business, presupunând și controlul împotriva riscurilor care pot apărea. Conceptul de audit bazat pe risc presupune că, cu cât riscul de la nivelul unei zone este mai mare, cu atât atenția asupra acestei zone de audit este mai mare. Auditorul trebuie să înțeleagă aspectele de control ale business-ului înainte de a identifica un risc de business, o înțelegere a proceselor de afaceri, inclusiv înțelegerea riscurilor și controlul sistemului în atingerea scopurilor și obiectivelor organizației.

O abordare bazată pe risc îi ajută pe auditori să planifice procesul de audit, astfel încât să aducă o contribuție dinamică la o guvernare mai bună, un management robust al riscului și controale mai fiabile [177].

Auditul bazat pe risc este văzut ca o abordare modernă care ajută organizațiile să recunoască riscurile care le limitează capacitatea de a-și îndeplini obiectivele [76; 140]. Standardele de audit intern cer un audit bazat pe risc, iar standardul 2010-Planificare a precizat că „Directorul executiv de audit (Chief Audit Executive, CAE) trebuie să stabilească un plan bazat pe risc pentru a determina prioritățile activității de AI, în concordanță cu obiectivele organizației” (Institutul Auditorilor Interni [126].

În mod obișnuit, planificarea este văzută ca o activitate cheie de audit, incluzând pregătirea unui plan strategic, a unui plan anual și a programelor pentru sarcinile de audit individuale. De asemenea, planificarea adecvată permite efectuarea unui număr mare de audituri într-un interval de timp dat prin îmbunătățirea eficacității [143]. Din perspectiva teoriei agenției (agency theory), cercetătorul Zainal Abidin evidențiază că conceptul de teoria agenției a evoluat de la separarea proprietății (consiliului) și agentului (managementului), spre un sistem de control și supraveghere bine conceput care urmărește majorarea beneficiilor tuturor părților [188]. Din această perspectivă, rolul auditului intern este de a monitoriza acțiunile și deciziile luate pentru executarea strategiilor în vederea atingerii obiectivelor. Astfel, IA a adoptat o abordare de audit bazată pe risc pentru a se asigura că riscurile asociate cu strategiile sunt identificate și atenuate în mod corespunzător, iar conducerea acționează în conformitate cu așteptările proprietarului.

Auditul intern a adoptat o abordare de audit bazată pe risc pentru a-și atinge eficacitatea, deoarece această abordare permite utilizarea eficientă a mijloacelor și permite concentrarea asupra aspectelor importante [78]. Abordarea de audit bazat pe risc depășește conformitatea și permite auditului intern să ofere asigurări cu privire la eficacitatea managementului riscurilor și a controalelor interne [141]. În plus, atunci când auditul intern este legat de managementul riscului, aceasta îi permite auditului intern să asiste managerul organizației să înțeleagă punctele slabe ale controlului intern, precum și să îmbunătățească comunicarea dintre auditorii interni și auditații [76].

Organizațiile identifică controale pentru a-și atenua riscurile, ceea ce face ca managementul riscului să fie esențial pentru eficacitatea auditului intern [180]. Valoarea oferită de auditul intern crește atunci când auditul intern ajută la îmbunătățirea eficacității managementului riscului, această contribuție crescând atunci când auditul intern utilizează o abordare sistematică la efectuarea evaluării managementului riscului [92].

Auditul intern eficient evaluează riscurile cu care se confruntă organizația și construiește un plan de audit pentru a le aborda, procesul de evaluare a riscurilor trebuind să fie dinamic și să lege

schimbările din profilul de risc al companiei cu modificările din planul de audit [97]. Implicarea auditului intern în managementul riscului îi permite să actualizeze planul de audit pe baza riscurilor actualizate. Cu toate acestea, auditorii interni sunt îngrijorați de abilitățile lor de a juca un rol cheie în managementul riscului [170].

Descrierea și definirea axată pe risc a mediului de operare și a operațiunilor organizațiilor a câștigat o importanță tot mai mare în ultimele decenii. Acest lucru este tipic nu numai sectorului de afaceri, dar și entităților publice. Această „revoluție a gândirii” este atestată de abundența literaturii internaționale care se ocupă de managementul riscului, împreună cu prevalența crescută a reglementărilor privind activitățile legate de risc și a „bunelor practici” care susțin conformitatea cu reglementările. Cu toate acestea, în timp ce interpretarea riscului și atitudinea față de risc a unei organizații care urmărește obținerea profitului este ușor de delimitat, iar majorarea profitului și creșterea valorii întreprinderii sunt obiectivele finale ale managementului riscului, acestor aspecte li se oferă o interpretare specifică în sectorul public.

Riscul, analiza riscului, evaluarea riscului și managementul riscului sunt în prezent expresii frecvent utilizate atât în sectorul privat, cât și în sectorul public. Totuși, imaginea de ansamblu este mixtă în ceea ce privește interpretarea acestor concepte. Definiția riscului variază în funcție de teorie, cum ar fi abordările tehnice, economice, psihologice și sociologice [183]. Conceptele de risc utilizate în sectorul public sunt cele mai apropiate de ceea ce este cunoscut sub numele de abordare economică. Aceste concepte, în toate cazurile, consideră riscul în termeni negativi. Definițiile riscurilor legate de managementul riscului includ următoarele.

- Riscul este șansa de a se produce un eveniment care are un efect negativ asupra atingerii obiectivelor (COSO ERM [87]).
- Riscul este efectul pozitiv și/sau negativ al incertitudinii care influențează realizarea obiectivelor organizaționale (Ghidul ISO 73:2009 [129], legat de standardul de management al riscului ISO 31000:2009).
- Riscul este probabilitatea apariției elementelor și evenimentelor care pot avea un efect negativ asupra funcționării unei instituții bugetare (aceasta este definiția întâlnită, de obicei, în reglementările de management al riscului).

Diferitele definiții ale conceptului de risc includ elemente comune care sunt generice din punct de vedere al conținutului: identifică riscul cu un eveniment nedorit (neexecutarea unei activități, eroare, deficiență, neregulă, deteriorare, pierdere) care poate apărea și impactul căruia reprezintă un

fel de amenințare, în grade diferite, pentru atingerea obiectivelor organizaționale, funcționarea și activitățile organizației, îndeplinirea sarcinilor acesteia sau implementarea unui proiect.

Aceste exemple arată în mod adecvat și faptul că interpretarea riscului ca eveniment potențial (cu efect negativ) este mixată cu noțiunile de „impact” și „probabilitate”, care sunt necesare pentru determinarea gradului acestuia.

În entitățile publice din Republica Moldova, reglementările sistemelor de management și control financiar au fost elaborate în cursul unui proces etapizat. După crearea bazei legislative, conceptul de reglementare a fost dezvoltat sub influența modelului COSO din 2009. A apărut o nouă reglementare privind dezvoltarea unui sistem de control intern pentru instituțiile bugetare, unul care a inclus și elemente moderne de guvernare și management organizațional responsabil (Ministerul Economiei Naționale, 2012).

Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr. 181 din 25.07.2014 [14] destinată să asigure dezvoltarea durabilă a finanțelor publice, întărirea disciplinei bugetar-fiscale și eficientizării gestiunii finanțelor publice abordează riscul în următoarele contexte:

- „analiza riscurilor bugetar-fiscale ce pot avea efect substanțial asupra situației bugetar-fiscale” reprezintă unul din elementele componente ale politicii bugetar-fiscale (articolul 48 „Cadrul bugetar pe termen mediu”);
- una din situațiile de inițiere a inspectării financiare: **„de către ministrul finanțelor, care, prin intermediul autorității administrative responsabile din subordinea Ministerului Finanțelor, planifică inspectări financiare în funcție de riscurile evaluate, aferente activităților procesului bugetar”** (articolul 78 „Inspectarea financiară”).

Legea privind controlul financiar public intern nr. 229 din 23.09.2010 [16], formulând regulile și principiile fundamentale de organizare a controlului financiar public intern (CFPI), urmărește să întărească răspunderea managerială pentru gestionarea optimă a mijloacelor în corespundere cu obiectivele instituției publice. Principiile care trebuie să fie respectate de instituția publică determină buna guvernare a acesteia, iar gestiunea optimă a mijloacelor instituției publice trebuie să fie realizată prin implementarea sistemului de control intern managerial (CIM) și auditului intern.

Una dintre numeroasele idei frecvent afirmate, dar rar demonstrate despre managementul public este că managerii din sectorul public au o aversiune mai mare față de risc comparativ cu managerii din sectorul privat. Potrivit cercetătorilor Sanger și Levin, „managerii publici inovatori sunt

antreprenori; își asumă riscuri... cu o tendință oportunistă spre acțiune și cu o greșeală de calcul intenționată a problemelor birocratice și politice cu care se confruntă ideile lor” [171].

Cercetătorii Bozeman și Kingsley au remarcat că a avea un scop clar, indiferent de sector, este esențial pentru asumarea riscurilor. Este posibil ca riscul să fie mai mic din cauza influenței politice externe exercitată din partea oficialilor aleși. Puține instituții publice funcționează fără supravegherea din partea oficialilor aleși pe perioade îndelungate și, atunci când o fac, asumarea riscurilor este semnificativ mai puțin probabilă. Politicienii au un impact similar asupra organizațiilor din sectorul privat, deși este mult mai puțin probabil ca aceștia să dețină controlul direct [79].

În SUA, între mai și iulie 2010, Biroul de Management și Analiză a Riscurilor al Departamentului de Securitate Internă a Statelor Unite ale Americii a efectuat cercetări privind practicile de gestionare a riscurilor în organizațiile publice și private. Cea mai notabilă distincție între tehnicile de management al riscului din sectorul public și cel privat a fost măsura în care programele de management al riscului au fost implementate în cadrul unei organizații: numeroase companii private cu care Biroul a dialogat încercau să-și înțeleagă și să-și gestioneze riscurile pe o bază holistică, la nivelul întregii întreprinderi, în timp ce numeroase agenții publice gestionau riscurile pe o bază necoordonată, ad-hoc [181].

În Africa de Sud, analizele arată că organizațiile din sectorul privat sunt, în principal, mature la risc, în timp ce organizațiilor din sectorul public le lipsesc mai multe aspecte în cadrul lor de management al riscului și nu există niciun respondent matur la risc în acest sector [86].

Per total, orientările de risc ale managerilor din sectorul public și privat sunt foarte asemănătoare, acestea fiind o funcție a aceleiași set de variabile. Prescripțiile pentru obiective mai clare, încrederea angajaților și o reducere a birocratiei și a formalităților sunt la fel de probabil să funcționeze în ambele sectoare [79]. În cele din urmă, o mai bună înțelegere a comportamentului de risc al factorilor de decizie din conducerea superioară a organizației atât în sectorul public, cât și în cel privat ar duce la o mai bună înțelegere a comportamentelor de risc acceptabile [135].

În implementarea auditului bazat pe risc, IIA a descris trei etape, după cum urmează din figura 1.1.

Etapa 1: Evaluarea maturității riscului urmărește obținerea unei imagini de ansamblu asupra măsurii în care consiliul de administrație și conducerea determină, evaluează, gestionează și monitorizează riscurile. Aceasta oferă o indicație a fiabilității registrului de risc în scopul planificării auditului. Acțiunile pentru atingerea obiectivelor sunt următoarele:

- discutarea despre înțelegerea maturității riscului cu consiliul de administrație și cu managerul superior;
- obținerea documentelor, acolo unde acestea sunt disponibile;
- concluzii privind maturitatea riscului;
- raportarea concluziei privind maturitatea riscului către conducere și comitetul de audit;
- lucrul cu managementul organizației pentru a identifica orice acțiuni pe care acesta își propune să o întreprindă ca urmare a acestei evaluări;
- decizia asupra strategiei de audit.

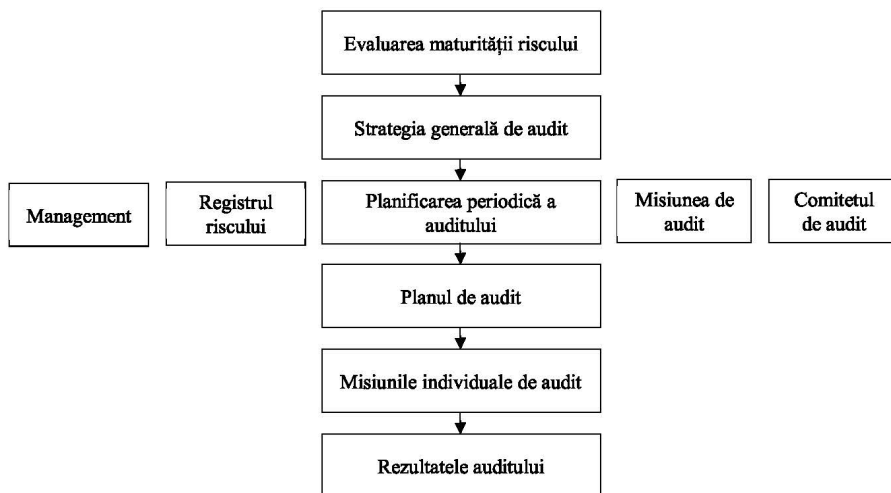


Fig. 1.1. Etapele auditului bazat pe risc (IIA, 2014)

Sursa: [125].

Etapa 2: Planificarea periodică a auditului presupune identificarea misiunilor de asigurare și consultanță pentru o anumită perioadă, de obicei anuală, prin identificarea și prioritizarea tuturor acelor domenii în care consiliul de administrație solicită asigurare obiectivă, inclusiv procesele de management al riscurilor, managementul riscurilor - cheie și înregistrarea și raportarea riscurilor. Acțiunile pentru atingerea obiectivelor sunt următoarele:

- identificarea răspunsurilor și a proceselor de management al riscului asupra cărora se cere asigurare obiectivă;

- clasificarea și prioritizarea riscurilor;
- asocierea riscurilor cu misiunile de audit;
- întocmirea planului de audit periodic;
- raportarea către conducere și comitetul de audit.

Etapa 3: Misiunile de audit individuale bazate pe riscuri reprezintă asigurarea unei părți a cadrului de gestionare a riscurilor, inclusiv cu privire la atenuarea riscurilor individuale sau grupului de riscuri.

Ațiunile pentru atingerea acestor obiective sunt următoarele:

- stabilirea domeniului planificat al misiunii;
- evaluarea maturității de risc a unității auditate;
- concluzii la nivel de misiune privind maturitatea riscului;
- confirmarea domeniului misiunii;
- desfășurarea discuțiilor și observarea controalelor de monitorizare;
- efectuarea verificării probelor, a expunerilor, reefectuării etc.;
- documentarea rezultatelor lucrărilor de audit;
- estimarea evaluării de către management a riscului rezidual;
- emiterea de concluzii privind răspunsurile și procesele de management al riscului acoperite de misiune;
- raportare și feedback;
- rezumarea concluziilor de audit pentru comitetul de audit.

Unul din instrumentele cu potențial accentuat de a gestiona eficient riscurile cu care se confruntă sectorul public, implicit instituțiile publice, îl reprezintă activitatea de audit public. În același timp, pentru a evidenția locul și rolul auditului financiar în gestionarea acestor riscuri se impune concretizarea specificului auditului financiar.

1.3. Abordări noționale asupra auditului financiar în calitate de componentă a auditului public

Reglementarea, controlul și auditul conturilor contabile reprezintă practici vechi din punct de vedere istoric, datând din antichitate, care au determinat formarea conceptului de audit financiar.

Studiarea surselor bibliografice specializate permite conturarea celor mai importante evoluții și semnificații categoriale.

Istoria gândirii economice evidențiază câteva etape în evoluția auditului public și a auditului financiar în calitate de constituentă de bază a auditului public. Aceste etape sunt delimitate în corespundere cu grupul social care comanda auditul (ordonatorul de audit), în funcție de auditori și de obiectivele care se urmăreau de atins prin realizarea auditului.

Astfel, pot fi remarcate următoarele etape:

- etapa de până la anii 40 ai secolului XX, caracterizată prin folosirea auditului în scopul identificării fraudelor și erorilor, devalizării organizațiilor de active, etc.;
- etapa cuprinsă de perioada între anii 40 și 70 ai secolului XX, caracterizată prin evaluarea fiabilității și sincerității situațiilor financiare;
- etapa de după anii 70 ai secolului XX, caracterizată prin extinderea tipurilor de audit.

În același timp, în ultima etapă sunt remarcate două concepte de importanță principală pentru evoluția auditului public, și anume: Noul Management Public și Noua Guvernanță Publică.

Astfel, înainte de anii 80 ai secolului XX, logica fundamentală a sectorului public deriva din modelul weberian. În literatura de specialitate modelul weberian este cunoscut și sub denumirea de administrație publică birocratică sau tradițională. În acea perioadă, auditul public se concentra, în principal, pe intrări, reglementări și utilizarea corectă a mijloacelor financiare publice. În consecință, scopul principal al auditorilor era evaluarea caracterului adecvat și acuratețea conturilor contabile pentru a se asigura că activitatea din sectorul public, implicit instituția publică, era legitimă și cheltuia banii contribuabililor în mod corespunzător. De aceea, auditul din sectorul public se axa pe stabilirea faptului dacă practicile contabile erau adevărate și corecte și dacă respectau regulile și reglementările.

În anii 90 ai secolului XX, odată cu apariția Noului Management Public (NMP), auditul tradițional din sectorul public a cunoscut transformări principale. Noul Management Public a urmat logica deplasării atenției de la respectarea reglementărilor. NMP a introdus în sectorul public contabilitatea pe angajamente și situațiile financiare asociate acestora și a făcut auditul din sectorul public mai mult sau mai puțin similar cu auditul corporativ, concentrându-se pe standarde și situații financiare anuale formale.

Controlul a fost extins pentru a lua în considerare analizele și eficiența. În această perioadă au fost introduse și auditul de performanță, care au avut ca scop analiza rezultatelor obținute de instituțiile individuale din sectorul public. Astfel, conform cercetătorilor Almqvist, Wiesel și Modell, controalele

interne și auditul interne au devenit scopul critic al auditului, iar cetățenii au fost relegați în rândul consumatorilor pasivi și anonimi [74; 187]. La rândul său, un grup de autori au avertizat cu privire la capcana de evaluare creată în numele eficacitatea financiară și al responsabilității [114].

Începutul secolului XXI s-a remarcat prin aplicarea logicii Noii Guvernanțe Publice (NGP). NGP presupune existența instituțiilor și agențiilor coordonatoare din fiecare domeniu de politică publică în scopul atingerii obiectivelor colective. Acest concept descrie divizarea controlului și modelelor de interacțiune între actorii cheie (tipurile de actori) într-un anumit domeniu de politică. Potrivit NGP, serviciile din sectorul public pot fi furnizate prin mai multe agenții [74; 187; 154].

În corespunderea cu opinia cercetătorului Klijn, NPG extinde granițele instituțiilor individuale, luând în considerare relațiile inter-instituționale și angajamentul diverselor părți interesate [136]. Astfel, în care cetățeanul se află în centrul logicii instituționale, auditul se concentrează pe calitatea serviciilor oferite, eficacitatea și satisfacția clienților, adică pe rezultate. Această abordare a sectorului public include entități guvernamentale externe, cum ar fi întreprinderile de stat și parteneriatele publice și private, care pot fi, de asemenea, auditate. Auditorii care lucrează în conformitate cu o logică NGP utilizează, conform autorului Morin, audituri ale valorii pentru bani pentru a evalua cât de economic, eficace și eficient este managementul organizațiilor auditate [145].

Revenind la etapele evoluției auditului public, inclusiv a auditului financiar, sunt de menționat următoarele constatări derivate din literatura de specialitate.

La începutul Evului Mediu, sumerienii controlau evidența contabilă a agenților economici printr-un sistem de verificare încrucișată care constă în analiza fiabilității informațiilor primite din două surse independente de înregistrare [186], aceștia fiind observați a se implica în stabilirea unor informații obiective între partenerii economici [134].

Ulterior, englezii au dat acestui termen semnificația de verificare și revizie contabilă, dezvoltând prin aceasta conceptul de „control”. Obiectivele sale, anterior axate, în principal, pe detectarea fraudelor, au progresat spre căutarea erorilor apoi, spre publicarea opiniilor asupra validității situațiilor financiare și, în final, spre regularitatea și corectitudinea acestora.

Începând, însă, cu secolul al XX-lea, în urma dezvoltării comerțului, industriei, apariției companiilor de asigurări, dezvoltării serviciilor bancare, legiuitorii au fost obligați să instituie controlul companiilor, mai ales al celor care se aflau în faza de creștere, de către furnizorii externi de servicii.

Desfășurarea auditului constituie o activitate de investigație care examinează procedurile administrative, contabile și / sau multe altele, pentru ca între părțile interesate să existe încredere [134]. În sensul folosit în prezent, aplicarea noțiunii de audit s-a intensificat în perioada crizei economice din SUA (1929-1933). Astfel, companiile listate la bursă erau obligate să efectueze audituri, apelând, în acest scop, la auditori externi, membri ai Institutului American de Contabili Publici Autorizați (Association of International Certified Professional Accountants, AICPA) [184]. După depășirea crizei, auditorii interni, impunându-se prin experiența lor în domeniul financiar-contabil, au fost folosiți în continuare. În acest moment a luat naștere funcția de audit intern.

În secolul XXI-lea, auditul pare a fi o ramură transversală așezată în centrul problemelor manageriale. În acest sens, auditul, confruntat cu anumite nevoi, s-a extins la discipline conexe care sunt esențiale odată cu progresul și creșterea noilor sisteme de procesare a informațiilor. Este oportună plasarea auditului în relație cu celelalte funcții esențiale ale conducerii organizației și precizarea diferenței dintre această noțiune și cea de control.

Auditul este fundamental pentru responsabilizarea unităților economice și instituțiilor din sectorul privat și cel public. Astfel, conform unor cercetători și specialiști în domeniu, auditul privat sprijină responsabilitatea corporațiilor de a menține încrederea în capitalism [147], în timp ce auditul public susține responsabilitatea statului de a asigura încrederea în democrație [104]. Auditul este, De aceea, mai mult decât o simplă disciplină tehnică, fiind în centrul încrederii în instituțiile care modelează modul de viață de zi cu zi a cetățenilor.

Există o atitudine controversată față de profesia de audit, unii cercetători menționând faptul că de câteva decenii ea nu este adecvată scopului, auditul confruntându-se cu situații critice care vizează capacitatea auditului de a răspunde așteptărilor societății [84].

Deși, în prezent, este menționată frecvent criza de audit care vizează sectorul privat (aspect regăsit în cercetarea lui Brydon [82]), aceleași probleme sunt la fel de evidente și în sectorul public, provocând interesul public. Această concluzie este formulată și argumentată de cercetători precum Ferry și Ahrens [99], Cordery și Hay [90], Free și alții [108], constatare care nu reprezintă un fenomen nou. Cu peste un sfert de secol în urmă, Lapsley [138] a enunțat într-un număr special al revistei *Financial Accountability and Management* problemele și perspectivele auditului și responsabilității în sectorul public. De atunci, după cum menționează Johnsen [128] și Rana [167], auditorii publici, independența și relevanța lor, continuă să fie probleme persistente și provocatoare în auditul public, fiind esențiale pentru încrederea în finanțele publice și într-un sistem responsabil și democratic.

Auditul public s-a confruntat cu critici tot mai mari pentru că nu evidențiază sustenabilitatea financiară și problemele de performanță din guverne și organizațiile publice, precum și pentru eșecurile sectorului privat provocate de firmele care furnizează servicii publice [148]. Într-adevăr, rămâne un decalaj al așteptărilor referitor la obiectul și subiectul auditului public și beneficiarii acestuia. În ceea ce privește creșterea responsabilității organismelor publice, trebuie să existe claritate cu privire la competențele disponibile, unde sunt cheltuiți banii și ce au primit cetățenii pentru ei [105]. După cum afirmă autorul Bracci [80], acest lucru devine central într-un context de restrângere constantă a mijloacelor, în fața cererii tot mai mari de intervenții publice și în care o reorientare puternică spre atingerea performanței financiare a venit uneori în detrimentul performanței nefinanciare. Contribuția sau lipsa de contribuție a auditului la construirea încrederii este și mai importantă într-un context politic în care însăși încrederea în societatea democratică pare din ce în ce mai vulnerabilă [146].

În ultimele decenii, se înregistrează o creștere considerabilă a numărului de studii privind spațiul de reglementare a auditului, profesia de audit și practica de audit. Astfel, Power în mai multe cercetări de ale sale [155] a evidențiat propagarea unei „societăți de audit” și relațiile acesteia cu o „societate a riscului”, ilustrând potențialul auditului de a deveni ceva ce nu a mai fost în trecut și modul în care se poate extinde spre toate fațetele vieții cotidiene prin regimuri și practici de calcul. Cercetătorii Themsen și Skærbaek subliniază importanța studierii auditului în corespundere cu contextul în care sunt desfășurate activitățile de audit [179]. Sunt abordate o serie de componente ale ultimei crize financiare globale și examinat răspunsul de reglementare asociat pentru a evidenția provocările potențiale pe care acestea le prezintă pentru funcția de audit extern. Cercetările efectuate de anumiți autori au acoperit problematica rolului auditului în soluționarea disputelor politice [109] și modul în care auditul a contribuit la formarea statului modern [108]. În revista „*Financial Accountability and Management*”, în ultimele două decenii, au existat, de asemenea, ediții speciale privind auditul public în societatea contemporană [133], auditul performanței și modernizarea sectorului public [94].

Cercetările existente au extins înțelegerea referitoare la audit, unele dintre studii începând să evalueze critic rolul mai larg al auditului și al auditorilor în modelarea comunității, organizațiilor, instituțiilor și societății în scopul asigurării interesului public, auditorii putând fi considerați, Astfel, agenți ai schimbării [119].

Cu toate acestea, rămâne un decalaj care ia în considerare conceptualizările mai largi ale auditului public în contextul spațiului de reglementare din perioada anilor 2020-2022 și modul în care acestea se schimbă pentru viitorul auditului public. Unele dintre lucrări au reflectat asupra rolului auditorilor în societate și în relația lor cu guvernele. Sunt subliniate tensiunile care decurg din faptul că auditorii sunt responsabili pentru aderarea la principiile „societății de audit” și pentru abordarea adecvată a riscurilor, fiind, de asemenea, așteptați să devină campioni ai inovației și schimbării. Este luată în considerare, de asemenea, diferența dintre ceea ce oferă auditul guvernamental și ceea ce se așteaptă de la părțile interesate, precum și aspectele interdependente ale independenței, confidenței și încrederii în activitatea auditorilor.

În continuare, sunt analizate concluziile formulate la atelierul virtual “The Future of Public Audit” care a avut loc în 18-19 iunie 2020 la Universitatea din Durham [...]³. Astfel, în comunicările lor, prezentatorii au acoperit subiecte referitoare la necesitatea regândirii independenței auditorilor, rolul statului, profesiei, elitelor și rolul potențial al firmelor de audit de dimensiuni mai mici. În plus, au fost discutate noi modele de furnizare a serviciilor de audit, cu accent pe lanțurile de aprovizionare, dezvoltarea PPP, corporatizare, externalizare (outsourcing) și internalizare (insourcing). În plus, participanții la atelier au luat în considerare în mod specific viitorul auditului public în ceea ce privește profesia, sustenabilitatea modelelor de audit public, rolul noilor tehnologii de audit și modul în care serviciile tradiționale de audit public sunt transformate de tehnologie și, în special, valoarea ecosistemului de date digitale, care este conectat prin creșterea exponențială a datelor, instrumente de extragere a datelor, algoritmi, știința datelor și analiza datelor, învățarea automată, inteligența artificială și puterea de procesare nelimitată.

Auditul public este evaziv, având mai multe fațete, referindu-se, de fapt, la o pluralitate de practici foarte diferite, într-o multitudine de contexte și reglementări diferite.

În continuare, autorii sistematizează și prezintă cadrul de analiză a conceptului de audit public, argumentând necesitatea acestuia și încadrând auditul public într-un triptic alături de conceptele conexe de responsabilitate publică și interes public. Este considerat aspectul legat de momentul de timp când ar trebui să aibă loc auditul și cum ar trebui să se desfășoare procesul de politici, proceduri și practici de audit. Este abordat aspectul care explică unde ar trebui efectuat auditul și cine ar trebui să îl efectueze.

³ Informația disponibilă pe: <http://intosajournal.org/future-of-public-audit-virtual-workshop/>.

Ca definiție generală, auditul se referă la procesul de furnizare și verificare a conturilor contabile. Cercetătorul Power [156] în cartea sa „The Audit Society” evidențiază patru elemente de bază ale auditului: independența față de problema auditată, munca tehnică sub forma colectării probelor și examinării documentelor, exprimarea unei opinii pe baza probelor colectate și un subiect clar definit al auditului. Ceea ce se întâmplă în aceste setări constituie audit”.

Auditul public reprezintă, în esență, totalitatea de activități de audit efectuate în sectorul public. Federația Internațională a Contabililor (International Federation of Accountants, IFAC [191]) afirmă că obiectivul unor astfel de audituri este de a consolida - prin intermediul unei opinii - încrederea pe care utilizatorii vizati o pot pune în situațiile financiare întocmite de conducerea superioară a unei entități. IFAC consideră ca misiunea sa este să acționeze în interesul public, parțial prin consolidarea profesiei contabile. Funcția de audit are potențialul de a reuni societatea și, astfel, de a crește încrederea publicului. Ancorarea anumitor sarcini de audit în lege evidențiază aspectele funcției de audit considerate a fi esențiale pentru societate la un moment dat. IFAC emite standarde, în principal, pentru audituri și alte misiuni de asigurare pe care firmele private de audit le efectuează cu privire la informațiile financiare ale unei entități. Sectorul public, însă, este expus altor instituții de audit importante, altor forme semnificative de audit și unei alte organizații profesionale internaționale prin intermediul Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI [192]). Numeroase Instituții Supreme de Audit (ISA) din întreaga lume acționează ca auditori externi ai organizațiilor publice și organizațiilor internaționale. Aceștia lucrează în conformitate cu mandatele statutare și în cadrul responsabilității democratice [89].

Conform cercetătorilor Corderly și Hay, auditul public este, de obicei, clasificat în trei grupe principale: auditul financiar, de conformitate și de performanță [89]. Auditul financiar exprimă o opinie asupra fiabilității situațiilor financiare. Auditul de conformitate oferă asigurări cu privire la conformitatea cu legile și reglementările, politicile, codurile stabilite, termenii și condițiile convenite. Auditul de performanță examinează economia, eficiența și eficacitatea cu care entitatea auditată își desfășoară activitățile. Termenul „audit de regularitate” este adesea folosit cu referire la un „audit financiar” completat cu elemente de audit de conformitate, cu regulile financiare și principiile bunei gestiuni financiare. În prezent, pe lângă auditul de performanță sunt desfășurate „audituri de valoare pentru bani” (“value for money audits”). Valoarea pentru bani a fost definită inițial de cercetătorul Hopwood ca cuprinzând cele trei E-uri, economie, eficiență și eficacitate [119], dar de atunci s-a extins la echitate [132] cu conotații puternice în jurul echității [98] și eticii [81]. Examinarea

eficacitatea, eficacității, echității și eticii depinde de o anumită evaluare a performanței. Acest lucru poate duce la auditul care include și inspecția serviciilor, abordare care devine mai controversată [99; 175; 156]. În cele din urmă, ceea ce este auditul public poate însemna lucruri diferite și poate fi supus modificării în timp, având, în același timp, o serie de elemente comune evidențiate de un șir de cercetători cu renume în problematica auditului [99; 89; 108; 156].

În același timp, pentru a defini și înțelege auditul public, este important să abordăm aspectul legat de necesitatea auditului public, ceea ce face vizibilă relația cu responsabilitatea publică. INTOSAI, în Declarația de la Lima [127], denumită pe scară largă „Carta Magna a auditului guvernamental”, plasează obiectivul auditului public în contextul stabilității și dezvoltării statelor, în conformitate cu obiectivele Națiunilor Unite. În special, INTOSAI consideră că scopul principal al auditului public este de a susține și promova responsabilitatea publică între entitățile publice și organismele alese democratic [128].

Legătura dintre auditul din sectorul public și imperativul constituțional al răspunderii financiare guvernamentale a fost subliniată anterior la mijlocul secolului XX de cercetătorul Normanton [149], care a înțeles că un auditor general independent ar trebui să funcționeze ca o piatră de temelie a responsabilității guvernamentale. Normanton subliniază în mod specific convingerea sa: „Fără audit, nu există responsabilitate; fără responsabilitate, nu există control; iar dacă nu există control, atunci unde este locul puterii?” [149]. Mai recent, în 2007, cercetătorul Funnell [110] a extins acest argument sugerând că principalul factor în distribuția puterii în cadrul guvernului este locul controlului financiar. Într-adevăr, disputele dintre executiv și legislativ asupra controlului și răspunderii pentru finanțe au fost trăsătura definitorie a evoluției Constituției Angliei. „Puterea poșetei” a fost principala armă a parlamentului prin care acesta a reușit, de-a lungul mai multor secole, să smulgă în sfârșit puterea Coroanei.

Cercetătorii Ferry și Midgley [103] s-au bazat pe această lucrare, arătând că este vital ca auditorul să fie legat de legislativ, astfel încât să funcționeze ca o instituție independentă în cadrul Parlamentului, mai degrabă decât o instituție independentă de Parlament.

În esență, auditul public este inerent în construirea încrederii între entitățile publice și organismele alese democratic față de care sunt răspunzătoare sau - în cazul auditului intern - departamentele și nivelurile de conducere superioară față de care sunt responsabile. Auditul îmbunătățește, astfel, funcționarea unui stat democratic și a organizațiilor sale publice.

În cele ce urmează, autorii sintetizează concluziile derivate din cercetările de specialitate formulate de instituții și cercetători de renume în problematica auditului public, evidențiind aspectele legate de:

- momentul, perioada și modul de desfășurare a auditului public;
- locul de desfășurare a auditului public și personalul care desfășoară auditul public.

Elementele tradiționale - momentul, perioada și modul de desfășurare a auditului public - sunt supuse unor presiuni semnificative pentru schimbare în ceea ce privește nepotrivirea scopului în termen de timp, calitate și cost [89; 148].

După cum evidențiază cercetătorul Hopwood, în mod tradițional, atunci când auditul extern avea loc, acesta implica un ciclu anual de raportare financiară prin conturi anuale și auditul financiar al acelor conturi, utilizându-se un plan de audit, un program, activități și raportare. Din ce în ce mai mult, începând cu anii 1980, auditul financiar a fost completat cu auditul performanței care poate acoperi teme cheie pe un ciclu de 3-5 ani, intercalate cu o serie de studii prioritare/ad-hoc [119]. La rândul lor, cercetătorii Free, Radcliffe, Spence și Stein afirmă că valoarea pentru bani (value for money) ca disciplină, a avut foarte mult de-a face cu modul în care capacitățile de evaluare ale contabilității erau vândute la nivel transnațional de către auditorii generali politicienilor [108]. În unele țări, acest lucru ar putea fi privit ca un alt avans al proiectului de colonizare a spațiilor de reglementare suplimentare de către elitele contabile, creând noi corpuri de cunoștințe, la care auditorii pot pretinde apoi acces [111; 75].

Auditorii, urmărind valoarea pentru bani, își asumă diferite roluri care se potrivesc cu retorica politică descrisă mai sus și cu retorica evaluativă a valorii pentru bani. Aceste roluri diferite sunt ele însele ancorate în modele mai largi de discurs, atât local, național, cât și global, care justifică extinderea auditului pe un nou teritoriu [164]. Astfel, modalitatea în care se desfășoară un audit financiar implică o echipă de audit formată din manageri și angajați de diferite niveluri, care trebuia să efectueze teste de audit asupra tranzacțiilor financiare și să colecteze o serie de dovezi pentru dosarul de audit atât manual, cât și în interiorul/exteriorul cutiei negre a calculatorului pentru a-și susține opinia finală. Modul de desfășurare a auditului performanței implică, după cum evidențiază cercetătorul Parker, relații strânse între o echipă de auditori și părți interesate din cadrul clientului, mass-media și Parlament, care au fost reuniți într-un parteneriat „incomod” în jurul raportului [151].

În același timp, într-o cercetare recentă, cercetătorul Agostino observă că digitalizarea oferă o oportunitate semnificativă de schimbare a momentului și modului de desfășurare a auditului public

[71; 72]. Într-adevăr, digitalizarea provoacă modelul tradițional de audit, în sensul că acesta poate fi continuu și imediat, mai degrabă decât un proces anual, iar efectuarea testelor de audit poate fi automatizată cu algoritmi și codare.

Cercetătorii Rozario și Varsarhelyi [163] susțin că tehnologia ar putea, dacă barierele de reglementare sunt depășite, să schimbe natura auditului.

Aspectul legat de locul și personalul care desfășoară auditul public. În mod tradițional, auditul este efectuat la fața locului, într-un loc fizic, cum ar fi sediul clientului și/sau ducând dosarele înapoi la biroul de audit. În ultimele decenii, se observă faptul că s-ar putea desfășura mai multe lucrări electronice de audit în spațiu oriunde, deoarece anumite sisteme ale auditatului ar putea fi interogate de la distanță, de exemplu.

Identitatea celor care efectuează auditul public a fost de auditori profesioniști, dar în ceea ce privește profesia, aceștia puteau fi funcționari publici generaliști, contabili calificați și/sau juriști în funcție de mandatul, sfera și practicile jurisdicțiilor respective [149]. Cu timpul, profesiile au devenit mai dominante și auditul este cel mai mult asociat cu profesia contabilă, în special în jurisdicțiile care aplică modelul Westminster [89].

În contextul și consecința fenomenului de digitalizare, este tot mai probabil ca auditul, inclusiv auditul public, într-o proporție mai mare, să devină virtual și hibridizat, mai degrabă decât să aibă loc la fața locului. Pandemia de COVID-19 a determinat, fără îndoială, schimbări suplimentare în astfel de practici de lucru, deoarece personalul a fost nevoit să se adapteze rapid și să învețe noi abilități tehnologice de lucru la distanță. În esență, locul de desfășurare a auditului este deja „lumea digitală” care oferă diverse amenințări și oportunități naturii tradiționale a auditului public [72].

În plus, locul de desfășurare a auditului public se referă la „context”, având o mare relevanță în modelarea așteptărilor în jurul problematizării și soluțiilor de audit care îmbrățișează identitățile profesionale, tehnologiile de audit, ceea ce este făcut vizibil prin practicile de calcul și corpurile de cunoștințe care constituie profesia în diferite locații.

În ultima perioadă calitatea de auditori profesioniști pentru auditul public este contestată. În prezent, auditul rămâne de domeniul profesiilor, în special al contabilității și, într-o oarecare măsură, al dreptului, mulți auditori fiind angajați publici. Sectorul privat invadează tot mai mult activitatea de audit public, unele jurisdicții având un hibrid de expertiză de audit profesional public și privat [131], dominația profesiilor contabile și juridice fiind contestată.

În ultimul deceniu s-au făcut eforturi pentru a reduce responsabilitatea și a o substitui cu transparența, auditorii profesioniști fiind înlocuiți de o armată de auditori civili din birou [100] sau sisteme de evaluare online care însuflă încredere [130].

Provocările asociate cu momentul, perioada și personalul care realizează auditul se referă la dezbaterile recente despre (in)compatibilitatea dintre aranjamentele de responsabilitate și transparență. Cercetătorul Ferry [100] sugerează că responsabilitatea constituie audit și asigurare, managementul performanței și reglementare, transparența reprezentând surse de date deschise care pot fi/sunt înțelese de cei care le folosesc, inclusiv de cetățeni. Cu toate acestea, el mai precizează în mod expres că „... rolul auditului public este vital pentru o transparență eficientă, atât pentru validarea raportării financiare (conform auditului din sectorul privat), cât și în domeniul său mai larg de regularitate (cheltuielile sunt conforme cu autorizarea), corectitudine (absența fraudei și corupției) și performanță (realizarea de valoare pentru bani)” [100]. Ferry arată, de asemenea, faptul că responsabilitatea și/sau transparența pot funcționa/să fie efectuate diferit, în funcție de contextele juridictionale și de cât de multă încredere poate fi acordată aranjamentelor de audit profesional. Puterea analizei datelor, inteligenței artificiale și digitizării poate consolida oportunitățile pentru responsabilitate și transparență. Transparența extinde deschiderea pentru oamenii care pot înțelege subiectele făcute public, astfel încât aceștia să poată contribui la dezvoltarea domeniului vizat.

Pornind de la multitudinea formelor de audit întâlnite în literatura de specialitate, autorii a sintetizat criteriile de clasificare a auditului, clarificând, în cele din urmă, poziția auditului financiar public în cadrul conceptual al auditului. Astfel, auditul este clasificat după cum urmează:

a) în raport cu **utilizatorii de informații**, auditul poate fi extern și intern.

Scopul unui **audit extern** este de a oferi o examinare independentă obiectivă și de a verifica dacă situațiile financiare oferă o reflectare corectă și fidelă a poziției financiare a entității și dacă acestea au fost întocmite în mod corespunzător în conformitate cu standardele de contabilitate. Acest lucru nu numai că crește valoarea și credibilitatea informațiilor financiare produse de management, ceea ce, la rândul său, crește încrederea utilizatorilor și reduce riscul investitorilor, dar o revizuire independentă oferă și o mai mare transparență acționarilor, evidențiind domeniile importante. Auditorii externi sunt numiți de acționarii companiei și, spre deosebire de auditorii interni, aceștia trebuie să poată acționa independent pentru a asigura o abordare obiectivă a procesului de audit.

Auditul intern este o activitate independentă, obiectivă de asigurare și consultanță, menită să adauge valoare și să îmbunătățească operațiunile unei organizații. Ajută o organizație să-și atingă

obiectivele aducând o abordare sistematică, disciplinată pentru a evalua și îmbunătăți eficacitatea proceselor de management, control și guvernare a riscurilor. Efectuată de profesioniști cu o înțelegere aprofundată a culturii, sistemelor și proceselor de afaceri, activitatea de audit intern oferă asigurarea că controalele interne existente sunt adecvate pentru a atenua riscurile, procesele de guvernanță sunt eficiente și eficace, iar scopurile și obiectivele organizaționale sunt atinse [58]. Auditul intern este numit de autoritatea de guvernare (consiliul de administrație) a entității și servește organizației în ansamblu.

Tipurile de audituri interne includ audituri de conformitate, audituri operaționale, audituri financiare și audituri ale tehnologiei informației.

Auditul interne pot avea loc zilnic, săptămânal, lunar sau anual. Unele unități structurale din entitate pot fi auditate mai frecvent decât altele.

b) în funcție de **forma proprietății asupra activității de audit**, se disting auditul în sectorul privat și audit public.

Auditul din sectorul public reprezintă, în esență, activitatea de audit efectuată în sectorul public. Scopul principal al auditului public este de a susține și promova responsabilitatea publică între entitățile publice și organismele alese democratic. Auditul publice efectuate sunt, de obicei, clasificate în trei grupe principale - auditul financiar, de conformitate și de performanță.

Auditul sectorului public – fie la nivelul administrației locale sau centrale – implică investigarea modului în care banii publici sunt cheltuiți și investiți și unde sau dacă ar putea fi făcute modificări la aceste cheltuieli pentru a se asigura că cetățenii sunt protejați, serviciile publice funcționează fără probleme și eficiența și eficacitatea serviciilor oferite sunt ridicate.

Auditul în sectorul privat presupune, de obicei, lucrul în cadrul unei companii specializate de audit, în cadrul acesteia sau externalizat către alte entități care lucrează cu sau pentru angajatorul lor. Rolul cheie al auditorilor din sectorul privat este de a se asigura că afacerea este eficientă și profitabilă.

c) în funcție de **aria de executare a sarcinilor de audit**, auditul poate fi **complet sau parțial**.

Auditul complet este realizat atunci când nu există limite sau restricții asupra procesului de audit exercitat de auditorul extern, auditorul trebuind să aibă dreptul de a revizui și inspecta toate operațiunile, datele și informațiile contabile din cadrul organizației sau unității economice fără excepție și fără nici o condiție, având dreptul de a extinde baza de probe pentru a asigura siguranța inspecției.

Auditul parțial presupune că dacă există limite sau restricții asupra procesului de audit, atunci munca auditorului este determinată de operațiuni sau anumite date contabile derivate dintr-un anumit scop.

Astfel, raportul auditorului nu se va concentra pe rezultatul auditului situațiilor financiare, ci se va concentra doar pe rezultatul operațiunilor de audit, care au fost solicitate și determinate în scrisoarea auditorului, iar responsabilitatea acestuia este determinată în cadrul lucrărilor atribuite, acest drept fiind mai clar pentru auditor în cazul auditului obligatoriu care este cerut de legea care obligă organizația cu privire la procedurile sale după cum este cazul entităților din sectorul public, corporațiilor, băncilor și altele.

Din cauza multor considerații practice, auditorul nu este în măsură să efectueze auditul complet și cuprinzător pentru toate operațiunile financiare, De aceea auditorul poate efectua verificarea de audit prin selectarea mostrelor de operațiuni înregistrate în evidențele care acoperă toate tipurile de tranzacții financiare, precum și care acoperă toate evenimentele și activitățile economice care au fost realizate de organizație sau unitatea economică, indiferent de tipul acesteia, precizându-se volumul eșantionului cu toate tipurile, efectuând, de asemenea, auditul și asigurarea asupra corectitudinii datelor contabile indicate în evidențele și situațiile financiare.

Auditul parțial nu este un audit complet sau un audit absolut, ci este un proces de investigare tehnică parțială, determinat pentru un anumit scop limitat. De aceea, este un proces de investigare în scopuri speciale. Unul dintre exemplele de audit parțial este atribuirea auditului contabil pentru revizuirea și auditarea activelor constante sau auditul tranzacțiilor financiare pentru a detecta orice fel de manipulare sau lacune în sistemul documentar sau de control intern al acestuia.

d) în funcție de **obligativitatea realizării auditului**, auditul se divide în audit obligatoriu (audit statutar) și audit optional (auditul de inițiativă).

Auditul obligatoriu. Auditul situațiilor financiare și înregistrărilor contabile, care includ date contabile și informații contabile, în toate cazurile nu este opțional. Auditul obligatoriu al situațiilor financiare se referă la entitățile care sunt obligate prin lege să dezvăluie sau să furnizeze situații financiare (situații financiare consolidate) utilizatorilor situațiilor financiare, împreună cu un raport de audit.

Auditul opțional este efectuat prin decizia entității economice, pe baza unui acord cu un auditor sau o firmă de audit. În prezent, auditul statutare sunt cele mai frecvente.

e) în funcție de **perioada de realizare a auditului**, auditul se grupează în audit inițial și audit coordonat.

Auditul inițial este efectuat dacă organizația este supusă pentru prima dată unui audit al situațiilor financiare.

Un **audit coordonat** este efectuat de către auditor în mod regulat și se bazează pe cunoașterea specificului organizației auditate, a părților sale pozitive și negative privind organizarea contabilității, a rezultatelor conlucrării pe termen lung cu organizația dată.

f) în funcție de **periodicitatea efectuării**, auditul se împarte în audit final și audit regulat.

Auditul este definit ca fiind **final**, deoarece începe după încheierea exercițiului financiar al organizației, organizația trebuie să fi încheiat înregistrarea și întabularea tuturor tranzacțiilor financiare și verificarea acestora, precum și a listelor de întocmire care indica rezultatul activităților și poziția financiară.

Auditul regulat presupune procesul de audit efectuat în mod regulat pe parcursul perioadei financiare. În acest caz, procesul de audit are caracteristica regulată și continuă pe parcursul perioadei financiare. Auditorul vizitează organizația la intervale regulate sau neperiodice pentru a efectua o analiză a stării calculurilor care au fost înregistrate în evidențele contabile. Acest tip de audit este aplicat în organizații mari, cum ar fi corporațiile, care includ un număr mare de procese economice și financiare care necesită revizuire și controale de proporții extinse și o perioadă lungă de timp.

g) după **natura auditului**, acesta poate fi audit de confirmare, audit de sistem și audit bazat pe riscuri.

Auditul de confirmare presupune verificarea și confirmarea exactității documentelor și rapoartelor contabile.

Auditul de sistem este orientat spre analiza sistemului de control intern.

Auditul bazat pe riscuri presupune că activitatea de audit este concentrată pe domeniile cu risc potențial mare.

h) în funcție de **destinație**, auditul poate fi audit de conformitate, audit managerial, audit financiar și audit special.

Auditul de conformitate cu cerințele legislației constă în analiza anumitor activități financiare ale entității în scopul constatării conformității acestora cu condițiile, regulile sau reglementările prescrise de cadrul legal.

Auditul managerial efectuat de auditori independenți este unul dintre tipurile de servicii de consultanță prestate clientului în vederea creșterii eficacității utilizării capacităților și mijloacelor acestuia și atingerii scopurilor stabilite.

Auditul financiar (auditul situațiilor financiare) constă în verificarea raportării unei entități pentru a emite o opinie cu privire la conformitatea acesteia cu criteriile stabilite și regulile contabile general acceptate [57].

Un **audit special** este o verificare a aspectelor specifice referitoare la activitatea unei entități economice, respectării anumitor proceduri, norme și reguli în scopul confirmării legalității, integrității și eficacitatea activității entității. În categoria auditului special poate fi atribuit, de exemplu, **auditul social și auditul de mediu sau ecologic**.

Considerând clasificarea formelor de audit prezentată mai sus, autorii a întocmit tabelul 1.2 în care a identificat locul auditului financiar în structura formelor de audit.

Astfel, locul auditului financiar în cadrul formelor agregate de audit variază de la poziția exclusivă a acestuia - în cazul auditului financiar ca formă distinctă de audit, până la lipsa totală a elementelor de audit financiar în cadrul a celorlalte forme de audit. Menționăm, în acest sens, că auditul financiar reprezintă una din formele de audit care poate și este integrată în structura altor forme agregate de audit. Astfel, în cadrul auditului extern, auditul financiar este una din formele preponderente. Această constatare este valabilă și pentru cazul auditului complet, auditului obligatoriu și a auditului inițial. Auditul financiar este o parte componentă în cazul auditului intern, auditului public și privat, auditului parțial, opțional, coordonat, etc. În același timp, în cazul auditului special practic auditul financiar nu este prezent.

Tabelul 1.2. Poziționarea auditului financiar în cadrul diferitelor forme de audit prezentate după criteriile de clasificare

Criteriile de clasificare a auditului / Formele auditului	
a) executorul serviciilor de audit:	
Audit extern	Audit intern
b) forma proprietății asupra activității de audit:	
Auditul privat	Auditul public
c) aria de executare a sarcinilor de audit:	
Audit complet	Audit parțial
d) obligativitatea realizării auditului:	
Audit obligatoriu	Audit opțional
e) perioada de realizare a auditului:	
Audit inițial	Audit coordonat

f) periodicitatea efectuării			
Audit final		Audit regulat	
g) natura auditului			
Auditul de confirmare	Auditul de sistem		Auditul bazat pe riscuri
h) destinația auditului			
Auditul de conformitate	Auditul managerial	Auditul financiar	Audit special

Notă:

Locul auditului financiar în structura formelor de audit:

Auditul financiar este exclusiv	
Auditul financiar este preponderent	
Auditul financiar este o parte componentă	
Elemente sporadice de audit financiar	
Auditul financiar, inclusiv elemente ale acestuia, nu este prezent	

Sursa: elaborat de autori.

În cele ce urmează, autorii accentuează mai pronunțat contribuția instituțiilor internaționale specializate la dezvoltarea domeniului de audit public, în special al celui financiar. Astfel, auditul intern conform Institute of Internal Auditors „este o activitate independentă și obiectivă care oferă unei organizații o asigurare asupra gradului de control al operațiunilor, îi oferă consiliere pentru îmbunătățirea acestora și ajută la crearea de valoare adăugată. Auditul intern ajută organizația să-și atingă obiectivele prin evaluarea, printr-o abordare sistematică și metodică, a proceselor sale de management al riscurilor, control și guvernanta corporativă și prin formularea de propuneri de consolidare a eficacității acestora” [123].

Cu referire la instituțiile supreme de audit, cum este, de exemplu, Curtea de Conturi a Republicii Moldova (CCRM) procesul de audit, inclusiv audit financiar, urmează standardele Organizației Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI⁴) și Federației Internaționale a Contabililor (IFAC)⁵, precum și ale cadrului Obiective de Control pentru Informații și Tehnologii Conexe (COBIT) și Asociației de Audit și Control al Sistemelor Informaționale (ISACA) pentru auditul TI⁶.

Cadrul INTOSAI de norme profesionale (Framework of Professional Pronouncements, eng., IFPP) reprezintă anunțuri sau declarații oficiale și autorizate ale comunității INTOSAI (figura 1A din anexe). Acesta se bazează pe expertiza profesională colectivă a membrilor INTOSAI și furnizează declarații oficiale ale INTOSAI cu privire la subiectele legate de audit. Toate documentele de poziție

⁴ La momentul înființării, INTOSAI avea 34 de membri. În prezent, INTOSAI are 195 de membri titulari, 5 membri asociați și 2 membri afiliați. Informație disponibilă pe: <https://www.intosai.org/about-us/members>

⁵ Federația Internațională a Contabililor este o organizație globală pentru profesia contabilă, cuprinzând 180 de organizații membre și asociate în 135 de jurisdicții, reprezentând peste 3 milioane de profesioniști contabili. Informație disponibilă pe: <https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>

⁶ ISACA are 170 mii membri în 188 țări. Informație disponibilă pe: <https://www.isaca.org/about-us/who-we-are>

sunt organizate și numerotate în funcție de statutul și scopul lor într-un singur cadru. Cadru INTOSAI aferent normelor profesionale (IFPP) conține trei categorii de declarații profesionale: principiile INTOSAI, standardele internaționale ale instituțiilor supreme de audit și orientările INTOSAI.

În funcție de tipul auditului (audit financiar, audit al conformității, audit al performanței) la nivelul INTOSAI funcționează 3 subcomitete și un subcomitet pentru standarde și control intern:

Subcomitetul de audit financiar și contabilitate (eng.: Financial Audit and Accounting Subcommittee, FAAS) dezvoltă linii directoare de audit acceptate la nivel global pentru sectorul public. Acest lucru se realizează prin valorificarea expertizei și mijloacelor Comitetului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB), o organizație de stabilire a standardelor de asigurare respectată la nivel internațional.

Subcomitetul de audit financiar și contabilitate este responsabil pentru dezvoltarea și menținerea standardelor internaționale de audit financiar ale instituțiilor supreme de audit (eng.: ISSAIs) publicate de Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI). Standardele internaționale de audit financiar includ:

- ISSAI 200: Principii de audit financiar. ISSAI 200 conține principiile de bază pentru auditul situațiilor financiare individuale sau consolidate sau elemente specifice ale acestora. ISSAI 200 cuprinde prevederi privind: - autoritatea ISSAI 200; - cadrul pentru auditul financiar; - elementele auditului financiar; - principiile auditului financiar.
- ISSAI 2000: Aplicarea standardelor de audit financiar. ISSAI 2000 încorporează Standardele Internaționale de Audit (ISA) în standardele de audit financiar, în corespundere cu reglementările ISSAI 100 - Principiile fundamentale ale auditului în sectorul public. Astfel, ISSAI 2000 pune în evidență considerațiile speciale în aplicarea cerințelor ISA în contextul auditurilor în conformitate cu ISSAI.
- ISSAI 2200 - 2810: Standarde de audit financiar. Standardele de audit financiar pot fi găsite la e-International Standards [189], acestea fiind disponibile în formatul „IAASB eHandbook”.

Subcomitetul de audit al conformității (eng.: Compliance Audit Subcommittee, CAS) exercită următoarele sarcini: elaborarea și clarificarea termenului de „audit de conformitate”; emiterea îndrumărilor practice cu privire la modalitatea de planificare, executare și raportare a auditului de conformitate; elaborarea ghidurilor INTOSAI pentru auditul de conformitate.

Subcomitetul de audit al performanței (eng.: Performance Audit Subcommittee, PAS) îndeplinește următoarele sarcini: diseminarea Ghidurilor de implementare a INTOSAI pentru auditul performanței; elaborarea standardelor și liniilor directoare pentru auditul performanței în corespundere cu Ghidurile curente de implementare a INTOSAI pentru auditul performanței; monitorizarea dezvoltării și reformelor sectorului public și evaluarea continuă a consecințelor acestora asupra auditului performanței; monitorizarea dezvoltării teoriilor, metodelor, evaluărilor etc. relevante în universități și centre de cercetare și evaluarea în permanență a relevanței acestora pentru auditul performanței; identificarea necesităților instituțiilor supreme de audit (ISA) pentru îndrumări suplimentare.

Subcomitetul pentru Standarde de Control Intern (eng.: Subcommittee on Internal Control Standards, ICS) se concentrează pe dezvoltarea și promovarea de bune practici în domeniul controlului intern și stabilirea responsabilității manageriale mai concentrate în Sectorul Public. Subcomitetul exercită următoarele sarcini: promovarea standardelor și liniilor directoare recunoscute privind controlul intern pentru Sectorul Public; dezvoltarea exemplelor de măsuri de control intern; amplificarea conceptului de management al riscului în sectorul public; dezvoltarea conceptului de raportare asupra controlului intern, etc.

Standardele internaționale ale instituțiilor supreme de audit sunt standardele internaționale autorizate privind auditul în sectorul public. Scopul ISSAI-urilor este de a:

- asigura calitatea auditurilor efectuate;
- consolidarea credibilității rapoartelor de audit pentru utilizatori;
- sporirea transparenței procesului de audit;
- specificarea responsabilității auditorului în raport cu celelalte părți implicate;
- definirea diferitelor tipuri de misiuni de audit și setul aferent de concepte care oferă un limbaj comun pentru auditul în sectorul public.

Setul complet de ISSAI se bazează pe un set de bază de concepte și principii care definesc auditul în sectorul public și diferitele tipuri de misiuni susținute de ISSAI.

Pe lângă standarde, INTOSAI elaborează orientări sau ghiduri pentru a sprijini SAI și auditorii individuali în:

- aplicarea ISSAI-urilor în practică în procesele de audit financiar, de performanță sau de conformitate;
- aplicarea ISSAI-urilor în practică la alte misiuni;

- înțelegerea unui subiect specific și aplicarea ISSAI-urilor relevante.

Pentru ca activitatea de audit, inclusiv audit financiar, în instituțiile din sectorul public să fie bine organizată și să producă efectele corespunzătoare, aceasta trebuie să fie direcționată spre atingerea unui anumit obiectiv fundamental. În acest sens, autorii consideră că valoarea pentru bani (eng.: Value for Money) are potențialul de a reprezenta acest obiectiv, ea fiind unul dintre considerentele cheie ale oricărei decizii care presupune utilizarea fondurilor publice în administrația publică.

1.4. Argumentarea teoretică și metodologică a valorii pentru bani în calitate de obiectiv pentru auditul financiar

În sectorul public măsurarea valorii este una dintre cele mai contestate zone dintre guvern și guvernați (cetățeni). Guvernul va încerca să prezinte cetățenilor proiectele furnizate ca fiind de valoare directă și mare; aceste proiecte, de cele mai multe ori depășind valoarea furnizată. Acolo unde cetățenii sunt mai inteligenți și informați, acest lucru este contracarat prin intermediul unor simple relații publice. Cauza care explică această necorespondență ține de faptul că nu există standarde privind modul în care poate fi măsurată acea valoare. Și chiar dacă ar exista asemenea standarde, problema constă în existența contractelor sociale. Și dacă aceste contracte ar exista, problema ar consta în înțelegerea acestor contracte de ambele părți.

Definirea valorii pentru bani. Valoarea pentru bani poate fi definită ca fiind utilitatea derivată din fiecare achiziție sau fiecare sumă de bani cheltuită. Valoarea pentru bani se bazează nu numai pe prețul minim de achiziție (principiul de economie), ci și pe eficiența și eficacitatea maximă a achiziției.

Conceptul de valoare pentru bani în viața de zi cu zi este ușor de înțeles ca „a nu plăti mai mult pentru un bun sau serviciu decât dacă calitatea sau disponibilitatea acestuia este justificată”. În ceea ce privește cheltuielile publice, aceasta implică o preocupare referitoare la economie (minimizarea costurilor), eficiență (majorarea producției) și eficacitate (atingerea deplină a rezultatelor scontate). De asemenea, prin acest concept trebuie să fie susținută valoarea capitalului propriu.

Valoarea pentru bani este folosită interschimbabil cu sinonime precum:

- optimal (optimizare);
- rentabilitatea investiției (ROI);
- lucruri vândute la un preț bun;
- situațiile în care calitatea corespunde prețului;
- raport calitate-preț;

- situație avantajoasă pentru fiecare participant.

Cele 4 „E” în valoarea pentru bani. În încercarea de a oferi un standard pentru definirea și măsurarea valorii pentru bani, au fost introduse inițial 3 E-uri - economic, eficiență și eficacitate, iar mai târziu un al patrulea E - echitate.

În continuare, autorii identifică modalitățile în care cele 4 E-uri pot fi implementate în sectorul public.

Instrumente de valoare pentru bani. Există diverse instrumente pentru a asigura valoarea pentru bani, cum ar fi:

- implicarea părților interesate la nivel de concept. Participarea publicului este așteptată pentru orice intervenție guvernamentală, unde valoarea pentru cetățeni este concepută, articulată și există un contract social „semnat”;
- buget cuprinzător (buget cu bază zero vrs. buget incremental⁷);
- conectarea indicatorilor la buget/costuri. De obicei, valoarea pentru bani poate fi măsurată comparând costul livrării unei produs sau serviciu;
- analiza variației bugetare. Odată ce un buget de cheltuieli a fost aprobat de cetățeni fie direct, fie prin conducătorii aleși ai acestora, specialistul practician din sectorul public trebuie să aibă o modalitate prin care să se asigure că nu depășește acele limite bugetare;
- sondajele/feedback-ul utilizatorilor este un instrument puternic care ajută implementatorul să audă de la beneficiar dacă într-adevăr contractul social a fost îndeplinit;
- auditul asupra valorii pentru bani. Acestea sunt evaluările unui practician independent. Pentru auditul valorii pentru bani sunt utilizate diferite sinonime, cum ar fi - audituri de performanță, audituri tehnice, audituri de achiziții, audituri de sistem, audituri de proces etc. Este important să se definească în mod clar domeniul de aplicare a unor astfel de audituri, astfel încât să se obțină rezultatul corect.

Următorii pași urmează să fie întreprinși pentru a obține valoarea pentru bani:

- stabilirea unui acord cu părțile interesate referitor la ce este valoarea pentru bani;
- stabilirea a ceea ce este realizabil. Planificarea obținerii valorii pentru bani;
- cum va fi măsurată valoarea pentru bani? Ce instrumente pot fi aplicate?

⁷ în locul bugetelor cu o creștere treptată (bugete cu creștere incrementală), ar trebui să avem o alocare din buget pornind de la zero.

- măsurarea valorii pentru bani. Necesitatea respectării principiului de obiectivitate. Este necesară monitorizarea externă independentă?

- comunicarea valorii pentru bani. Identificarea modalităților de comunicare;
- revizuirea planurile pe baza lecțiilor învățate.

Scurgerea sau pierderea valorii pentru bani. Intențiile bune, comportamentul etic, planificarea strategică, etc. nu garantează întotdeauna valoarea pentru bani la nivelul instituțiilor publice. Valoarea pentru bani se scurge și, De aceea, este important să fie identificate punctele de scurgere tipice, care includ:

- programe/proiecte prost concepute;
- bugetare slabă;
- implementare sub-optimală;
- procese inadecvate de monitorizare și evaluare;
- deficiențe în controalele achizițiilor;
- fraude și corupție;
- deturnare de active.

Un specialist practician public care urmărește să ofere valoare, va lucra la sigilarea acestor scurgeri, care pot pune în pericol valoarea pentru bani și, De aceea, pot afecta contractul social, prevenirea fiind întotdeauna mai preferată decât corectarea problemelor și neajunsurilor.

Provocări asupra valorii pentru bani în instituțiile din sectorul public. Definirea și măsurarea valorii pentru bani este plină de diverse provocări în sectorul public, cum ar fi:

- problema bunului public. Nu întotdeauna este ușor de evaluat un bun public, deoarece banii (costul) nu sunt singura măsură;
- contabilitatea costurilor în sectorul public;
- mai multe părți interesate cu așteptări diferite și neclare complică măsurarea valorii pentru bani.

Principiile celor 3 „E” au scopul de a atinge obiective diferite în instituția publică:

- economie: achiziția de resurse în calitate și cantitate corespunzătoare, la costuri minime. Cu alte cuvinte: minimizarea costurilor mijloacelor utilizate sau necesare (cheltuire mai puțină);

- eficiență: producția maximă pentru orice set dat de intrări sau intrările minime pentru orice cantitate și calitate dată de bunuri și servicii furnizate. Altfel spus: relația dintre producția de bunuri și servicii și resursele pentru a le produce (cheltuire mai bună);
- eficacitate: măsura în care orice activitate atinge analizele scontate, care pot fi fie cantitative, fie calitative. Cu alte cuvinte: relația dintre analizele intenționate și cele reale aferente cheltuielilor publice (cheltuire înțeleaptă).

Considerând cele expuse, autorii promovează următoarea reprezentare schematică: valoarea pentru bani urmărește atingerea echilibrului corect între 3 „E” pentru a reduce risipa, extravaganta și ineficiența.

În concluzia celor prezentate mai sus, autorii consideră că o valoare bună a banilor reprezintă utilizarea optimă a mijloacelor pentru a obține analizele scontate. „Optim” înseamnă „cea mai dezirabilă variantă sau soluție din variantele sau soluțiile posibile având în vedere restricțiile sau constrângerile exprimate sau implicite”. Valoarea pentru bani nu înseamnă atingerea celui mai mic preț inițial.

Cadrul analitic aferent valorii pentru bani. Figura 1.2 conține reprezentarea relațiilor dintre resurse, mijloacele de producție, rezultate și efecte în corespundere cu cele trei criterii de 3 „E”: economie, eficiență și eficacitate.

Din reprezentarea grafică autorii formulează următoarele constatări:

- resursele depind de obiectivele furnizorilor de bunuri și servicii publice;
- achiziția de resurse și mijloace de producție în calitatea lor de intrări în procese determină economia: minimizarea costului mijloacelor utilizate ținând cont de calitate acestora;
- utilizarea intrărilor într-un proces pentru a produce ieșiri determină eficiența: relația dintre ieșiri (bunuri și servicii) și resursele utilizate pentru producerea acestora;
- măsura în care analizele intenționate și neintenționate sunt atinse de analizele unui proces determină eficacitatea: măsura în care obiectivele sunt atinse și relația dintre impactul intenționat și cel real al unui serviciu;
- efectele sunt supuse altor influențe în afară de acțiunea rezultatelor;

- relația dintre resurse și rezultate determină cost-eficiența sau valoarea pentru bani: utilizarea optimă a mijloacelor pentru a atinge analizele scontate.
- Notă:

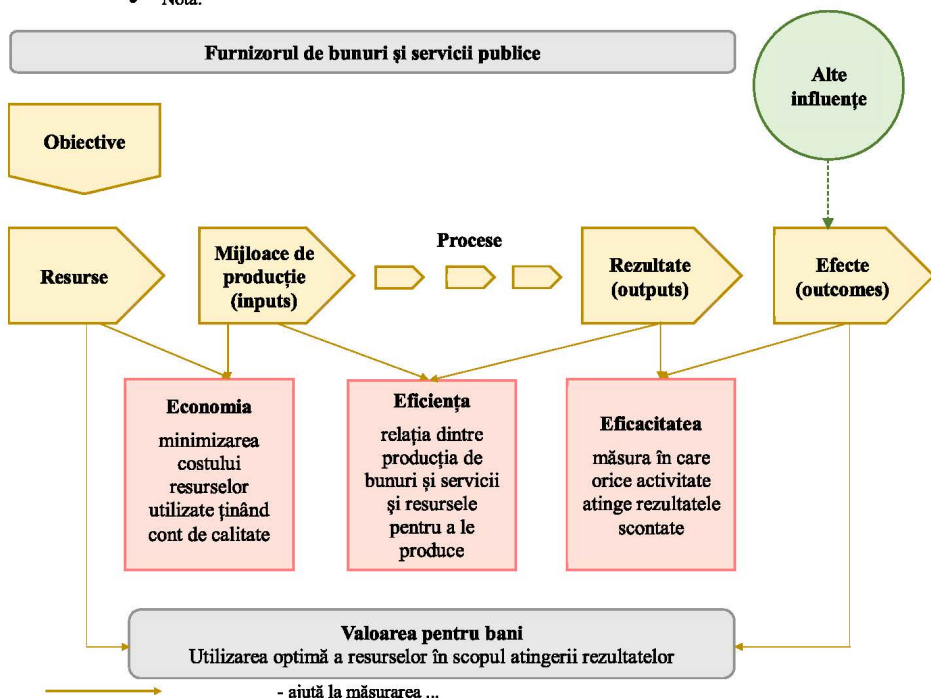


Fig. 1.2. Cadrul analitic pentru măsurarea valorii pentru bani la nivelul instituțiilor publice

Sursa: elaborat de autori.

Pe lângă aceste trei „E”, un al patrulea „E” poate fi aplicat în unele situații, echitatea reprezentând măsura în care serviciile sunt disponibile și ajung la toți oamenii pentru care sunt destinate (cheltuire echitabilă). Unii oameni pot primi diferite niveluri de produse și servicii din alte motive decât diferențele dintre nivelurile lor de nevoi.

2. EVALUAREA CALITĂȚII AUDITULUI FINANCIAR DIN CADRUL INSTITUȚIILOR PUBLICE DIN REPUBLICA MOLDOVA

2.1. Riscurile aferente sectorului public și instituțiilor publice în Republica Moldova din perspectiva auditului financiar

Conform Dicționarului explicativ al limbii române, instituția este organul sau organizația care desfășoară activități cu caracter social, cultural, administrativ etc. [4].

Codul civil al Republicii Moldova definește la articolul 307 instituția publică, ca fiind persoana juridică de drept public care se constituie în baza unui act emis de autoritatea publică și care este finanțată, integral sau parțial, de la bugetul acesteia din urmă [2].

În același timp, Biroul Național de Statistică al Republicii Moldova, în Conturile Naționale și Regionale definește sectorul «Administrația publică» ca cuprinzând unitățile instituționale, a căror funcție principală este de a produce servicii non-piață destinate consumului individual și colectiv și de a efectua operațiuni de redistribuire a veniturilor statului. Resursele lor provin din contribuțiile obligatorii vărsate de unitățile instituționale, precum și din veniturile din proprietate, prestarea serviciilor de piață, împrumuturi [1].

În același timp, Legea privind organizarea și funcționarea CCRM nr. 260 din 07.12.2017 definește sectorul public ca fiind totalitatea instituțiilor, organizațiilor, autorităților și organelor care sunt înzestrate cu competențe și responsabilități într-un anumit domeniu, participă la luarea deciziilor și au atribuții în reglementarea economică și socială, prestează servicii publice de consum individual sau colectiv și/sau acumulează, distribuie/redistribuie și gestionează resursele financiare publice și patrimoniul public [18].

Societatea modernă este o societate de organizații și acest lucru este valabil și pentru sectorul public, unde instituțiile publice au devenit pilonii centrali ai statelor. Instituțiile publice furnizează servicii publice, instituțiile monitorizează respectarea cerințelor legale, reglementează serviciile publice liberalizate și gestionează finanțele publice.

Furnizarea diferitelor bunuri și servicii publice este o responsabilitate de bază a statului exercitată de acesta prin instituțiile sale. Deși odată cu extinderea pieței, multe servicii sunt disponibile în sectorul privat, numeroase servicii de bază continuă și vor continua să fie furnizate numai de instituții publice, din cauza naturii acestor servicii. Acestea includ servicii de reglementare importante pentru menținerea ordinii publice în societate prin asigurarea faptului că normele adecvate de comportament public sunt stabilite prin acte și reguli, care trebuie respectate de cetățeni. Instituțiile

publice furnizează bunuri și servicii importante pentru protejarea drepturilor omului, precum și pentru a permite tuturor să se bucure de anumite libertăți și a îndeplini diferite funcții sociale și economice pentru a obține venituri și asigura bunăstarea lor. Coșul de bunuri și servicii private pe care îl primește un individ depinde de capacitatea sa de plată și, De aceea, mulți oameni care au venituri inadecvate nu sunt în măsură să-și satisfacă toate nevoile. Statul prin instituțiile sale are un rol foarte important de jucat în punerea la dispoziție a unor bunuri și servicii publice esențiale, care asigură un anumit nivel minim de bunăstare tuturor celor care au nevoie de acestea. Resursele financiare și de altă natură aflate în gestiunea statului sunt întotdeauna limitate și, De aceea, serviciile publice trebuie să fie furnizate eficient și eficace pentru a asigura nivelul dorit de bunăstare tuturor cetățenilor și într-un timp cât mai scurt posibil. Societatea are diverse forme de discriminare și privațiuni, care ar trebui reduse și, De aceea, resursele ar trebui alocate, astfel încât, să existe dreptate și echitate în rezultatul furnizării serviciilor publice. Este și mai important ca societatea să se asigure că serviciile sunt furnizate în mod eficient și eficace pentru a obține rezultatul dorit. De aceea, este necesar să înțelegem diferitele aspecte ale furnizării serviciilor publice, inclusiv cele legate de calitatea gestiunii finanțelor publice la nivelul instituțiilor publice.

Instituțiile publice există în contexte ambigue. În timp ce, pe de o parte, instituțiile publice individuale sunt adesea foarte stabile, inflexibile și, în unele cazuri, chiar nemuritoare; pe de altă parte, ele există într-un domeniu foarte dinamic și supus schimbărilor continue și activităților intense de reformă.

Domeniile publice din toate democrațiilor occidentale au suferit o schimbare fundamentală, începând cu mijlocul anilor 1980 în țările anglo-saxone (de exemplu, Marea Britanie, Noua Zeelandă) și țările scandinave, fiind urmate, în cele din urmă, de țările Europei Continentale cu tradiție (de exemplu, Germania sau Austria).

În acest sens, noul management public (NMP) a servit ca termen-umbrelă pentru diverse inițiative de reformă, într-o asemenea măsură încât termenul a ajuns să desemneze paradigma reformei întregii epoci. Fiind un concept umbrelă, NPM a fost suficient de larg pentru a fi un model de referință pentru reformele din diferite medii ideologice și cu domenii destul de diverse. În diferitele țări, reformele legate de NMP au variat de la o modestă modernizare a administrației până la regândirea fundamentală a rolului statului și a arhitecturii sale administrative. În pofida acestei divergențe în ceea ce privește conținutul și domeniul de aplicare, NMP a presupus câteva elemente de bază, la care, independent de tradiția administrativă sau de partidul politic aflat la putere, aproape toate guvernele

s-au referit. Crearea de instituții publice (semi)independente, cu un singur scop și dependența de instrumentele de management din sectorul privat sunt două dintre acestea. Deși entitățile publice (semi)independente au existat din vremurile pre-NMP, numărul și calitatea lor au fost influențate semnificativ de reformele inspirate de NMP. Accentul pe dezagregare și descentralizare a dus nu numai la o creștere semnificativă a numărului de instituții individuale, ci și la extinderea tipurilor de instituții - forme organizaționale - care se regăsesc în sectorul public.

Peste două decenii de reforme inspirate de principiile NMP au avut consecințe considerabile asupra peisajului organizațional public. Astfel, reforma instituțiilor publice în era post-NMP urmărește frecvent stabilirea unei culturi comune și a unui cadru de guvernare general, pe larg înțeles și cuprinzător pentru toate instituțiile din sectorul public. Inițiativele de reformă țin cont de o serie de preocupări și introduc măsuri conexe care sunt adesea incluse sub eticheta de (nouă) guvernare publică. Un prim pachet de preocupări se referă la managementul rețelelor și sistemelor multi-actor [168], precum și problemele de legitimitate [95].

Integrarea mai multor actori externi (cum ar fi ONG-urile și companiile din sectorul privat) în procesele de furnizare a serviciilor publice și crearea de forme organizaționale hibride necesită sisteme de management și mecanisme de conducere în afara relațiilor clasice de autoritate ierarhică.

În plus, transparența, responsabilitatea sau participarea sunt în egală măsură necesare instituțiilor publice. Cu toate acestea, este mult mai dificil să se asigure conformitatea în sistemele fragmentate.

Mai mulți cercetători au susținut că principalele motive pentru guvernarea delegată și crearea de instituții autonome se află dincolo de creșterea eficacității și eficacitatea, accentul fiind pus pe depolitizare și executarea imparțială a sarcinilor publice [182]. Totuși, așa cum susțin unii autori, din perspectiva calității democrației, distanța crescută dintre instituțiile publice și parlamente și slăbirea rezultată a instituțiilor legitimate democratic reprezintă probleme serioase. Preocupările legate nu numai de creșterea cheltuielilor, dar și de diluarea responsabilității politice și a răspunderii, în timp ce, în același timp, patronajul politic fiind în creștere, s-au bazat pe ideea că instituțiile publice ocupă o nișă prin care miniștrii se pot îndepărta de responsabilitatea directă pentru implementarea politicilor [106].

Instituțiile publice, concepute inițial pentru a rezista la interferențe politice, se dovedesc a fi victime ale politizării nu mai puțin decât unitățile guvernamentale centralizate, deși într-un mod mai voalat. Conform dovezilor empirice din diferite țări [185], capacitatea administrațiilor de a rămâne la

conducerea peisajului organizațional pare a fi destul de scăzută, indiferent de tradițiile administrative diferite. Mai mult, formele și instrumentele de gestiune a instituțiilor publice, inclusiv controlul acestora, se dovedesc a fi, în mare măsură, insuficiente. Ca o consecință a dezagregării, domeniile politice anterior strâns legate, par astăzi doar slab cuplate și fragmentate. Pe lângă dificultățile de coordonare și coerență, acest lucru duce la o lipsă considerabilă de transparență nu numai pentru publicul extern, ci și pentru interiorul administrației în sine. Multe administrații nu mai au o imagine de ansamblu cuprinzătoare asupra organismelor lor independente.

În aceste condiții, gestiunea eficientă a finanțelor publice la nivelul instituțiilor publice reprezintă o necesitate categorică. Autorii consideră că importanța sistemului de gestiune a finanțelor publice este determinată de constatările formulate mai jos. Astfel, în consecința bunei gestiuni a finanțelor publice:

- serviciile publice vor fi furnizate mai eficient. Dacă finanțele unei entități publice sunt gestionate eficient, vor fi accesate accelerate procese favorabile reducerii sărăciei, deoarece serviciile publice sunt furnizate mai eficient, iar piețele vor putea fi reglementate mai echitabil. O gestiunea slabă a finanțelor publice încurajează răspândirea corupției și permite risipa care are un impact negativ asupra serviciilor oferite populației;
- crește încrederea societății în administrația publică. Dacă sistemul este transparent și bine gestionat, publicul larg tinde să aibă încredere sporită în guvern;
- este favorizată stabilitatea economică. Dacă serviciile publice sunt furnizate în mod eficient, se va accelera creșterea economică, se va extinde incluziunea și egalitatea în societate;
- va urma o îmbunătățire a creșterii economice și a egalității;
- se va demonstra că serviciile oferite au o valoare bună. Cetățenii și părțile interesate solicită confirmări că cheltuielile publice sunt cheltuite într-un mod care reprezintă o valoare bună pentru bani.

În cadrul sistemului de gestiune a finanțelor publice, un loc special îl ocupă auditul, acesta fiind una dintre pietrele de temelie ale unei guvernări eficiente, care urmărește îmbunătățirea eficacității instituției publice. În acest sens, menționăm că scopul auditului este de a sprijini realizarea obiectivelor instituției publice prin oferirea de recomandări pentru îmbunătățirea operațiunilor. Auditul ajută instituția să-și atingă obiectivele prin evaluarea sistematică a proceselor de guvernare, management al riscului și control [7].

obiectivelor instituției publice prin oferirea de recomandări pentru îmbunătățirea operațiunilor. Auditul ajută instituția să-și atingă obiectivele prin evaluarea sistematică a proceselor de guvernare, management al riscului și control [7].

În figura 2.1 autorii prezintă schematic relația dintre instituțiile publice, serviciile publice, gestiunea finanțelor publice și auditul public.

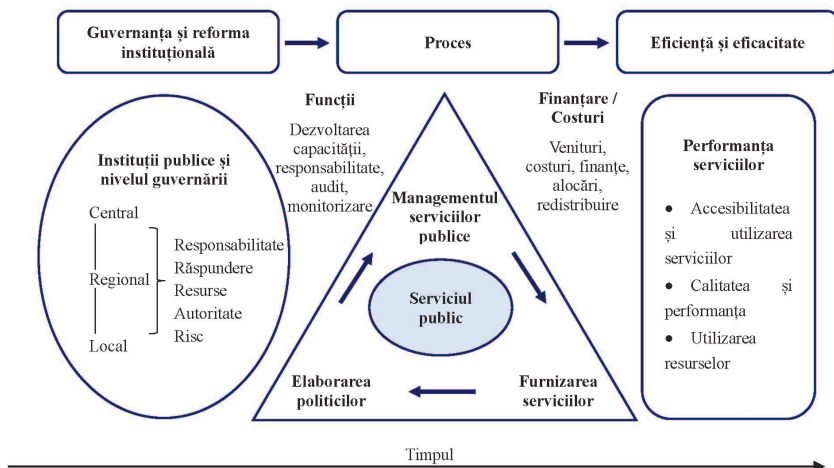


Fig. 2.1. Relația dintre instituțiile publice, serviciile publice, managementul finanțelor publice și audit
Sursa: elaborat de autori în baza [137].

Astfel, sunt luate în considerare instituțiile publice de la nivelul central, regional și local al guvernării, alături de funcțiile acestora și de procesele asociate serviciilor publice (inclusiv management, furnizare și dezvoltare de politici), rezultând o evaluare a performanței serviciilor în termeni de eficiență și eficacitate.

Activitățile de audit financiar intern și extern au fost extinse la nivel mondial pentru a proteja instituțiile publice, inclusiv cele de la nivel local. Deși numeroase studii examinează auditul financiar intern în instituțiile publice și auditul financiar extern asupra instituțiilor publice, oferind o dezvoltare ulterioară în aceste domenii, niciunul dintre ele nu s-a ocupat de dezvoltarea și introducerea unei metodologii specifice pentru identificarea și evaluarea riscurilor la nivelul sectorului public și a instituțiilor publice.

Un regim de management financiar public, inclusiv control și audit financiar public adecvat trebuie să țină cont de următoarele două categorii de probleme și riscuri:

Referindu-ne la riscurile inerente modelului de instituție publică în sine (categoria *a*), autorii consideră a fi ca principale, cele ce sunt prezentate mai jos:

- instituțiile publice pot folosi banii publici în alte scopuri decât cele prevăzute de autoritatea legislativă (Parlament, consiliu local, etc) și cea executivă (Guvern, primărie, etc.);
- instituțiile publice pot converti bogăția națională în alte utilizări decât cele prevăzute de autoritatea legislativă (Parlament, consiliu local, etc) și cea executivă (Guvern, primărie, etc.);
- instituțiile publice pot, direct sau indirect, să majoreze împrumutul public dincolo de limitele aprobate de autoritatea legislativă (Parlament, consiliu local, etc) și cea executivă (Guvern, primărie, etc.);
- instituțiile publice se pot angaja în practici corupte pentru îmbogățirea ilicită a miniștrilor, oficialilor sau prietenilor favorizați sau pot complica aplicarea regulilor anticorupție.
- instituțiile publice pot servi ca vehicule pentru eludarea regulilor financiare și administrative de către ministerele de resort sau alte părți;
- este posibil ca finanțele instituției publice să nu fie consolidate corespunzător în rapoartele financiare ale autorității executive (Guvern, primărie, etc);
- dispozițiile privind răspunderea, cum ar fi transparența, raportarea performanței, raportarea financiară, controlul și auditul pot fi slabe sau inexistente;
- drepturile cetățenilor de a recurge împotriva deciziilor instituției publice pot fi compromise;
- puterea executivă poate să nu dețină puteri suficiente pentru a impune remedii sau sancțiuni atunci când instituțiile publice nu își îndeplinesc responsabilitățile.

Este important de remarcat următoarea situație riscantă care, dacă există într-o anumită țară, trebuie să fie pe deplin integrată într-o strategie de reformă a instituției publice:

- personalul calificat, sistemele informatice sau fondurile financiare publice pot să nu fie disponibile în cantitate suficientă pentru a realiza conceptele de control financiar public, audit publice și guvernare exprimate în legislație; chiar dacă legislația încorporează tipul de garanții necesare, neaplicarea acestora reprezentând o invitație la eșec.

Pentru a argumenta și evalua riscurile cu care se confruntă o țară și sectorul public al acesteia (categoria *b* de probleme și riscuri) din perspectiva fundamentării rolului și importanței auditului financiar în gestionarea eficientă a fondurilor financiare publice, autorii a elaborat și aplicat următorul algoritm:

a) la prima etapă au fost selectați indicatorii care surprind riscurile și vulnerabilitățile sectorului public și implicit ale instituțiilor publice și care pot fi atenuate sau înlăturate printr-o activitate eficientă de audit financiar intern și extern. Indicatorii au fost identificați astfel încât să fie credibili. Credibilitatea este asigurată prin faptul că acești indicatori sunt proiectați și evaluați la nivelul unor organizații internaționale cu experiență accentuată în domeniul vizat;

b) au fost identificate sursele informaționale pentru indicatorii selectați;

c) au fost identificate pragurile de variație ale valorilor acestor indicatori;

d) au fost selectate țările care, pe lângă pragurile de variație identificate, vor servi în calitate de repere în procesul de analiză. Menționăm, Astfel că au fost selectate țări din categoria celor cu democrații dezvoltate; țări din UE, dar care au un trecut post-socialist; țări din CSI și țări cu democrații slab dezvoltate;

e) au fost determinate valorile indicatorilor selectați pentru țările incluse în analiză, inclusiv Republica Moldova;

f) pentru indicatorii selectați și țările selectate a fost elaborată și cuantificată matricea riscurilor cu care se confruntă instituțiile publice din aceste țări și identificată poziția Republicii Moldova în rândul acestora.

Tabelul 2.1 prezintă indicatorii identificați de autori cu caracteristicile acestora.

Astfel, pentru percepția și evaluarea riscului legal (aferent legislației) sunt utilizați:

- Indicele Supremației Legii. Indicele este conceput și monitorizat de World Justice Project® (WJP) - o organizație independentă, multidisciplinară care lucrează pentru promovarea statului de drept în întreaga lume; și
- Indicele Calității Reglementărilor. Indicele este conceput și monitorizat de Grupul Băncii Mondiale.

Pentru percepția și evaluarea riscului eșuării activității guvernului sunt utilizați:

- Indicele Eficacității Guvernului. Indicele Eficacității Guvernului este un indice elaborat de Grupul Băncii Mondiale;
- Economia subterană în procente din PIB.

Pentru percepția și evaluarea riscului corupției sunt folosiți:

- Indicele Controlului Corupției. Indicele Controlului Corupției este construit de Grupul Băncii Mondiale;

- Indicele Percepției corupției. Acest indice este dezvoltat și monitorizat de organizația non-guvernamentală Transparency International.

Tabelul 2.1. Indicatorii de evaluare a riscurilor aferente instituțiilor publice

Denumirea indicatorului	Definirea indicatorului	Limita de variație
Indicele Supremației legii (Rule of law index)	Indicele Supremației legii surprinde percepțiile cu privire la măsura în care agenții au încredere și respectă regulile societății și, în special, calitatea executării contractelor, drepturile de proprietate, poliția și instanțele, precum și probabilitatea criminalității și violenței.	Min. -2,5: (nivel slab) Max. +2,5: (nivel puternic)
Indicele eficacității guvernului (Government effectiveness index)	Indicele eficacității guvernamentale surprinde percepțiile asupra calității serviciilor publice, a calității serviciului civil și a gradului de independență a acestuia față de presiunile politice, calitatea formulării și implementării politicilor și credibilitatea angajamentului guvernului față de astfel de politici.	
Indicele Controlului corupției (Control of corruption)	Indicele Controlul Corupției surprinde percepțiile cu privire la măsura în care puterea publică este exercitată pentru câștig privat, inclusiv formele mărunte și mari de corupție, precum și capturarea statului de către elite și interese private.	
Indicele Calității reglementărilor (Regulatory quality index)	Indicele Calității reglementărilor surprinde percepțiile asupra capacității guvernului de a formula și implementa politici și reglementări solide care permit și promovează dezvoltarea sectorului privat.	
Indicele Opinii și responsabilitate (Voice and accountability index)	Indicele Opinii și Responsabilitate surprinde percepțiile cu privire la măsura în care cetățenii sunt capabili să participe la alegerea guvernului lor, precum și libertatea de exprimare, libertatea de asociere și mass-media liberă.	
Indicele Stabilității politice (Political stability index)	Indicele Stabilității politice și absența violenței/terorismului măsoară percepția cu privire la probabilitatea ca guvernul să fie destabilizat sau răsturnat prin mijloace neconstituționale sau violente, inclusiv violență motivată politic și terorism. Indicele este o medie a mai multor indici, cum sunt cei, de exemplu, de la Economist Intelligence Unit, World Economic Forum și Political Risk Services.	100 = fără corupție
<u>Indicele Percepției corupției (Corruption Perceptions Index)</u>	Indicele Percepției corupției este un indicator al percepțiilor despre corupția din sectorul public, adică corupția administrativă și politică. Valorile indicatorilor sunt determinate prin utilizarea informațiilor din sondaje și evaluări ale corupției, colectate de o varietate de instituții de renume.	
Economia subterană în procente din PIB (Shadow economy, percent of GDP)	Economia subterană ca procent din PIB-ul total anual. Metodologia detaliată a estimărilor poate fi obținută din următorul document de lucru al FMI: [142].	

Sursa: elaborat de autori în baza statisticii internaționale: [195; 196 ; 198].

Astfel aceste riscuri sunt, pe de o parte, aspecte importante care obligă instituțiile responsabile cu efectuarea auditului financiar public intern și extern la activități imediate de detectare și gestionare [61], iar, pe de altă parte, evoluția acestor indicatori, determină formularea concluziilor vis-a-vis de calitatea auditului financiar intern și extern.

Analizele evaluării acestor indicatori sunt prezentate în tabelul A2.1 din Anexe, tabelul 2.2. rezumând conținutul tabelului din anexe [173].

Tabelul 2.2. Matricea riscurilor cu care se confruntă instituțiile publice, 2021

Denumirea indicatorului	Finlanda	Norvegia	Danemarca	Canada	Germania	Estonia	Lituania	Slovenia	Letonia	Israel	Slovacia	Ungaria	Polonia	România	Georgia	Bulgaria	Armenia	Moldova	Kazahstan	Azerbaidjan	Ucraina	Rusia	Bielorusia	Venezuela
Indicele Supremației legii																								
Indicele Eficacității guvernului																								
Indicele Controlului corupției																								
Indicele percepției corupției																								
Indicele Calității reglementărilor																								
Indicele Opinii și responsabilități																								
Indicele Stabilității politice																								
Economia subterană ca procent din PIB																								

Notă: Nivelul de risc este stabilit prin comparație cu intervalul de variație

Risc critic	
Risc ridicat	
Risc moderat	
Risc scăzut	
Risc acceptabil	

Sursa: elaborat de autori după Baza internațională de date the Global Economy [195].

În funcție de valorile înregistrate și limitele aferente indicatorilor considerați în această analiză, autorii a stabilit următoarele categorii de riscuri: risc critic – reprezentat cu culoare roșie, risc ridicat – reprezentat cu culoare roz, risc moderat – reprezentat cu culoare bej; risc scăzut – reprezentat cu culoare verde deschis și risc acceptabil – reprezentat cu culoare verde închis.

Din datele reflectate în aceste două tabele, urmează că cele mai sigure sectoare publice, implicit instituții publice sunt cele din țările cu democrații evolute și anume - Danemarca, Finlanda și Norvegia, urmate de cele din Germania și Canada. Această constatare indică la existența uneia din următoarele situații referitoare la auditul financiar: - fie mediul politic, economic și social, fiind relativ sigur, confrundându-se cu riscuri de nivel acceptabil sau scăzut, determină specificul activităților de audit financiar (auditul are un rol mai degrabă reactiv); - fie este de așa natură, inclusiv în consecința activităților de audit intern și extern (auditul are un rol proactiv); - fie au loc ambele situații în același timp.

Următoarele, după nivelul riscurilor sunt unele țări post-socialiste, inclusiv țări din fosta URSS: în primul rând, Estonia, Slovacia, Slovenia, Lituania, Letonia, Polonia. În acest caz, riscurile cu care se confruntă aceste țări sunt preponderent de nivel moderat. Această constatare sugerează necesitatea intensificării și eficientizării auditurilor financiare la nivelul instituțiilor publice din aceste țări.

Ungaria, România și Bulgaria reprezintă țări cu sectoare publice care se confruntă cu riscuri ridicate legate de corupție și eficacitatea guvernului. Evident aceste concluzii trebuie să se regăsească în redirecționarea activităților de audit financiar spre înlăturarea acestor riscuri.

Situația Armeniei și Republicii Moldova este una complicată la acest capitol. Ambele țări se confruntă cu riscuri ridicate la nivelul sectorului și instituțiilor publice. Această constatare, sugerează concluzia despre lipsa de eficiență și eficacitate a activității de audit financiar public intern și extern.

În același timp, țări precum Rusia, Bielorusia, Ucraina, Kazahstan, Azerbaidjan au sectoare publice și instituții publice care se confruntă pe anumite segmente cu riscuri critice.

Argumentarea rolului auditului în sectorul public al Republicii Moldova prin evoluția neavorabilă a indicatorilor macroeconomici. Considerând concluzia OCDE [150] care se bazează pe constatarea că 11 din 35 dintre țările sale membre au datorii de peste 100% din PIB, iar consecințele pandemiei de Covid-19 și conflictul militar din Ucraina cresc cheltuielile guvernamentale, o bună gestionare a datoriei publice este esențială.

Figura 2.2 prezintă nivelul datoriei publice față de PIB într-un șir de țări în 2025.

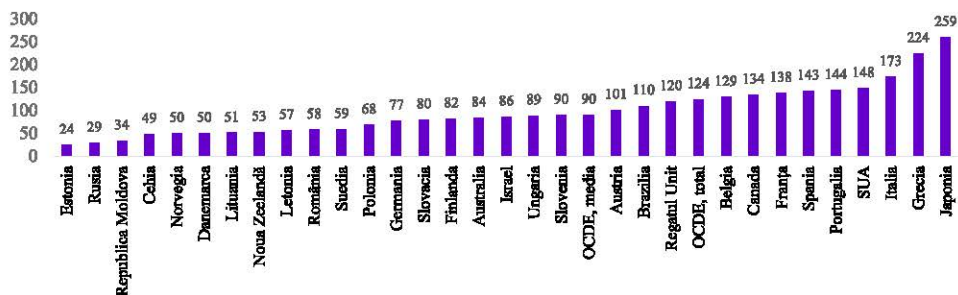


Fig. 2.2. Datoria publică în % din PIB la nivelul unor țări, 2025

Sursa: elaborat de autori .

Auditul sectorului public, inclusiv auditul financiar intern și extern, este cerut pentru responsabilitatea guvernului, iar previziunile sugerează că aceste solicitări vor crește [6]. Previziunile se bazează pe realitatea faptului că resursele sunt limitate în sectorul public, deoarece cetățenii solicită mai multe servicii, o infrastructură mai bună și răspunsuri comune la crize (cum ar fi pandemia de Covid-19 și războiul din Ucraina). De asemenea, cetățenii ajută la veniturile limitate ale guvernelor. Pentru a satisface nevoile cetățenilor, guvernele recurg frecvent la instrumente de datorie [56], datoria publică fiind în creștere la nivel global; la solicitarea finanțărilor străine prin granturi, extinderea fenomenului inflaționist.

Problema datoriei publice, deși este la un nivel redus comparativ cu țările incluse în analiza reprezentată în figura 2.1, se amplifică și pentru cazul Republicii Moldova (fig. 2.3).

Tabelul 2.3. Evoluția datoriei sectorului public în Republica Moldova

	2018	2019	2020	2021	2022
Datoria sectorului public, mil. lei	57,881.3	57,932.5	72,639.4	81,828.3	98,480.9
PIB, mil. lei	192,508.6	210,378.1	199,734.0	241,871.0	272,555.9
Datoria sectorului public în % din PIB	30.1	27.5	36.4	33.8	36.1

Sursa: elaborat de autori în baza [32].

Tabelul 2.4. reflectă creșterea deficitului bugetar în Republica Moldova, în special, sub impactul pandemiei de COVID-19 (în anul 2020 acesta a înregistrat peste 5% din PIB) și războiului declanșat de Rusia în Ucraina (în 2022 acesta a înregistrat peste 3% din PIB).

Tabelul 2.4. Evoluția agregatelor bugetare în Republica Moldova

	2018	2019	2020	2021	2022
Cheltuieli și active nefinanciare ale BPN, mil. lei	59,608.9	65,975.6	73,269.8	82,013.5	100,374.0
Veniturile BPN, mil. lei	57,995.9	62,949.2	62,650.0	77,373.0	91,505.4
incl. granturi primite în BPN, mil. lei	387.4	1,602.6	649.6	2,447.4	4,539.4
Deficit bugetar la nivelul BPN	-1,613.0	-3,026.4	-10,619.8	-4,640.5	-8,868.6
PIB, mil. lei	192,508.6	210,378.1	199,734.0	241,871.0	272,555.9
Pondere deficitului bugetar în PIB, %	-0.84	-1.44	-5.32	-1.92	-3.25
Pondere granturilor în totalul veniturilor BPN, %	0.7	2.5	1.0	3.2	5.0
Pondere granturilor bugetare în PIB, %	0.2	0.8	0.3	1.0	1.7

Sursa: elaborat de autori în baza [31].

Parțial, după cum se observă din tabelul 2.4 deficitul bugetar este finanțat prin creșterea datoriei publice, dar, în mare parte, granturile obținute de la partenerii de dezvoltare a Republicii Moldova sunt cele care acoperă diferența negativă dintre veniturile și cheltuielile BPN. Astfel, deși sub impactul pandemiei ponderea granturilor străine în totalul BPN s-a redus în 2020 comparativ cu 2019 cu 1.5 p. p., în 2022 acest indicator a ajuns la 5% sau la 1.7% din PIB.

În același timp, o contribuție considerabilă la finanțarea deficitului bugetar o are și amplificarea fenomenului inflaționist, ceea ce observă din conținutul tabelului 2.5.

Tabelul 2.5. Evoluția fenomenului inflaționist în Republica Moldova

	2018	2019	2020	2021	2022
Indicii prețurilor de consum (IPC), anul precedent=100	103.05	104.84	103.77	105.11	128.74

Sursa: elaborat de autori în baza [190].

În ceea ce privește tendințele economice, Comisia Europeană⁸ și Centrul Mowat⁹ evidențiază deficitul de resurse ca fiind o tendință importantă cu care se vor confrunta viitoarele guverne către anii 2050 și respectiv 2030. Amplificând aceste concluzii care au fost formulate cu mult până la pandemia de COVID-19 și războiul din Ucraina, se impune logic constatarea că criza pandemică de Covid-19 va conduce probabil la o recesiune și la creșterea datoriei publice, făcând constrângerile de resurse financiare o caracteristică majoră pentru viitorul sectorului public, în ciuda dorințelor guvernelor de a crește ratele de creștere economică, după pandemie.

⁸ European Commission. Global Europe 2050, 2012. ISBN 978-92-79-23357-9. Disponibil pe: https://espas.secure.europa.eu/orbis/sites/default/files/generated/document/en/KINA25252ENC_002%20%281%29.pdf

⁹ Mowat Centre. Future State 2030: The global megatrends shaping governments, 2014. Disponibil: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/02/future-state-2030-v3.pdf>

Modelul celor trei linii de apărare este un cadru valoros care evidențiază rolul auditului intern în asigurarea managementului eficient al riscului și importanța pentru îndeplinirea acestei poziții și funcții în structura de guvernanță corporativă (fig. 2.3).

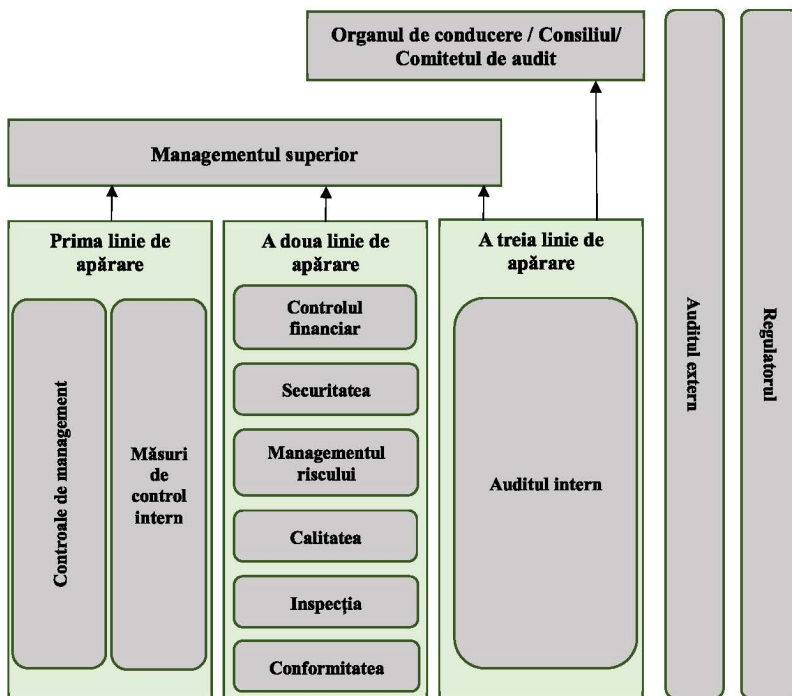


Fig. 2.3. Modelul celor trei linii de apărare

Sursa: elaborat de autori în baza [113].

Aplicarea modelului celor trei linii de apărare într-o organizație nu este singura soluție pentru realizarea unui audit intern eficient. De asemenea, mult depinde și de statutul, domeniul de aplicare și resursele funcției de audit intern [59]. Cu toate acestea, dacă poziționarea și structura de guvernanță pentru auditul intern sunt greșite, capacitatea acestuia de a sprijini consiliul sau comitetul de audit în contestarea managementului poate fi subminată în mod fatal.

Diferite părți și niveluri ale unei organizații joacă roluri diferite în managementul riscului, iar interacțiunea dintre ele determină cât de eficientă este organizația în ansamblu în abordarea riscului.

Rolul unic al auditului intern este de a oferi consiliului o asigurare care este obiectivă și independentă față de conducere cu privire la controalele existente la nivel instituțional pentru gestionarea riscului. Diluarea rolului auditului intern poate submina eficacitatea instituției. Independența și obiectivitatea auditului intern sunt vitale în sprijinul consiliului de administrație și al comitetului de audit. În acest sens, pregătirea corespunzătoare a specialiștilor în domeniul auditului reprezintă o problemă de importanță primară [64].

Prima linie de apărare este reprezentată de managementul și personalul operațional al instituției. Cei din prima linie servesc în mod firesc ca primă linie de apărare, deoarece sunt responsabili pentru menținerea controalelor interne și pentru executarea procedurilor de risc și control curent, în activitatea zilnică. Managementul operațional identifică, evaluează, controlează și atenuează riscurile, ghidând dezvoltarea politicilor și procedurilor interne și asigurându-se că activitățile sunt în concordanță cu scopurile și obiectivele instituției. Managerii superiori sunt, în primul rând, responsabili pentru gestionarea riscurilor și implementarea controalelor interne, dar toți oficialii dintr-o organizație publică – de la nivelul superior până la cel inferior – pot juca un rol important în identificarea riscurilor și deficiențelor și în asigurarea faptului că controalele interne abordează și atenuează aceste riscuri. Fiecare angajat trebuie încurajat să ajute la dezvoltarea unor sisteme și proceduri mai bune care sporesc integritatea organizației și o ajută să lupte împotriva corupției [5].

A doua linie de apărare include următorul nivel de management, cei responsabili cu supravegherea furnizării bunurilor și serviciilor publice. Aceștia sunt responsabili pentru stabilirea unui cadru de gestionare a riscurilor, monitorizarea, identificarea riscurilor emergente și raportarea regulată către managerii superiori.

A treia linie de apărare este funcția de audit intern. Rolul său principal este de a oferi conducerii superioare asigurări independente și obiective cu privire la aranjamentele din prima și a doua linie de apărare.

Biroul de audit extern și autoritățile externe de reglementare oferă straturi suplimentare de apărare. Deși nu fac parte oficial din modelul celor trei linii de apărare, ele sunt elemente esențiale ale cadrului general de responsabilitate și combatere a corupției din sectorul public.

De aceea, auditul intern poate juca un rol de consiliere valoros pentru a ajuta executivul să îmbunătățească a doua linie a proceselor de apărare prin consiliere, facilitare și instruire. Auditul intern poate identifica, de asemenea, unde există lacune în primele două linii de apărare și poate oferi sfaturi despre cum acestea pot fi acoperite. Auditul intern poate juca, de asemenea, un rol important în a ajuta

consiliul să se asigure că structurile de guvernare sunt eficiente în identificarea și gestionarea riscurilor strategice, precum și a riscurilor interne.

2.2. Evaluarea cadrului organizatoric al auditului financiar

În scopul evaluării auditului financiar în instituțiile publice autorii au dezvoltat metodologia, principiile căreia sunt expuse în continuare.

Astfel calitatea auditului financiar trebuie evaluată prin prisma următoarelor patru dimensiuni ale acestuia:

- a) cadrul juridic și de reglementare;
- b) cadrul organizatoric;
- c) cadrul metodologic;
- d) cadrul instituțional și nivelul de independență a activității de audit.

Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr. 181 din 25.07.2014 în capitolul VI „Controlul financiar și auditul public extern” indică la art. 77 că procesul bugetar și operațiunile aferente managementului finanțelor publice reprezintă obiectul controlului financiar public intern (CFPI).

Legislația referitoare la CFPI reglementează sistemul de control intern managerial și auditul intern.

În același timp, operațiunile și tranzacțiile din cadrul domeniului bugetar și economico-financiar sunt supuse inspecției financiare care este realizată de către autoritatea administrativă responsabilă (Inspecția financiară) aflată în subordinea Ministerului Finanțelor, aceasta funcționând conform Hotărârii de Guvern privind organizarea activității de inspecție financiară nr. 1026 din 02.11.2010.

Totodată, formarea, gestionarea și utilizarea mijloacelor BPN, precum și administrarea patrimoniului public, este supusă auditului public extern în corespundere cu legislația, în special, **Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova.**

Tabelul 2.6. prezintă categoriile de control și audit care prin metodele, tehnicile și procedeele specializate evaluează domeniul financiar-contabil al entităților economice.

Tabelul 2.6. Cadrul organizatoric al controlului și auditului domeniului financiar-contabil al instituțiilor publice

	Controlul Financiar Public Intern		Inspectarea (controlul financiar centralizat)	Auditul Extern
	Controlul Intern Managerial	Auditul Intern		

Instituția responsabilă de exercitarea controlului, inspecției, auditului	Entitatea publică	Entitatea publică	Inspekția Financiară, MF	Curtea de Conturi
Obiectul supus controlului, inspecției, auditului:	toate sistemele, procesele și activitățile din cadrul domeniului de responsabilitate al entității publice, inclusiv domeniul financiar-contabil	toate sistemele, activitățile și procesele entității publice, inclusiv domeniul financiar-contabil	gestionarea mijloacelor BPN și patrimoniului public	gestionarea mijloacelor financiare publice și a patrimoniului public

Sursa: elaborat de autori în baza legislației Republicii Moldova: [9; 16; 18].

Dintre acestea, constituențele CFPI, și anume - controlul intern managerial și auditul intern sunt implementate la nivelul entității publice și sunt destinate să promoveze gestiunea acestora în corespundere cu principiile bunei guvernări.

În același timp, inspecția financiară și auditul extern reprezintă activități realizate de autorități administrative din afara entității publice, în primul caz - de Inspekția Financiară, în cel de-al doilea caz - de Curtea de Conturi.

Fig. 2.4. reprezintă specificul modelului celor trei de apărare pentru cazul Republicii Moldova. Astfel, prima linie de apărare este asigurată de managementul operațional și personalul instituției publice. Prima linie de apărare este responsabilă de controalele interne și efectuarea procedurilor aferente riscurilor în lucrul de zi cu zi. A doua linie de apărare este asigurată de următorul nivel de management, în acest caz, este dezvoltat cadrul de management al riscurilor și raportarea către nivelul următor de management - managementului superior. A treia linie de apărare este activitatea de audit intern. Instituția supremă de audit extern, în cazul Republicii Moldova, Curtea de Conturi (CCRM), oferă cadre suplimentare de apărare. Este important de menționat că instituția supremă de audit nu face parte din modelul celor trei linii, dar reprezintă componenta principală care conferă contextul general de responsabilitate și combatere a corupției din sectorul public.

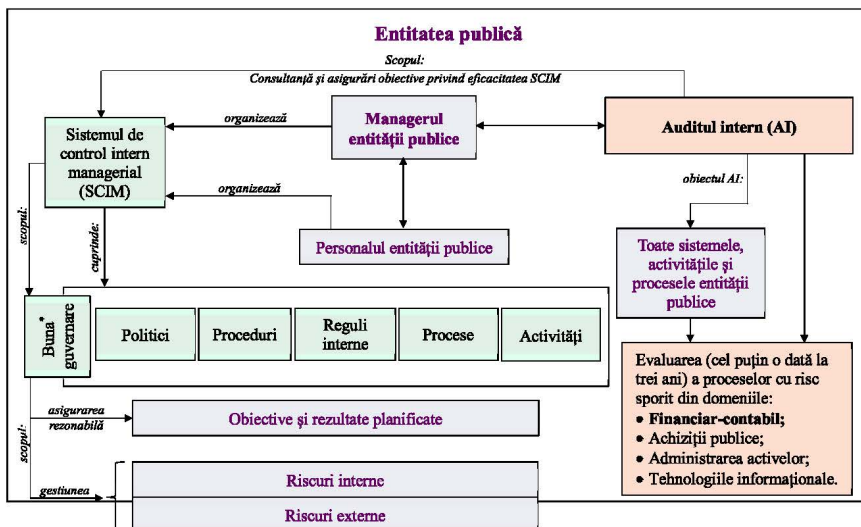


Fig. 2.4. Cadrul organizatoric al auditului intern în relație cu sistemul de control intern managerial

Sursa: elaborat de autori în baza legislației Republicii Moldova: [9; 16; 18].

Conform Legii privind controlul financiar public intern, pentru a evalua sistemul de control intern managerial, la nivelul instituției publice, auditul intern este organizat sub următoarele trei forme:

- auditul intern realizat de subdiviziunea întemeiată la nivelul instituției publice;
- auditul intern realizat prin asociere; și
- auditul intern realizat pe bază de contract.

În cadrul ministerelor, CNAS și CNAM subdiviziunea de audit intern se formează dintr-un număr de cel puțin trei unități de personal. Începând cu 01.01.2020, în structurile autorităților APL de nivelul al doilea subdiviziunea de audit intern se formează dintr-un număr de cel puțin două unități de personal.

În cadrul altor instituții publice subordonate Guvernului și entităților publice din subordinea ministerelor pot fi întemeiate subdiviziuni de AI prin hotărâre de Guvern. Instituțiile publice autonome față de Guvern pot forma subdiviziunea de AI în condițiile Legii privind CFPI și în conformitate cu normele legale care reglementează activitatea entităților respective.

Subdiviziunea de audit intern se subordonează direct managerului instituției publice și raportează direct acestuia. Mărimea subdiviziunii de AI depinde de volumul de activitate, astfel încât să asigure auditarea sistematică a întregului obiect al activității instituției publice.

În același timp, subdiviziunile de AI din cadrul instituțiilor publice ierarhic superioare asigură efectuarea AI în instituțiile publice subordonate care nu dispun de subdiviziune de AI.

Totodată, instituția publică poate beneficia de AI pe bază de contract. În acest caz, AI este realizat de cel puțin o persoană care deține certificat de calificare profesională în domeniul AI în sectorul public, emis de MF, sau certificat de calificare recunoscut internațional în domeniul AI.

Tabelul 2.7. Dinamica subdiviziunilor de audit intern (SAI) în instituțiile publice din Republica Moldova

	2018	2019	2020	2021
Numărul de instituții publice cu funcție de AI instituită	103	111	119	129
inclusiv, numărul SAI funcționale	91	65	79	80
Din acesta, numărul SAI care au prezentat Rapoarte de activitate	51	51	52	55
Numărul de auditori interni	126	122	142	140
Numărul SAI cu un auditor intern	40	40	54	58

Sursa: elaborat de autori în baza [35; 36; 37; 38].

Din datele prezentate în tabelul 2.7 se observă tendința de creștere a numărului de instituții publice care au întemeiat în organigrama lor funcția de audit intern. În același timp, din numărul total de subdiviziuni de audit intern (SAI), în 2021 doar 62% dintre acestea au fost funcționale. Mai mult ca atât, dintre numărul SAI funcționale au prezentat rapoarte de activitate la MF doar 69%.

Pentru a evalua calitatea activității de audit intern, inclusiv a auditului asupra domeniului financiar-contabil din instituțiile publice, autorii au realizat un sondaj la nivelul autorităților APL de nivelul 2 și APL de nivelul 1. Sondajul a fost realizat în bază de chestionare difuzate prin email sau față în față, iar răspunsurile au fost colectate în format de hârtie. Chestionarele au fost completate de 70 persoane (28 persoane reprezentând APL de nivelul 2 și 52 persoane reprezentând autorități și/sau instituții de APL de nivelul 1)¹⁰. Aceste persoane sunt manageri superiori, contabili-șefi și auditori interni din instituții publice, numărul de auditori interni fiind de 24. Rezultele sondajului fiind

¹⁰ Chestionarul pentru sondaj cuprinde întrebări care vizează și specialiști de la nivelul APC. Din păcate, din motivul culturii corporative a angajaților din instituțiile APC nu s-a reușit colectarea nici a unui răspuns la chestionar. Din acest motiv, autorul a recurs la chestionarea angajaților din instituțiile APL (prin solicitarea susținerii în această activitate a colegilor din administrațiile APL).

corepunzător prelucrate sunt prezentate în lucrarea de față în corespundere cu subiectul la care se referă.

Astfel, privitor la organizarea funcției de audit intern, inclusiv al auditului asupra domeniului financiar-contabil prezintă interes următoarele întrebări și răspunsuri reflectate în tabelul 2.8.

Tabelul 2.8. Organizarea SAI în instituțiile publice de la nivelul APL (evaluare în bază de sondaj)

Întrebarea din chestionar	Răspunsurile	Repartizarea răspunsurilor după profilul respondenților: manageri superior de la nivelul APL	
		APL de nivelul 2	APL de nivelul 1
În instituția Dvs. este instituită SAI?	Da	22	0
	Nu	6	52
Dacă în instituția Dvs. este instituită SAI este ea funcțională?	Da	20	-
	Nu	2	-
Dacă în instituția Dvs. este instituită SAI, câți auditori activează în ea?	1	20	-
	2	0	-
	>2	0	-
Dacă SAI nu este funcțională, indicați cauza.	Lipsa de personal	2	-
Dacă în instituția Dvs. nu există SAI, sub ce formă este realizat auditul intern în instituția Dvs.?	a) auditul intern realizat prin asociere	0	0
	b) auditul intern realizat pe bază de contract	0	0
	c) nu se realizează audit intern sub nici o formă	6	52

Sursa: elaborat de autori în baza prelucrării chestionarelor.

În mare parte, după cum reiese din prelucrarea răspunsurilor din chestionar, nefuncționalitatea SAI se explică prin înzestrarea necorespunzătoare a SAI cu personal. Dintre cele 20 de SAI existente în APL de nivelul 2 identificate prin sondaj, toate au doar câte un singur auditor intern, deși într-un raion sunt, de regulă între 30 și 35 APL de nivelul 1 care nu sunt înzestrate cu SAI.

În același timp, la întrebarea "Care sunt cauzele care explică impactul negativ al crizei pandemice COVID-19 asupra modului de organizare a auditului intern în instituțiile publice de la nivelul APL 2?" au fost primite următoarele răspunsuri:

- logistica insuficientă a instituțiilor publice în scopul desfășurării în bune condiții a ședințelor online;
- tehnologiile informaționale nesatisfăcătoare în instituțiile publice care frecvent blochează transmiterea și păstrarea unui volum mare de date în format electronic;
- documentarea complicată a misiunilor de audit, din cauza păstrării documentelor și informațiilor în instituțiile publice pe suport de hârtie;

- extinderea duratei misiunilor de audit. În unele cazuri, din motivul că subdiviziunile se aflau în carantină, acestea nu puteau fi auditate;
- probleme în efectuarea auditului la etapa realizării testelor în teren, la examinarea documentelor originale și atunci când trebuie concretizate, explicate și înțelese anumite situații, etc.

Funcția cea mai înaltă de audit public extern, inclusiv audit financiar extern, a Republicii Moldova este îndeplinită de Curtea de Conturi a Republicii Moldova, această instituție reprezentând instituția supremă de audit (ISA) care exercită, conform legii, controlul modului de constituire, gestionare și folosire a mijloacelor financiare publice și patrimoniului public. Acest control este fundamentat pe standardele internaționale ale ISA.

Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova nr. 260 din 07.12.2017, prevede la articolul 31, trei tipuri de audit: auditul financiar, auditul conformității și auditul performanței (fig. 2.5).

Astfel, Legea definește *auditul public extern ca fiind procesul sistematic de evaluare independentă și obiectivă desfășurat pentru a obține probe și a stabili dacă activitatea instituției auditate a fost gestionată/realizată în mod econom, eficient și eficace, în conformitate cu legile și regulamentele aplicabile, și dacă situațiile financiare ale acestora au fost prezentate corect. Totodată, aceeași lege, formulează definiția *auditului financiar, acesta fiind activitatea independentă realizată în scopul obținerii asigurării rezonabile cu referință la măsura în care situațiile financiare, în ansamblu, nu conțin denaturări semnificative în consecința fraudei sau erorii, activitate ce se încheie cu exprimarea unei opinii cu privire la faptul dacă situațiile financiare sunt prezentate, din toate punctele de vedere semnificative, cu respectarea cadrului normativ aplicabil de raportare financiară.**

Pe lângă auditul financiar, Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi definește **auditul conformității și auditul performanței. Astfel, auditul conformității este definit ca fiind activitatea independentă desfășurată în scopul obținerii asigurării că activitățile, tranzacțiile financiare efectuate sunt, sub toate aspectele lor semnificative, în corespundere cu reglementările aplicabile.**

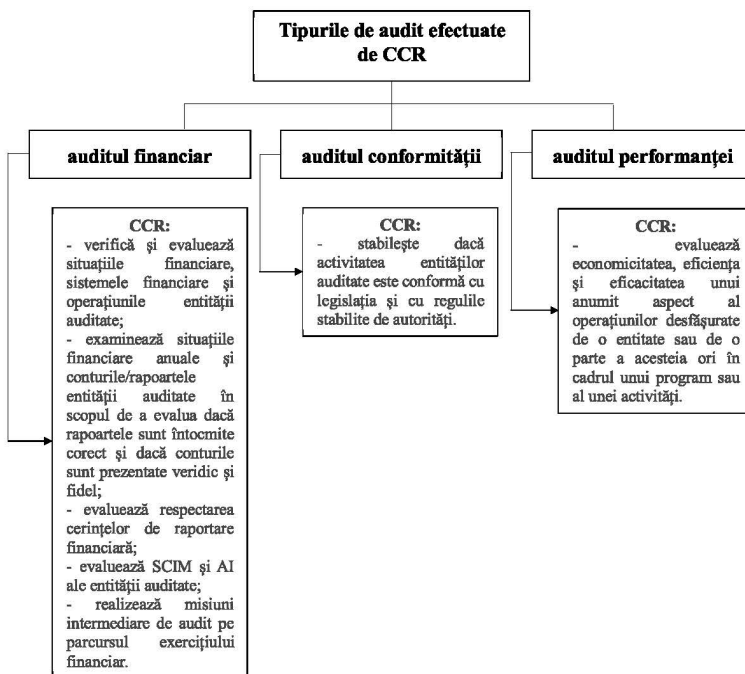


Fig. 2.5. Locul auditului financiar în cadrul auditului extern efectuat de CCRM

Sursa: elaborat de autori în baza legislației Republicii Moldova [9; 16; 18].

În același timp, auditul performanței este activitatea de evaluare independentă, obiectivă și de încredere a modului în care instituția auditată respectă principiile economicității, eficacitatea și eficacității [18].

În același timp, CCRM efectuează auditul BNM în limitele și condițiile prevăzute de Legea nr. 548 din 1995 cu privire la Banca Națională a Moldovei.

Din tabelul 2.9 reiese existența misiunilor anuale obligatorii. Astfel, CCRM are obligația să efectueze auditul financiar obligatoriu asupra executării bugetului de stat, bugetului asigurărilor

sociale de stat, fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală și executarea bugetelor ministerelor.

Tabelul 2.9. Mandatul Curții de Conturi a Republicii Moldova

Dreptul CCR:	Obligația CCR:
<ul style="list-style-type: none"> - să verifice activitățile financiare și administrative, alte activități, programele, proiectele gestionate de una sau mai multe instituții indicate la art. 32 al Legii nr. 260; - să auditeze folosirea RFP de către orice beneficiar, indiferent de tipul proprietății și forma juridică de organizare, dar și de către partidele politice; - să realizeze auditul financiar la toate entitățile publice, inclusiv la instituțiile și autoritățile publice aflate la autogestiune, precum și la autoritățile APC de reglementare; - să realizeze auditul financiar la ÎS și ÎM, la SC al căror capital social aparține în întregime statului sau UAT, precum și la SC în care statul, UAT, ÎS și ÎM dețin, fiecare aparte sau împreună, cel puțin jumătate din capitalul social; - să realizeze și alte tipuri de audit decât auditul financiar la instituțiile indicate la art. 32 al Legii 260, cu excepția ANRE și partidelor politice. 	<p>Să efectueze anual auditul financiar al raportului Guvernului privind executarea:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) BS în anul bugetar încheiat; b) BASS în anul bugetar încheiat; c) FAOM în anul bugetar încheiat; d) rapoartelor ministerelor privind executarea bugetelor în anul bugetar încheiat.
<p>Să efectueze auditul:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) folosirii RFP alocate unei instituții sau organizații; b) gestionării tuturor FP după cum acestea sunt definite în Legea FP și responsabilității bugetar-fiscale nr. 181; c) managementului patrimoniului public și al performanței în cadrul PPP; d) managementului patrimoniului public și al performanței în cadrul concesiunilor; e) împrumuturilor, creditelor și datoriilor garantate de către instituțiile din SP. 	

Sursa: elaborat de autori în baza Legii 260 [18].

După cum urmează din tabelul 2.10 numărul total al auditurilor efectuate de CCRM cunoaște o evoluție fluctuantă. Din numărul total, cele mai numeroase sunt auditul financiar. În același timp, dacă în perioada 2017 – 2018 ponderea acestora în numărul total de audituri a fost de peste 70%, în perioada 2019 – 2021 acest indicator nu depășește 50%. În schimb a crescut considerabil numărul auditurilor de conformitate.

Tabelul 2.10. Dinamica numărului misiunilor de audit pe tipurile acestuia desfășurate de Curtea de Conturi a Moldovei

Tipurile de audit extern	2017		2018		2019		2020		2021	
	număr	în % din total	număr	în % din total	număr	în % din total	număr	în % din total	număr	în % din total
Auditul financiar	39	73,6	47	75,8	20	40,8	30	40,0	29	49,1
Auditul de conformitate	3	5,7	4	6,5	17	34,7	38	50,7	23	39,0
Auditul de performanță	11	20,7	4	6,5	8	16,3	5	6,7	6	10,2

Follow-up			7	11,2	4	8,2	2	2,6	1	1,7
Total	53	100,0	62	100,0	49	100,0	75	100,0	59	100,0

Sursa: elaborat de autori în baza Rapoartelor anuale ale CCRM [46; 47; 48; 49].

Numărul misiunilor de follow-up se reduce din an în an. Este de menționat că aceste misiuni reprezintă verificarea de după audit, fiind efectuată pentru evaluarea nivelului de implementare a recomandărilor prescrise de CCRM, dar și a impactului pe care îl au recomandările Curții de Conturi.

Mai jos, autorii analizează analizele misiunilor obligatorii întreprinse de Curtea de Conturi în perioada 2018-2021.

Astfel, tabelul 2.11 sintetizează analizele auditului extern efectuat asupra componentelor Bugetului Public Național.

Deși CCRM a formulat în anul 2021 opinie fără rezerve pentru toate cele trei categorii de bugetele auditate, totuși această opinie este însoțită de numeroase constatări care afectează grav executarea acestora în bune condiții.

Tabelul 2.11. Opiniile de audit extern privitor la Rapoartele Guvernului referitoare la Bugetul de Stat, Bugetul Asigurărilor Sociale de Stat și Fondurile Asigurărilor Obligatorii de Asistență Medicală

Denumirea Rapoartelor Guvernului privind:	Exercițiul bugetar			
	2018	2019	2020	2021
Bugetul de Stat				
Bugetul Asigurărilor Sociale de Stat				
Fondurile Asigurărilor Obligatorii de Asistență Medicală				

Sursa: elaborat de autori în baza Rapoartelor anuale ale CCRM [46; 47; 48; 49].

Notă:

- opinie fără rezerve;
- opinie cu rezerve.

Cu referire la Bugetul de Stat, dintre cele mai importante constatări care au influențat negativ executarea acestuia reflectate în Rapoartele anuale ale CCRM, sunt de menționat următoarele:

- nu a fost respectat calendarul bugetar în procesul de elaborare și aprobare a BS;
- nivelul de executare a investițiilor capitale a fost mult sub nivelul planificat (74% din nivelul precizat);
- nivelul insuficient de valorificare a mijloacelor pentru implementarea proiectelor finanțate din surse externe, preponderent din împrumuturi (68%);
- se constituie în tendință creșterea soludului creanțelor și datoriilor, inclusiv a creanțelor și datoriilor cu scadență expirată;
- au fost identificate neajunsuri în procesul de planificare a limitelor de cheltuieli aferente implementării sistemului de salarizare în sectorul bugetar;

- cadrul normativ care reglementează activitatea instituțiilor publice este insuficient și necesită a fi dezvoltat, în special în ceea ce privește formularea regulilor obiective de acordare a granturilor și subvențiilor de la stat.

Privind Bugetul Asigurărilor Sociale de Stat au fost identificate următoarele fenomenele nefavorabile:

- s-a extins dependența BASS de BS. Amplificarea dependenței se manifestă prin creșterea de 2.5 ori în perioada 2018-2021 a transferurilor cu destinație generală pentru acoperirea deficitului BASS;
- transmiterea întârziată a informației vizând certificatele medicale pe portalul specializat de către instituțiile medicale;
- lipsa de coerență a informației necesare, fragmentează procesele de plată a ajutorului social și plată a ajutorului aferent perioadei rece a anului. Această necorespondență determină parametrii Bugetului Asigurărilor Sociale de Stat;
- reglementarea nereușită a indemnizațiilor peternale afectează, pe de o parte, dreptul persoanei beneficiare, iar, pe de altă parte, sunt înregistrate cheltuieli din Bugetul Asigurărilor Sociale de Stat de natură nejustificată.

În legătură cu Fondurile Asigurărilor Obligatorii de Asistență Medicală, Rapoartele CCRM formulează următoarele neajunsuri:

- nu există criterii obiective pentru finanțarea centrelor de sănătate pietenose tinerilor și centrelor comunitare de sănătate mintală. Această lipsă a condus la alocări diferențiate a mijloacelor bugetare în baza unor costuri diferite aferente unei vizite;
- modul în care serviciile medicale primare și de ambulatoriu sunt contractate și raportate nu permite estimarea volumului serviciilor medicale acordate;
- sunt cazuri când instituțiile medicale contractează și achită investigații pentru care aceste instituții sunt înzestrate cu utilaj și specialiști necesari, etc.

Pe lângă auditul financiar al BS, BASS și FAOAM, CCRM este obligată anual să auditeze financiar și bugetele ministerelor. În acest sens, tabelul 2.12 sintetizează analizele auditului financiar ale acestora.

După cum urmează din tabelul 2.12, în anul 2021 au fost exprimate în cazul a trei ministere opinii fără rezerve, în cazul a 11 ministere – opinii cu rezerve și în cazul a trei ministere – opinii contrare.

Tabelul 2.12. Opiniile de audit extern privind la Rapoartele financiare anuale consolidate ale ministerelor

Denumirea autorității publice	Exercițiul bugetar			
	2018	2019	2020	2021
Ministerul Afacerilor Externe și Integrării Europene				
Ministerul Afacerilor Interne				
Ministerul Agriculturii, Dezvoltării Regionale și Mediului				
Ministerul Apărării				
Ministerul Economiei și Infrastructurii				
Ministerul Educației, Culturii și Cercetării				
MF				
Ministerul Justiției				
Ministerul Sănătății, Muncii și Protecției Sociale				
Ministerul Sănătății				
Ministerul Muncii și Protecției Sociale				
Ministerul Infrastructurii și Dezvoltării Regionale				
Ministerul Economiei				
Ministerul Agriculturii și Industriei Alimentare				
Ministerul Mediului				
Ministerul Educației și Cercetării				
Ministerul Culturii				

Sursa: elaborat de autori în baza Rapoartelor anuale ale CCRM [46; 47; 48; 49].

Notă:

	- opinie fără rezerve;
	- opinie cu rezerve.
	- opinie contrară

Cele mai grele constatări referitoare la bugetele ministerelor formulate de CCRM țin de următoarele:

- în cazul mai multor ministere, terenurile și clădirile nu sunt înregistrate corespunzător în evidența contabilă;
- investițiile și reparațiile capitale nu sunt capitalizate;
- acțiunile și alte forme de participațiuni în capitalul social nu sunt raportate corect;
- activele financiare în cazul mai multor ministere nu sunt recunoscute, nu sunt clasificate și nu sunt înregistrate;
- bunurile care sunt transmise în calitate de participațiune în capitalul social al instituțiilor la care ministerele dețin statutul de fondator sunt evaluate necorespunzător;
- calcularea greșită a uzurii fondurilor fixe și calcularea greșită a amortizării activelor nemateriale;
- reducerea valorii activelor care reprezintă moștenire culturală;
- evaluarea greșită a activelor nefinanciare, etc.

2.3. Evaluarea cadrului metodologic al auditului financiar

Prin evaluarea cadrului metodologic al auditului financiar, autorii urmărește să stabilească corespunderea instituției și / sau a subdiviziunilor responsabile de exercitarea auditurilor financiare cu prevederile standardelor naționali și internaționale referitoare la modalitatea de efectuare a auditurilor financiare atât interne cât și externe.

Autorii evaluează calitatea cadrului metodologic prin prisma următoarelor repere de comparație:

- standardele naționale și internaționale în domeniul auditului public;
- analize și evaluări ale instituțiilor internaționale specializate în domeniul auditului public;
- analize și evaluări ale organizațiilor societății civile din Republica Moldova;
- analize și evaluări ale instituțiilor internaționale specializate inclusiv în problematica auditului public.

Auditul financiar public intern. Modalitatea realizării auditului public intern în domeniul financiar-contabil trebuie să fie în corespundere cu Manualui de audit intern compilat de MF [23]. La rândul său, acest Manual este fundamentat pe Standardele Naționale de Audit Intern (SNAI) [26].

În scopul implementării SNAI au fost elaborate Normele metodologice de audit intern în sectorul public [25].

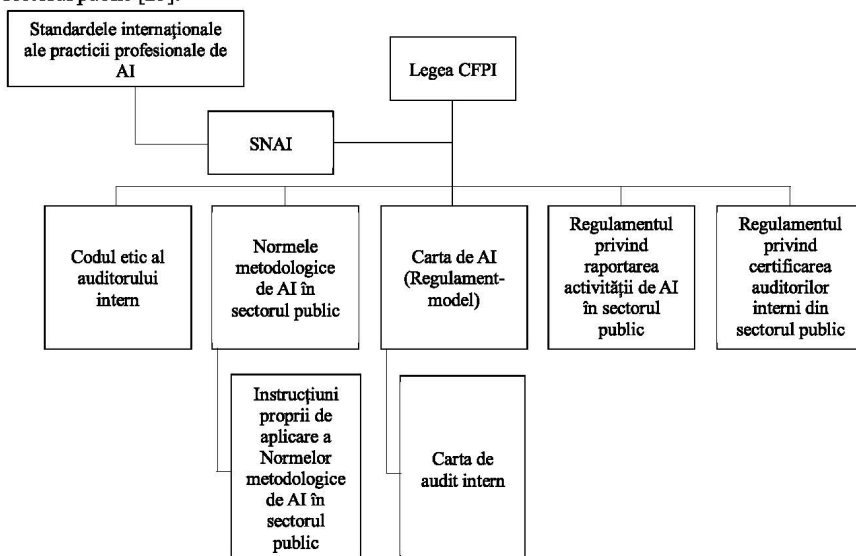


Fig. 2.6. Încadrarea normelor metodologice de AI în sectorul public în structura cadrului normativ aferent auditului intern

Sursa: elaborat de autori în baza [23].

Fig. 2.6 reprezintă locul Normelor metodologice în structura cadrului normativ referitor la auditul intern în sectorul public.

Normele metodologice de audit intern în sectorul public reglementează următoarele aspecte: - standardele profesionale și cadrul normativ; - ciclul auditului intern; - planificarea activității unității de audit intern; - planificarea misiunii de audit intern; - lucrul în teren; - raportul de audit; - urmărirea implementării recomandărilor de audit; - gestionarea și evaluarea calității activității de audit intern; - documentarea activității de audit intern; - riscurile; evaluarea controalelor și guvernării; - eșantionarea în auditul intern; - roluri și responsabilități ale auditorilor interni; - tratarea cazurilor de fraudă și corupție; - relații de lucru; - auditul tehnologiilor informaționale; auditul performanței; - glosarul termenilor și simbolurilor utilizate.

În cele ce urmează autorii, identifică problemele principale cu care se confruntă activitatea de audit financiar intern. Normele metodologice de audit intern definesc auditul financiar ca fiind „misiune care evaluează funcționarea adecvată și eficientă a procedurilor de *control intern* aferente sistemelor financiare” [23].

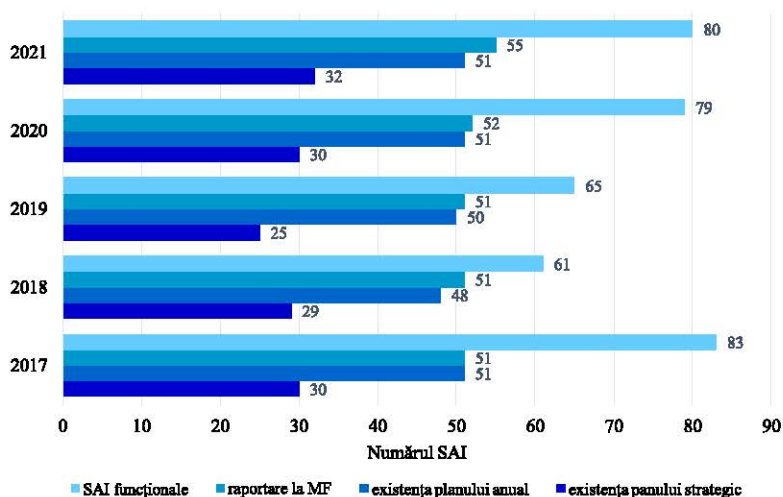


Fig. 2.7. Numărul subdiviziunilor de audit intern (SAI) care au elaborate planuri strategice și anuale de audit intern

Sursa: elaborat de autori în baza [33; 34; 35; 36].

Planificarea activității de audit intern. Resursele aferente funcției de audit intern sunt limitate și, de aceea, trebuie să fie direcționate spre cele mai importante domenii. Auditul intern apelează la planificarea strategică, de regulă, pentru o perspectivă de 3-5 ani. Planificarea operațională presupune întocmirea planurilor pe o perioadă de un an. În același timp, din numărul SAI care au prezentat rapoarte de activitate la MF doar cca. 60% au anunțat că au elaborate planuri strategice, planuri anuale elaborează practic toate SAI care au raportat (figura 2.7). Mai mult ca atât, planurile strategice elaborate de SAI, de regulă nu sunt actualizate. Acest fapt nu permite ținerea la evidență a riscurilor care însoțesc procesele și activitățile din instituțiile publice și care, în situația actuală, sunt din ce în ce mai diverse și cunosc tendința de amplificare considerabilă. De aceea, actualizarea planurilor strategice trebuie făcută anual, iar planurile anuale privind activitatea de audit intern în instituția publică trebuie să derive din planul strategic. Resursele alocate activității de audit intern sunt foarte limitate. Parțial din acest motiv cca. 20% din totalul SAI nu au auditat obiectul întreg al auditului intern. În plus, numeroase SAI nu consideră riscurile, inclusiv riscul de corupție și riscul de fraudă, la elaborarea planurilor de activitate. Sunt cazuri când planurile sunt elaborate fără a coordona din timp planul cu părțile interesate.

Efectuarea misiunilor de audit. Figura 2.8 reprezintă dinamica numărului de misiuni de audit intern pe categorii. Ceea ce se observă, în primul rând, este decalajul considerabil dintre numărul de misiuni planificate și cele realizate conform planului: 68% în 2021, 62% în 2020, 71% în 2019, 43% în 2018. Parțial acest decalaj poate fi explicat prin necesitatea realizării misiunilor ad-hoc. Efectuarea misiunilor ad-hoc a fost determinată de modificarea schimbărilor priorităților și amenințarea materializării riscurilor, în special legate de pandemia COVID-19. Din totalul misiunilor realizate, ponderea misiunilor ad-hoc este relativ înaltă: 27% în 2021, 34% în 2020, 38% în 2019, 46% în 2018. Această constatare demonstrează existența problemelor în planificarea activității de audit intern: planurile nu sunt realiste, iar riscurile nu sunt evaluate corespunzător.

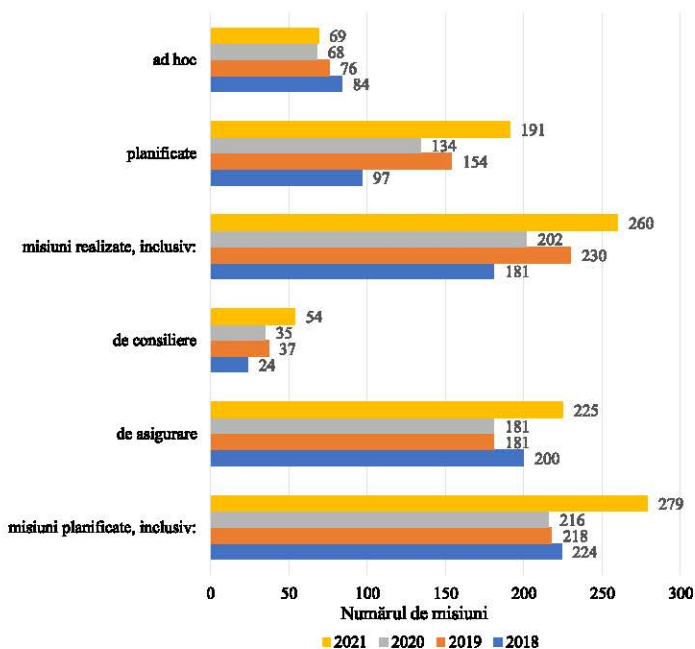


Fig. 2.8. Dinamica numărului de misiuni de audit intern planificate și efectuate, pe categorii

Sursa: elaborat de autori în baza [33; 34; 35; 36].

Dintre tipurile de misiuni, cele mai numeroase sunt misiunile aferente auditului de conformitate, care urmăresc verificarea respectării cadrului normativ, urmate de auditul de sistem și cele financiare (fig. 2.9). În același timp, realizarea auditului performanței și a celui privind tehnologiile informaționale sunt cele mai problematice. În mare parte, aceste deficiențe sunt explicate prin nivelul insuficient de pregătire profesională a auditorilor interni (cunoștințe, competențe, abilități). În același timp, fără efectuarea auditului performanței și auditului tehnologiilor informațiilor nu este posibil de asigurat creșterea valorii adăugate a instituției publice.

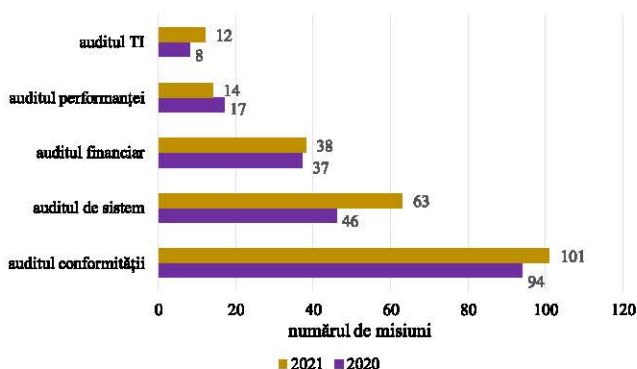


Fig. 2.9. Dinamica numărului de misiuni de audit, pe tipuri

Sursa: elaborat de autori în baza [33; 34; 35; 36].

Creșterea valorii adăugate a instituției publice cere de la auditul intern pe lângă identificarea și raportarea constatărilor, elaborarea recomandărilor și monitorizarea implementării acestora. În acest sens, figura 2.10 prezintă numărul de recomandări implementate și neimplementate, recomandările implementate fiind divizate și după respectarea termenului de implementare. Din reprezentarea grafică se observă că din numărul total de recomandări urmărite în procesul de audit intern, numărul recomandărilor implementate la termen a constituit de la 54% (anul 2021), 50% (anul 2020), 58% (2019), 49% (anul 2018). Este considerabil și numărul de recomandări neimplementate, acestea reprezentând din numărul recomandărilor monitorizate: 15% (anul 2021), 16% (anul 2020), 16% (anul 2019), 19% (anul 2018).

Dintre cauzele principale care au determinat neimplementarea recomandărilor de audit intern, sunt de menționat următoarele cauze: - schimbarea echipei superioare de management; - nivelul scăzut de competență și responsabilitate a managerilor de la nivelul operațional al instituției; - aplicarea unei atitudini superficiale din partea instituției publice auditate vis-a-vis de recomandările formulate de auditul intern; impactul unor factori din afara instituției auditate; resurse de personal insuficiente la nivelul instituției auditate care să fie repartizate pentru implementarea recomandărilor de audit intern, etc.

În același timp, și echipa de audit intern poate fi cauza neimplementării recomandărilor formulate de aceasta, în cazul unei comunicări insuficiente în procesul de prezentare în fața unității /

instituției auditate a rezultatelor misiunii de AI și în cazul dacă recomandările formulate nu sunt reușit formulate.

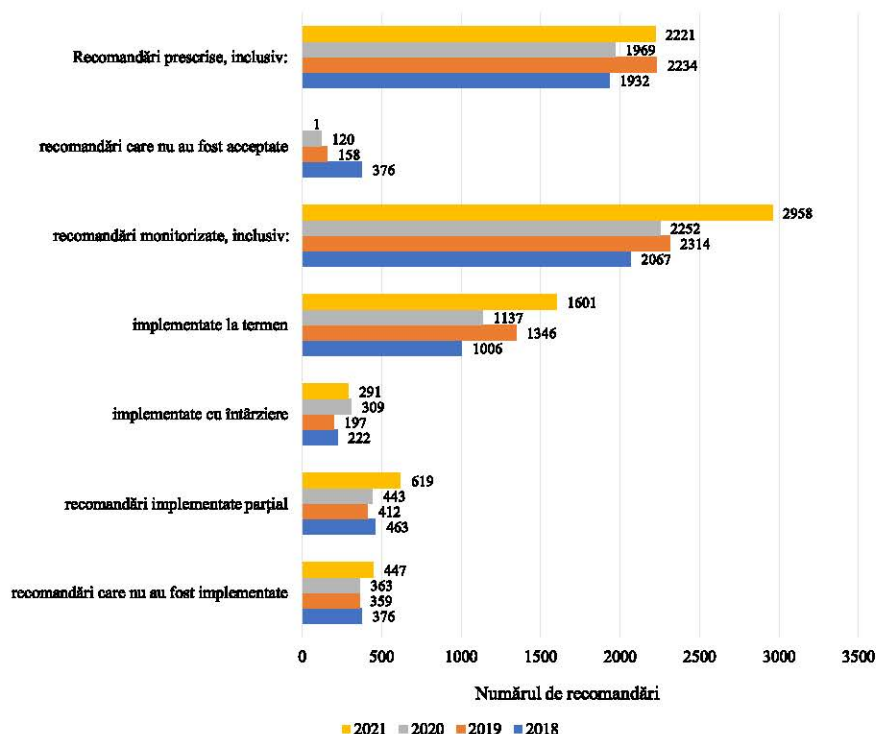


Fig. 2.10. Dinamica numărului de recomandări după nivelul lor de implementare

Sursa: elaborat de autori în baza [33; 34; 35; 36].

Auditul finanțelor publice externe. Autorii evaluează cadrul metodologic aferent auditului financiar public extern în baza următoarelor componente ale procesului de audit financiar extern:

- controlul calității;
- planificarea auditurilor financiare;
- realizarea auditurilor financiare;
- raportarea și monitorizarea auditurilor financiare.

Evaluarea este realizată prin prisma corespunderii activității Curții de Conturi a Republicii Moldova cu prevederile ISSAI (Standardelor internaționale ale instituțiilor supreme de audit). În cazul implementării ISSAI în practica CCRM este acordat calificativul „conform”. Dacă într-un anumit domeniu de activitate a CCRM, în scopul asigurării conformității cu ISSAI, se impun perfecționări, calificativul este „parțial conform” (prevederile standardului internațional sunt respectate parțial). Corespunzător, pentru constatarea existenței unor neajunsuri considerabile, este aplicat calificativul „neconform”.

Tabelul 2.13. Evaluarea auditurilor externe de către Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit

Denumirea Raportului / Autorii raportului	Controlul calității	Planificarea auditurilor	Realizarea auditurilor	Raportarea și monitorizarea
Calitatea auditurilor CCRM: o revizuire a conformității cu SIISA, 2019. Evaluator: Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit	conform	conform	conform	conform

Sursa: elaborat de autori în baza [51].

În continuare, autorii prezintă sinteza concluziilor formulate de INTOSAI (tabelul 2.13).

Astfel:

- politicile și procedurile aferente procesului controlului calității din CCRM sunt apreciate ca fiind conforme cu prevederile ISSAI. Atât politicile, cât și procedurile CCRM sunt reflectate în Codul de etică al CCRM, Regulamentul referitor la managementul mijloacelor umane al CCRM, Ghidul referitor la cadrul calității CCRM, etc.;
- procedurile auditului financiar ce țin de etapa planificării sunt în corespundere cu standardele internaționale, cuprinzând: informația legată de mediul instituției auditate, auditarea riscurilor și materialității [57], caracteristica domeniului de aplicare, formularea și descrierea obiectivelor și metodologiei;
- procedurile de efectuare a auditurilor sunt adecvate standardelor internaționale. Aceste proceduri sunt indicate în manualele CCRM, inclusiv în Manualul auditului financiar;
- raportarea și monitorizarea aferentă auditului este în corespundere cu standardele internaționale.

În același timp, aplicarea standardului internațional „Controlul calității” - ISSAI 140 la nivelul CCRM, a determinat efectuarea de către aceasta a revizuirii calității misiunilor de audit extern pe care

CCRM le-a desfășurat. În corespundere cu aceste revizuiri [37], autorii a identificat următoarele neajunsuri:

- privind controlul calității: aplicarea superficială a procedurilor de control al calității la toate nivelurile;
- referitor la etapa organizării auditului: există necorespunderi între complexitatea misiunilor de audit și resursele dedicate realizării auditului, ultimele fiind insuficiente, utilizarea inefficientă a mijloacelor de audit (în special, resursele umane);
- privitor la etapa planificării auditului: necorespunderi vizând modalitatea formulării scopului, obiectivelor generale și specifice misiunilor de audit; concluziile referitoare la evaluarea riscurilor, sistemului de control intern nu întotdeauna sunt reușit documentate; nu există în toate misiunile de audit corespundere între informațiile din documentele de la etapa de planificare și documentele care fac parte din Programul de audit. În consecință, poate fi formulată concluzia despre planificarea neeficientă a mijloacelor umane și mijloacelor de timp;
- referitor la etapa de realizare a auditului: nu există în toate cazurile conexiune dintre programul de audit și documentele aferente etapei de realizare; există obiecții la calitatea informației, concluziilor și recomandărilor; nu întotdeauna constatările de audit sunt argumentate prin probe corespunzătoare; existența unui volum mare de anexe, dar care frecvent nu sunt relevante pentru constatările și concluziile formulate;
- legat de etapa de raportare: formularea constatărilor și concluziilor din rapoartele de audit nu este reușită, acestea fiind mai degrabă formulate în stil generalist, fără a identifica concret cauzele generatoare de greșeli și imperfecțiuni; formularea recomandărilor prin faptul că sunt mult prea generale, determină în unele cazuri neclarități în ceea ce trebuie concret de întreprins.

În plus, există probleme de natura calității cadrelor: insuficiența personalului bine pregătit în domeniul auditului extern; lipsa de specializare a auditorilor în funcție de tipul auditului în care sunt implicați; nu există experiență suficientă privitor la documentarea activității de audit în cazul auditului de conformitate, etc.

3. EVALUAREA ȘI CONSOLIDAREA IMPACTULUI AUDITULUI FINANCIAR ASUPRA GESTIUNII FINANTELOR PUBLICE

3.1. Evaluarea impactului auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice

Analiza se bazează pe evaluarea impactului auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice pe următoarea abordare metodologică:

- Pasul 1. Stabilirea precondițiilor de bază ale procesului de evaluare a impactului prin dezvoltarea mecanismului de transmisie și formularea considerațiilor principale;
- Pasul 2. Identificarea și prelucrarea informațiilor furnizate de autoritățile publice supreme specializate în domeniul controlului financiar public intern și auditului extern, beneficiarii auditului financiar public intern și extern / sau de experți independenți în problematica auditului financiar public intern și extern;
- Pasul 3. Aprecierea impactului auditului financiar public intern în baza propriilor estimări fundamentate pe răspunsurile extrase din propriul sondaj, referitoare la subiectul vizat;
- Pasul 4. Aplicarea evaluării agregate asupra opiniilor identificate la pasul 2 și pasul 3;
- Pasul 5. Formularea concluziilor și recomandărilor de consolidare a impactului.

Autorii măsoară impactul auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice aplicând mecanismul de transmisie proiectat la nivelul controlului financiar public intern și auditului extern reprezentat în fig. 3.1 și care derivă din modelul celor trei linii de apărare [60].

Următoarele considerații explică mecanismul de transmisie:

- calitatea gestiunii finanțelor publice este determinată de nivelul de fiabilitate a bugetului, nivelul transparenței finanțelor publice, calitatea gestionării activelor și pasivelor, strategia fiscală, nivelul de predictibilitate și calitatea controlului execuției bugetului, calitatea evidenței contabile și a raportării, calitatea controlului extern și a auditului;
- calitatea auditului financiar intern este determinată, printre altele, de calitatea sistemului de control intern managerial organizat în instituția publică de către managerul superior al acesteia. CIM este destinat să asigure realizarea obiectivelor instituției publice prin: respectarea principiilor de economicitate, eficacitate și eficiență în derularea proceselor operaționale, respectarea cadrului legal, eficientizarea gestiunii activelor și pasivelor, calitatea corespunzătoare a informației operaționale și financiare. Această relație de dependență este cu atât mai puternică cu cât auditul public intern este insuficient dezvoltat la nivelul instituțiilor publice din Republica Moldova;

- auditul public intern evaluează sistemul de CIM la nivelul instituției publice, formulând propuneri de perfecționare a acestuia, inclusiv a domeniului financiar-contabil. De aceea, auditul financiar intern, este destinat să îmbunătățească sistemul de CIM, iar prin aceasta să ajută la creșterea eficacitatea gestiunii finanțelor publice și la atingerea obiectivelor instituției publice;
- în procesul de efectuare a auditului financiar extern este evaluat, printre altele, sistemul de CIM și auditul intern al instituției auditate. De aceea, auditul financiar extern, este destinat să îmbunătățească în cele din urmă gestiunea finanțelor publice.

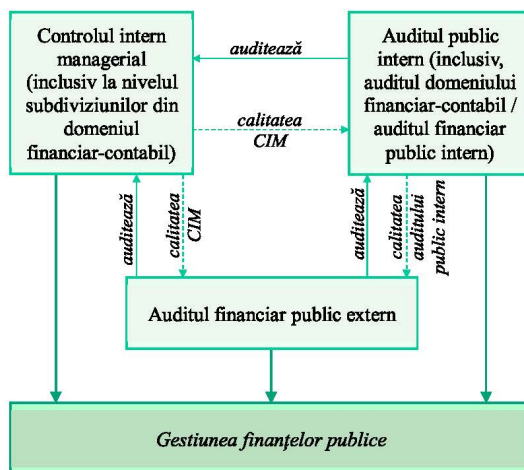


Fig. 3.1. Mecanismul de transmisie a influențelor auditului financiar public intern și extern asupra gestiunii finanțelor publice

Sursa: elaborat de autori.

În continuare, autorii evaluează impactul auditului financiar public intern asupra gestiunii finanțelor publice, pornind de la premisa conform căreia calitatea sistemului de CIM, pe lângă faptul că reprezintă un obiect de evaluat pentru auditul public intern, dar influențează, la rândul său, asupra calității acestuia.

Tabelul 3.1. Neajunsurile sistemului de CIM și AI formulate de MF din perspectiva impactului asupra gestiunii finanțelor publice

Anul	Neajunsul identificat
2017	Implementare lentă în instituțiile publice atât a managementului financiar public, cât și a controlului și auditului intern. Acțiunile incluse în Programul de dezvoltare a controlului financiar public intern pentru perioada 2014-2017 au fost realizate în proporție de 40%.
2018	Progrese insuficiente în implementarea și dezvoltarea controlului intern managerial și a auditului intern în instituțiile publice
2019	Progrese insuficiente în implementarea / dezvoltarea CIM și a auditului intern în instituțiile publice
2020	Progrese insuficiente în implementarea / dezvoltarea CIM și a auditului intern în instituțiile publice
2021	Sistemul de control intern managerial și funcția de audit intern din sectorul public nu este eficient; Atât autoritățile de reglementare, cât și instituțiile publice dezvoltă lent sistemul de CIM. Auditul intern public nu este funcțional.

Sursa: elaborat de autori în baza Rapoartelor anuale ale MF [33; 34; 35; 36].

Tabelul 3.1 sugerează concluzia despre nefuncționalitatea atât a sistemului CIM, cât și a auditului financiar public intern. Această constatare este cu atât mai robustă și rezistentă la critică, cu cât reiese direct din concluziile Ministerului Finanțelor al Republicii Moldova, autoritatea publică supremă de reglementare în domeniul CFPI, formulate în rapoartele sale anuale referitoare la controlul financiar public intern. Situația este și mai complicată în măsura în care nefuncționalitatea sistemului de CIM și a auditului intern reprezintă o problemă care persistă an de an, indicând la lipsa unei abordări consecvente nu doar la nivelul Ministerului Finanțelor, dar și la nivel de Guvern și Parlament.

Aceleași concluzii derivă din rapoartele de audit financiar ale Curții de Conturi a Republicii Moldova. Autorii au analizat mai multe rapoarte de audit financiar întocmite de CCRM (anexa A3.2.) asupra unor instituții publice de la nivelul APC și APL.

Tabelul 3.2. conține principalele probleme cu care se confruntă instituțiile publice de la nivelul APC privind sistemul CIM.

În acest sens, sunt de menționat următoarele:

- organizarea necorespunzătoare a sistemului de CIM lezează managementul creanțelor și datoriilor (instituția auditată: MF);
- nu este asigurată funcționalitatea integrală a principalelor controale (instituția auditată: Ministerul Economiei și Infrastructurii);
- disfuncționalitatea sistemului de CIM influențează negativ și puternic asupra calității rapoartelor financiare, procesului de identificare și evaluare a riscurilor de fraudă și corupție și formularea măsurilor de prevenire a acestora (instituția auditată: Ministerul Educației și Cercetării).

Tabelul 3.2. Calitatea necorespunzătoare a CIM evaluată de CCRM din perspectiva impactului asupra gestiunii finanțelor publice la nivelul unor instituții publice ale APC

Denumirea raportului și instituția care a elaborat raportul	Sistemul de control intern managerial (CIM)
Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MF, 2021 Autori: CCRM	<ul style="list-style-type: none"> Existența unor deficiențe de organizare și funcționare a CIM afectează gestionarea creanțelor și datoritiilor.
Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MEI, 2021 Autori: CCRM	<ul style="list-style-type: none"> Sistemul CIM nu asigură pe deplin funcționalitatea controalelor-cheie
Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MEC, 2021 Autori: CCRM	<ul style="list-style-type: none"> Nu este instituit controlul intern pe verticală. Nu există procese de validare a informațiilor furnizate de instituțiile subordonate. Nu este descris procesul de consolidare a rapoartelor financiare, nici încărcarea rapoartelor financiare în SI CNFD. Lipsa instruirilor interne sau externe organizate pentru angajații direcțiilor financiar-contabile ale instituțiilor subordonate ministerului are un impact semnificativ asupra calității rapoartelor financiare; Nu a fost instituit Grupul de lucru privind organizarea și implementarea CIM. Nu a fost elaborat și aprobat Codul de etică. Nu au fost identificate riscurile de fraudă și corupție și nu sunt prevăzute acțiuni de control privind prevenirea și detectarea fraudei și corupției.

Sursa: elaborat de autori în baza tabelului A3.1 din Anexe.

Tabelul 3.3. conține principalele probleme cu care se confruntă instituțiile publice de la nivelul APL privind sistemul CIM.

În acest sens, sunt de menționat următoarele:

- organizarea necorespunzătoare a sistemului de CIM, nerespectarea carului legal în procesul de constituire a sistemului de CIM, lipsa corespunderii dintre ceea ce prezintă instituția auditată și ceea ce este identificat de către echipa de auditori (instituția auditată: UAT raionul Ungheni);
- lipsa sistemului de CIM la nivel de instituție (instituția auditată: UAT municipiul Soroca);
- disfuncționalitatea sistemului de CIM, evidența contabilă necorespunzătoare, deficiențe în îndeplinirea sarcinilor de serviciu și a atribuțiilor conform reglementărilor legale și regulamentelor interne (instituția auditată: UAT municipiul Chișinău).

În același timp, trebuie de remarcat faptul că deficiențele și problemele identificate în procesul auditului financiar public extern sunt mult mai pronunțate și cu perspective modeste de a fi soluționate într-o perioadă la nivelul instituțiilor publice subordonate administrației publice locale.

Tabelul 3.3. Calitatea necorespunzătoare a CIM evaluată de CCRM din perspectiva impactului asupra gestiunii finanțelor publice la nivelul unor instituții publice ale APL

Denumirea raportului și instituția care a elaborat raportul	Sistemul de control intern managerial (CIM)
Raportul auditului asupra rapoartelor financiare ale UAT raionul Ungheni, 2020 Autori: CCRM	<ul style="list-style-type: none"> CIM nu este asigurat conform reglementărilor legale. Nu a fost desemnată subdiviziunea responsabilă de coordonare a sistemului CIM în cadrul instituției publice, aceste sarcini fiind exercitate de către auditorul intern, care nu poate fi responsabil direct de organizarea și menținerea CIM. Declarația privind implementarea parțială a CIM nu corespunde realității.
Raportul auditului asupra rapoartelor financiare ale UAT municipiului Soroca, 2019 Autori: CCRM	<ul style="list-style-type: none"> Sistemul de CIM nu a fost instituit în cadrul instituției. Activitățile de management și control nu au aspect de sistem și depind exclusiv de persoanele angajate la moment, determinând neregularități constatate de auditul extern.
Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale UAT municipiul Chișinău, 2020 Autori: CCRM	<ul style="list-style-type: none"> Sistemul de CIM permite furnizarea parțială unei asigurări rezonabile precum că fondurile publice au fost utilizate în condiții de transparență, economicitate, eficiență, eficacitate, legalitate, etică și integritate. Lipsa procedurilor și proceselor clar definite pentru subdiviziunile din subordine duce la imposibilitatea îndeplinirii corespunzătoare și calitative a sarcinilor și atribuțiilor. Evidența contabilă deficitară.

Sursa: elaborat de autori în baza tabelului A3.1 din Anexa.

Considerând cele constatate, autori evaluează în tabelul 3.4. impactul sistemului CIM asupra calității gestiunii finanțelor publice prin prisma parametrilor acesteia.

Tabelul 3.4. Impactul sistemului CIM asupra calității gestiunii finanțelor publice

Parametrii gestiunii finanțelor publice							
Fiabilitatea bugetului	Transparența finanțelor publice	Gestiunea activelor și pasivelor	Strategia fiscală	Predictibilitatea bugetului	Controlul execuției bugetului	Contabilitate și raportare	Control extern și audit

Notă: Mărimea impactului:

Impact negativ pronunțat	
Impact negativ	
Lipsă de impact	
Impact pozitiv minor	
Impact pozitiv considerabil	

Sursa: elaborat de autori.

Autorii formulează următoarele interpretări și explicații referitoare la analizele prezentate în tabelul 3.4, acestea confirmând valabilitatea ipotezei de cercetare.

Evidența contabilă și raportarea financiară nesatisfăcătoare, insuficiența sistemului de control intern managerial la nivelul instituției publice determină caracterul nerealist al bugetului acesteia și

necorespunderea bugetului executat cu cel planificat. În consecință, impactul sistemului CIM asupra fiabilității bugetului este negativ.

De regulă, informația despre managementul finanțelor publice este disponibilă, deși, frecvent pentru a afla informația legată de bugetul instituției publice și documentația conexasă persoanele interesate trebuie să depună un efort considerabil de timp. În consecință, impactul sistemului CIM asupra fiabilității bugetului este nul (lipsă de impact).

Impactul negativ înregistrat de sistemul CIM asupra fiabilității bugetului determină aceiași evaluare și în cazul gestionării activelor și pasivelor. Autorii țin să menționeze la acest parametru, că conceptul de valoare pentru bani (value for money, eng.) nu este pus în circuitul noțiunilor de specialitate aferent domeniului finanțe și contabilitate în Republica Moldova, ceea ce are un impact critic asupra calității gestiunii finanțelor publice. Mai mult ca atât, evaluarea riscurilor fiscale, a celor de corupție și fraudă reprezintă o provocare accentuată pentru instituțiile publice din Republica Moldova. În consecință, impactul sistemului CIM asupra gestiunii activelor și pasivelor este negativ.

Autorii consideră că impactul sistemului de CIM asupra paramentului „strategia fiscală” este minor, practic nul: pe de o parte, sunt respectate politicile fiscale și strategiile guvernamentale, iar pe de altă parte, există probleme accentuate privind calitatea evidenței contabile, gestiunea riscurilor, etc.

Predictibilitatea și controlul execuției bugetului, contabilitatea și raportarea la nivelul instituțiilor publice din Republica Moldova, reieșind din considerentele formulate la punctele precedente, sunt sub un impact negativ al sistemului CIM.

Impactul sistemului CIM asupra controlului și auditului extern este evaluat de autori 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.

În continuare, autorii evaluează impactul auditului financiar intern asupra calității gestiunii finanțelor publice. În acest sens, autorii a studiat rapoartele CCRM privind auditul financiar asupra unor instituții publice de la nivelul APC și APL și a identificat, în acest sens, o serie de probleme și deficiențe pe care le-a grupat și prezentat în tabelul A3.1 din anexe, tabelul 3.5 reprezentând sinteza acestora.

Astfel, din tabelul 3.5. pot fi formulate următoarele constatări ce țin de auditul financiar intern din instituțiile publice subordonate APC și APL:

- Asigurarea necorespunzătoare cu cadre de un nivel profesional adecvat. Această concluzie este adevărată atât pentru instituțiile publice din APC, cât și APL;
- Caracterul funcțional parțial al unor subdiviziuni ale instituțiilor din APC și APL;
- Provocări și probleme în procesul evaluării riscurilor de audit;
- Domeniul financiar-contabil frecvent nu este supus auditului intern. Această constatare este valabilă atât pentru instituțiile din APC, dar, în special celor din APL;
- Recomandările de audit extern sunt implementate într-o măsură mică.

Tabelul 3.5. Calitatea necorespunzătoare a auditului intern evaluată de CCRM din perspectiva impactului asupra gestiunii finanțelor publice la nivelul unor instituții publice

Denumirea raportului și instituția care a elaborat raportul	Subdiviziunea de audit intern (SAI)
Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MEI, 2021 Autori: CCRM	<ul style="list-style-type: none"> • SAI din cadrul instituțiilor subordonate MEI au fost completate cu personal la un nivel insuficient
Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MEC, 2021 Autori: CCRM	<ul style="list-style-type: none"> • AI nu este funcțional pe deplin în cadrul structurii administrative centrale a ministerului.
Raportul auditului asupra rapoartelor financiare ale UAT raionul Ungheni, 2020 Autori: CCRM	<ul style="list-style-type: none"> • AI nu a evaluat procese sistemice cu risc major care ar consolida componentele CIM. • CR a fost limitat în utilizarea AI ca mijloc de monitorizare și îmbunătățire a mediului de control intern al entităților, în perioada auditată fiind efectuate audituri tematiche doar la 5 entități din cadrul CR, ceea ce este insuficient pentru numărul total de instituții. • Tematicile planului de audituri nu asigură auditarea proceselor financiare și operaționale, precum și a controalelor interne din cadrul CR. • AI nu a asigurat evaluarea cel puțin o dată la trei ani a proceselor cu risc sporit din domeniile: a) financiar-contabil; b) achiziții publice; c) administrarea activelor; d) tehnologii informaționale. • Pentru activitatea de AI nu este asigurată transparența.
Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale UAT municipiul Chișinău, 2020 Autori: CCRM	<ul style="list-style-type: none"> • Deși structura organizațională a Direcției AI prevede 23 unități de personal, doar 5 sunt ocupate, ceea ce nu permite auditarea tuturor entităților (165). • Secția asigurarea pînării evidenței contabile în instituțiile bugetare, din cadrul Direcției Generale Finanțe nu asigură uniformizarea practicilor contabile și eliminarea deficiențelor contabile identificate de CCRM în cadrul auditurilor precedente. • Auditul extern nu atestă progrese în implementarea recomandărilor înaintate prin Hotărârea CCRM nr. 94 din 17.12.2018, din lipsa unui sistem de monitorizare a activităților de implementare a recomandărilor de audit.

Sursa: elaborat de autori în baza tabelului A3.2. din Anexa.

În calitate de opinie asupra auditului financiar public intern exprimată de experți independenți externi autorii se referă la Raportul privind evaluarea cheltuielilor publice și a responsabilității financiare în Republica Moldova pentru anul 2022 (tabelul 3.6.).

Dintre cele mai importante constatări formulate de experții internaționali este menționat predominarea auditurilor de conformitate în dezavantajul auditurilor financiare în totalul numărului de audituri publice interne.

Tabelul 3.6. Neajunsurile sistemului de CIM și AI formulate de partenerii internaționali ai Republicii Moldova

Denumirea și autorii raportului	Neajunsul identificat
Raportul de evaluare a performanței cheltuielilor publice și a responsabilității financiare în Republica Moldova. Banca Mondială, 2022.	Activitățile de AI se concentrează mai puțin pe evaluarea caracterului adecvat și eficacității sistemului de CIM și mai mult pe domenii cu risc înalt. Nu este aplicat procesul de asigurare a calității, după cum este reflectat în standardele internaționale de audit și în numărul total de audituri interne, predomină auditul de conformitate.

Sursa: elaborat de autori în baza Rapoartelor anuale ale MF [33; 34; 35; 36].

Considerând cele constatate, autorii evaluează în tabelul 3.7. impactul auditului intern financiar asupra calității gestiunii finanțelor publice prin prisma parametrilor acestuia.

Tabelul 3.7. Impactul sistemului CIM asupra calității gestiunii finanțelor publice

Parametrii gestiunii finanțelor publice							
Fiabilitatea bugetului	Transparența finanțelor publice	Gestiunea activelor și pasivelor	Strategia fiscală	Predictibilitatea bugetului	Controlul execuției bugetului	Contabilitate și raportare	Control extern și audit

Notă: Mărima impactului:

Impact negativ pronunțat	
Impact negativ	
Lipsă de impact	
Impact pozitiv minor	
Impact pozitiv considerabil	

Sursa: elaborat de autori.

În mare parte, interpretarea și explicațiile formulate de autori în cazul sistemului de CIM sunt valabile și în cazul auditului financiar public intern.

Preponderent, autorii consideră că 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, superficială, lipsită de interes față de reforma finanțelor publice manifestată de instituțiile publice;
- nu este conștientizată și înțeleasă necesitatea răspunderii manageriale din partea nivelului superior de management, importanța sistemului de control managerial intern și a auditului intern la nivelul instituției publice;
- coordonare nesatisfăcătoare referitoare la CIM în cadrul instituțiilor publice
- lipsa de corelare între reforma administrației publice și reforma managementului finanțelor 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 mijloacelor 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). În consecință, subdiviziunile de audit intern atât la nivelul administrației publice centrale, cât și a administrației publice locale nu sunt completate corespunzător cu personal. Există probleme similare și la nivelul autorității supreme de reglementare în domeniul CIM și AI, și anume al Ministerului finanțelor;
- instabilitatea politică, lipsa de consecvență în conținutul deciziilor politice aferente CFPI și auditului extern.

De aceea, concluziile derivate din analizele efectuate de autori susțin valabilitatea ipoteze de cercetare pe partea ce ține de afirmația că calitatea auditului financiar reprezintă un factor determinant al calității gestiunii finanțelor publice.

Considerând provocările, deficiențele și problemele cu care se confruntă sistemul de CIM și activitatea de audit financiar intern public, autorii identifică, dezvoltă și formulează următoarele recomandări:

a) la nivel de Guvern și Parlament

- în scopul implementării prevederilor Acordului de Asociere Republica Moldova - UE la compartimentul CFPI, depășirea caracterului nelucrativ al reglementărilor actuale în acest domeniu, se impune dezvoltarea unei noi abordări strategice de dezvoltare a controlului

financir public intern, inclusiv a elementelor componente ale acestuia – sistemului CIM și auditului intern, accentul fiind pus pe auditul financiar public intern;

b) la nivelul Ministerului Finanțelor

- pentru depășirea problemelor cronice în domeniul sistemului CIM și auditului financiar public intern se cere întocmirea unui Program principal nou de dezvoltare a controlului financiar public intern, cu proiectarea unor mecanisme eficiente care să asigure funcționalitatea acestui document;
- dezvoltarea și fortificarea mijloacelor umane în domeniul controlului intern managerial prin conceperea și implementarea unui program de instruire destinat categoriilor de potențiali instruiți: manageri de la nivelul de vârf, manageri de la nivelul operațional, coordonatori ai sistemului de CIM). În același timp, se impune aplicarea unei abordări integrate asupra instruirii în domeniul CIM din perspectiva asigurării continuității și extinderii acestui proces prin dezvoltarea rețelei de formatori specializați;
- în scopul asigurării unei comunicări eficiente, inclusiv promovarea celor mai bune practici, devine rațională dezvoltarea unei rețele de coordonatori ai sistemului de CIM la nivel de instituție publică;
- îmbunătățirea instruirii în domeniul auditului intern atât sub aspect cantitativ, cât și calitativ. Formarea unei platforme pe care să fie realizat schimbul de bune practici și experiență în domeniul auditului intern;
- crearea unor mecanisme eficiente de stimulare a auditorilor interni, inclusiv prin reconsiderarea poziției acestei funcții în cadrul sistemului unic de salarizare bugetară;
- implementarea sistemelor informaționale destinate raportării electronice în domeniul controlului intern managerial și auditului intern;
- externalizarea funcției de audit intern, proiectarea unor mecanisme eficiente de implementare a auditului intern prin asociere și a auditului intern în bază de contract (dezvoltarea unor studii de caz, instruire, pilotare, asistență și consultanță din partea Ministerului Finanțelor și experților în domeniu). Implementarea acestei măsuri va conduce la obținerea de economii de scară și va soluționa problema insuficienței de personal calificat în instituțiile publice;

c) la nivelul managementului instituțiilor publice din administrația publică centrală și cea locală de nivelul doi

- asumarea răspunderii manageriale referitor la corespunderea sistemului controlului intern managerial cu cerințele legale, atât la nivelul instituției pe care o gestionează, cât și la nivelul entităților subordonate. Astfel este de menționat că managerii superior sunt reponsabili de organizarea și dezvoltarea sistemului de control intern managerial în instituția publică pe care o conduc;
- autoevaluarea obiectivă a sistemului CIM și perfecționarea continuă a acestuia;
- repartizarea rațională a mijloacelor astfel încât să fie asigurat nivelul suficient al acestora pentru coordonarea proceselor de organizare, menținere și consolidare a sistemului CIM la nivel de instituție publică și urmărirea atentă a situației din entitățile din subordine;
- creșterea calității auditului intern și raționalizarea dimensionării subdiviziunilor de audit intern prin constituirea și dezvoltarea serviciului de audit intern la nivelul autorităților publice superioare ierarhic;
- perfecționarea specialiștilor în domeniul controlului intern managerial, auditului intern, finanțelor publice, astfel încât nivelul de pregătire al acestora să fie conform cu cerințele față de competențele funcțiilor în care sunt încadrați;
- dezvoltarea conceptului de valoare pentru bani la nivelul instituției publice și auditului aferent acestuia.

d) la nivelul auditorilor interni

- respectarea întocmai a standardelor profesionale naționale, principiilor de etică și a metodologiei specializate în activitatea de audit intern;
- creșterea continuă a pregătirii profesionale și confirmarea acesteia prin certificarea calificării;
- îmbunătățirea planificării strategice a activităților de audit public intern prin aplicarea abordării fundamentate pe riscuri, acoperind domeniile de responsabilitate a instituției publice;
- creșterea nivelului de pregătire și perfecționarea tehnicilor de identificare, măsurare și gestionare a riscurilor de fraudă, corupție și celor aferente tehnologiilor informaționale;
- concentrarea activităților de audit pe auditul financiar, auditul de performanță și de sistem.

Evaluarea impactului auditului financiar public extern. La evaluarea impactului auditului financiar public extern asupra calității gestiunii fondurilor financiare publice la nivelul instituțiilor publice, autorii pornesc de la premisa că această categorie de audit urmărește să stabilească dacă instituția auditată a fost gestionată în baza principiilor de economie, eficiență și eficacitate și dacă situațiile financiare ale acesteia au fost întocmite corect. Totodată, este valabil considerentul conform

căruia, auditul financiar public extern urmărește să determine neajunsurile și problemele cu care se confruntă sistemul de CIM și auditul intern public și să propună măsuri de corecție și îmbunătățire a funcționării acestor două componente ale CFPI, monitorizând, totodată, implementarea acestor măsuri. Gradul în care CCRM reușește să asigure realizarea acestor obiective va fi evaluat de către autori pornind de la analiza rapoartelor întocmite de partenerii internaționali ai Republicii Moldova, principalele constatări fiind reflectate de autori în tabelul A3.3. din Anexe și sintetizate în tabelul 3.8.

Tabelul 3.8. Neajunsurile auditului financiar public extern efectuat de CCRM formulate de partenerii internaționali ai Republicii Moldova din perspectiva impactului asupra gestiunii finanțelor publice

Denumirea raportului și principalele neajunsuri identificate
Raportul privind evaluarea peer review a instituției supreme de audit. Autori: SIGMA, Oficiul de Stat de audit al Republicii Letonia, Curtea de Conturi a Turciei, 2022 <ul style="list-style-type: none"> • nu este dezvoltat un program sistematic de formare a noilor angajați în domeniul auditului financiar public extern; • nu există indicații metodologice referitoare la auditul nestandard, cum este cazul celui aferent executării BS; • nu este întotdeauna clară relația dintre risc și procedura de audit corespunzătoare; • echipele de audit din CCRM nu se bazează în misiunile lor de audit extern pe rapoartele de AI întocmite de instituțiile auditate; • nu există legătură explicită între faza de planificare și cea de executare a auditului; • există probleme legate de gradul de implementare a recomandărilor: rata agregată de implementare pentru toate auditul financiare este joasă.
Raportul privind autoritățile publice centrale: opinii și experiențe privind comunicarea cu Curtea de Conturi, profesionalismul, integritatea auditorilor și implementarea recomandărilor Curții. Autori: Transparency International-Moldova, 2021 <ul style="list-style-type: none"> • 57% dintre managerii superiori și operaționali din instituțiile publice acoperite de sondaj au indicat că nu au fost înregistrate situații ca persoanele care au încălcat legislația în procesul de folosire a mijloacelor financiare publice și patrimoniul public și în procesul de raportare contabilă și financiară să fie sancționate în vre-un mod.
Raportul asupra sondajului bugetului deschis (Open Budget Survey). Autori: International Budget Partnership, 2021 <ul style="list-style-type: none"> • este evaluat nivelul de participare a publicului în procesul bugetar: la etapa auditului financiar public extern (instituția supremă de audit): 44 puncte / din totalul maxim de 100 puncte. Interpretarea rezultatului: nivel limitat.
Raportul privind evaluarea Strategiei naționale de integritate și anticorupție 2017-2020 și a planului de acțiuni. Autori: Centrul de analiză și prevenire a corupției (CAPC), 2022 <ul style="list-style-type: none"> • CCRM trebuie să reconsidere mecanismul de sancționare și motivare a instituțiilor publice auditate să respecte cerințele CCRM; • ponderea respondenților care au declarat că au încredere în CCRM este de 14%; • ponderea respondenților care consideră auditul efectuat de CCRM la instituțiile publice ca fiind independent este de 12%.

Sursa: elaborat de autori în baza Anexei 4.

Reieșind din evaluările realizate în capitolul doi al prezentei lucrări și cele reflectate în tabelul 3.8, autorii evaluează în tabelul 3.9. impactul auditului financiar public extern asupra calității gestiunii finanțelor publice prin prisma parametrilor acesteia ca fiind negativ.

Tabelul 3.11. Impactul auditului financiar public extern asupra calității gestiunii finanțelor publice

Parametrii gestiunii finanțelor publice							
Fiabilitatea bugetului	Transparența finanțelor publice	Gestiunea activelor și pasivelor	Strategia fiscală	Predictibilitatea bugetului	Controlul execuției bugetului	Contabilitate și raportare	Control extern și audit

Notă: Mărima impactului:

Impact negativ pronunțat	
Impact negativ	
Lipsă de impact	
Impact pozitiv minor	
Impact pozitiv considerabil	

Sursa: elaborat de autori.

Următoarele argumente susțin aceste evaluări: CCRM în ultimii patru ani formulează opinii fără rezerve la auditarea Bugetului de Stat pe componentele acestuia, deși constatările care au influențat negativ executarea acestuia reflectate în Rapoartele anuale ale CCRM sunt destul de serioase, ceea ce sugerează formularea concluziei despre necorespunderea rezultatului acordat în urma auditării cu neajunsurile identificate. Aceleași observații sunt valabile și pentru celelalte componente ale BPN. Existența unor asemenea necorespunderi între opinia formulată în urma auditării din partea auditorilor CCRM și constatările formulate de aceștia poate fi explicată prin problemele cu care se confruntă CCRM (tabelul 3.9.), inclusiv independența insuficientă a acestora. În consecință, auditul realizate de CCRM nu au potențialul să asigure credibilitatea BPN și a componentelor acestuia, transparența finanțelor publice, gestiunea corespunzătoare a activelor și pasivelor instituțiilor publice, predictibilitatea bugetului, controlul execuției bugetare, evidența contabilă și raportarea corespunzătoare.

Considerând provocările, deficiențele și problemele cu care se confruntă CCRM la realizarea auditului financiar public extern, autorii identifică, dezvoltă și formulează următoarele recomandări:

a) raționalizarea procesului de desfășurare a auditului financiar

- *actualizarea sistematică a manualelor de audit și includerea acestei măsuri în planurile strategice și anuale ale Curții de Conturi. Astfel, manualul de audit financiar trebuie să conțină procedurile legate de comunicarea eficientă a strategiei de audit și riscurilor semnificative instituției auditate. Totodată această cerință trebuie să fie explicit formulată în*

manual. În același timp, trebuie prevăzute condițiile care determină necesitatea revizuirii nivelului de materialitate;

- în scopul implementării prompte a standardului ISSAI 2250 (revizuit) se impune elaborarea unor orientări metodologice care să explice evaluarea riscurilor asociate cu neconformarea la legi și reglementări și, în special, identificarea și cuantificarea riscurilor care pot determina denaturări considerabile în situațiile financiare. Este de menționat Astfel, că conform ISSAI 2250.2, efectul legilor și reglementărilor asupra situațiilor financiare variază considerabil. Auditorii ar putea fi nevoiți să ia în considerare legi și reglementări specifice care pot avea un efect direct sau indirect asupra situațiilor financiare;*
- trebuie dezvoltate cerințele privind comunicarea rezultatelor auditului după cum prevede standardul ISSAI 2260 (revizuit): comunicarea cu cei însărcinați cu guvernarea. ISSAI 2260 (revizuit) pune accent pe instituțiile însărcinate cu guvernarea, problemele de comunicat și procesul de comunicat. Un aspect aparte care trebuie dezvoltat de către CCRM este comunicarea dificultăților care derivă din misiunea de audit. În plus, trebuie dezvoltate cerințele de comunicare pentru auditul situațiilor financiare aferente grupului;*
- aplicarea corespunzătoare în toate misiunile de audit a cerințelor privind stabilirea nivelului de materialitate: materialitatea funcțională, materialitatea pentru rapoartele financiare în ansamblu, materialitatea pentru anumite solduri ale conturilor contabile, clase de tranzacții;*
- în scopul argumentării prompte a concluziilor formulate se impune elaborarea documentației și a unor modele standardizate, asigurându-se prin acestea și a demonstrării relației dintre riscuri, obiectivele și procedurile de audit;*
- dezvoltarea și aplicarea corectă, conform standardelor, a procedurii de eșantionare statistică;*
- respectarea riguroasă, conform manualului de audit, a cerințelor referitoare la modul de pregătire a fișierelor de audit;*
- elaborarea modelelor standarde referitoare la evaluarea și documentarea denaturărilor față de materialitate;*
- elaborarea unor orientări de audit specific în cazul executării bugetului de stat respectând standardul ISSAI 2600 (revizuit);*
- desfășurarea și documentarea procedurilor de audit specific pentru auditul asupra situațiilor financiare aferente grupului, în scopul furnizării unor constatări și demonstrații explicite. În*

special această măsură se referă la situația când auditul se bazează pe activitatea echipelor de audit extern și intern;

b) perfecționarea managementului mijloacelor umane și creșterea nivelului de pregătire profesională a auditorilor financiari

- elaborarea și încadrarea planurilor strategice în domeniul managementului mijloacelor umane pe componentele acestuia în strategia de dezvoltare a Curții de Conturi;*
- elaborarea și punerea în aplicare a cadrului de competențe necesare pentru buna desfășurare a misiunilor de audit financiar și a altor activități asociate acestora, prin acest cadru urmând să fie evaluate cunoștințele, abilitățile și experiența necesară;*
- elaborarea și aplicarea unui program coerent de instruire la nivel instituțional în domeniul auditului financiar public extern pentru a pune în corespundere pregătirea specialiștilor în domeniul auditului financiar cu cerințele cadrului de competențe;*
- dezvoltarea unui sistem coerent la nivel instituțional care, în bune condiții, să ajută la formarea și creșterea abilităților și competențelor profesionale a specialiștilor noi angajați, astfel încât aceștia să poată efectua activități de audit;*
- șeful misiunii de audit trebuie să se asigure la începutul misiunii de audit financiar că membrii echipei de audit și experții potențiali au cunoștințe, abilități, competență și capacități corespunzătoare care vor asigura desfășurarea misiunii de audit financiar în bune condiții și respectând standardele;*

c) îmbunătățirea calității auditului financiar

- îmbunătățirea managementului calității la nivelul Curții de Conturi prin reconsiderarea raportării asupra calității, astfel încât acest proces să cuprindă toate activitățile importante și funcțiile;*
- includerea în planurile anuale ale Curții de Conturi și desfășurarea anuală a evaluării calității misiunilor de audit (evaluările „la fierbinte”);*
- includerea în Ghidul cadrului de calitate a următoarelor aspecte: - prevederea realizării anuale a revizurii „la rece”; - rapoartele revizurii „la rece” trebuie prezentate conducătorului instituției supre de audit;*
- monitorizarea activităților echipelor de audit prin elaborarea și implementarea politicilor și procedurilor de desfășurare a sondajelor la nivel de instituție auditată în bază de chestionare sau anchete;*

d) creșterea nivelului de implementare a recomandărilor formulate de misiunile de audit financiar extern

- în colaborare cu Parlamentul, și anume cu Comisia de control al finanțelor publice, Curtea de Conturi trebuie să elaboreze și să implementeze mecanisme eficiente care să asigure implementarea recomandărilor formulate în consecința efectuării auditului financiar.

e) asigurarea independenței Curții de Conturi

- reconsiderarea statutului Curții de Conturi formulat în Constituția Republicii Moldova prin atribuirea Curții de Conturi a calității de a fi instituție independentă și instituția supremă de audit din țară;
- asigurarea independenței financiare a Curții de Conturi prin examinarea bugetului acesteia de către Parlament fără ca acest buget să fie revizuit de MF și/sau Guvern;
- asigurarea autonomiei Curții de Conturi în ceea ce privește stabilirea și formularea priorităților și a programului de activitate a acesteia;
- în corespundere cu standardele ISSAI, în scopul înlăturării riscurilor la adresa independenței instituționale se impune elaborarea și implementarea politicii de rotație pentru angajații cheie de audit ai Curții de Conturi.

În același timp, impactul auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice poate fi evaluat și sub aspect cantitativ. În acest caz, trebuie evaluate influențele potențiale ale recomandărilor misiunilor de audit asupra bugetelor instituțiilor publice auditate, iar în ultimă instanță, asupra Bugetului Public Național. În tabelul 3.12, autorii au dezvoltat mecanismul de transmisie a recomandărilor de audit financiar asupra parametrilor bugetari, sintetizând și grupând în categorii agregate recomandările de audit financiar formulate în procesul misiunilor de audit realizate de CCRM în perioada 2017 - 2021.

Tabelul 3.12. Impactul recomandărilor de audit financiar asupra parametrilor bugetari

Recomandarea misiunii de audit	Impactul potențial al recomandării de audit, asupra:						
	Veniturilor bugetare	Cheltuielilor bugetare	Activelor nefinanciare	Activelor financiare	Datoriilor instituției	Rezultatului financiar raportat de entitatea auditată	Calității contabilității bugetare a instituției publice

înregistrarea și corectarea înscrisurilor în evidența contabilă	+		+			+	+
îmbunătățirea planificării limitelor de cheltuieli și depășirea circumstanțelor determinate de nedebursarea granturilor externe la nivelul planificat		+				+	
îmbunătățirea planificării veniturilor bugetare	+						
îmbunătățirea planificării achizițiilor publice	+	+	+				
evaluarea și contabilizarea clădirilor și terenurilor	+	+	+			+	+
recuperarea creanțelor cu termen de prescripție expirat	+				+		
respectarea disciplinei de plată; gestiunea corespunzătoare a datorilor cu termen expirat	+	+			+		
elaborarea și respectarea politicii de evidență și raportare a transferurilor bugetare cu destinație specială							+
efectuarea inventarierii anuale			+	+			
radierea din evidența contabilă a bunurilor imobile uzate fizic și moral și a sistemelor informaționale nefolosite și nelucrative			+				
capitalizarea cheltuielilor aferente investițiilor capitale efectuate la reconstrucția obiectivelor			+				
evaluarea și contabilizarea acțiunilor și altor forme de participare în capital în interiorul țării				+			
evaluarea și contabilizarea regulamentară a bunurilor imobile și investițiilor			+				

Sursa: elaborat de autori în baza tabelului A3.4 din anexa 7.

După cum urmează din tabelul 3.12, opiniile și recomandările auditului financiar întreprins de CCRM, au potențial să exercite influențe pozitive asupra rapoartelor financiare, implicit asupra bugetelor instituțiilor publice, astfel încât acestea să devină credibile, transparente și comprehensive.

În scopul evaluării dimensiunii cantitative a impactului auditului financiar extern exercitat de CCRM autorii a luat în calitate de obiect de cercetare trei primării de municipii și anume: primăria municipiului Edineț, Soroca și Ungheni. Motivele care au fost puse la baza acestei selecții constau în faptul că: - unitățile administrativ-teritoriale de nivelul întâi nu au în structura lor organizatorică nici o unitate de auditor intern, aceste UAT nefiind obligate conform Legii CFPI să instituie subdiviziuni de audit intern și, de cele mai dese ori, în cel mai bun caz, dispun de sisteme de control intern managerial slab dezvoltate. În aceste condiții, rolul auditului financiar extern este de importanță principală pentru evaluarea modalității de valorificare a fondurilor financiare publice la dispoziția entităților publice din aceste UAT; - resursele financiare publice care sunt la dispoziția autorităților APL, în special a primăriilor de municipii, sunt considerabile, ceea ce argumentează necesitatea auditului la nivelul acestora, inclusiv a auditului financiar. Astfel, tabelul A3.5. din anexa 8 prezintă informația generală despre principalele variabile agregate ale bugetelor locale din Republica Moldova. În baza acestei informații, în tabelul 3.13. este determinat locul bugetelor locale în BPN al Republicii

Moldova, acestea înregistrând 26% în veniturile, și 24% în cheltuielile și activele nefinanciare ale BPN.

Tabelul 3.13. Ponderea bugetelor locale în principalele variabile agregate ale BPN, în %

	2018	2019	2020	2021	2022
Venituri	25.3	26.6	29.2	26.3	26.1
Cheltuieli și active nefinanciare	24.4	25.7	24.5	24.8	24.1

Sursa: elaborat de autori în baza [194].

În Republica Moldova există 896 de autorități publice locale de nivelul întâi (sate, comune, orașe municipii). După cum reiese din tabelul 3.14 la nivelul unităților administrativ-teritoriale funcționează un număr important de instituții publice locale, la bilanțul acestora fiind înregistrate importante mijloace fixe și obiecte de mică valoare (OMV).

Tabelul 3.14. Numărul instituțiilor publice locale și patrimoniul acestora

	2019	2020	2021
Numărul instituțiilor publice	2 123	2 127	2 101
Fonduri fixe și OMV, mil. lei	31588	49064	58693

Sursa: elaborat de autori în baza MF [46].

Tabelul 3.15 prezintă informația referitoare la dimensiunea relativă a bugetelor primăriilor mun. Edineț, Soroca și Ungheni față de pozițiile similare ale bugetelor locale consolidate la nivel național. Astfel, bugetul mun. Ungheni, înregistrând în 2022 157 mil. lei pe partea de venituri și 161 mil. lei pe partea de cheltuieli și active nefinanciare, deține cca 0,7% din totalul veniturilor și, respectiv, a cheltuielilor și activelor nefinanciare ale bugetelor locale din Republica Moldova.

Tabelul 3.15. Ponderea bugetelor primăriilor municipiilor Edineț, Soroca și Ungheni în veniturile și cheltuielile și activele nefinanciare ale bugetelor locale consolidate

Denumirea municipiului	Variabilele bugetare	2018	2019	2020	2021	2022
Edineț	Venituri	0.33	0.32	0.30	0.36	0.47
	Cheltuieli și active nefinanciare	0.33	0.33	0.29	0.32	0.32
Soroca	Venituri	0.39	0.37	0.37	0.38	0.40
	Cheltuieli și active nefinanciare	0.39	0.36	0.32	0.35	0.42
Ungheni	Venituri	0.62	0.59	0.58	0.62	0.66
	Cheltuieli și active nefinanciare	0.66	0.63	0.57	0.57	0.67

Sursa: elaborat de autori în baza tabelelor din Anexa 8.

Bugetul mun. Edineț, înregistrând în 2022 113 mil. lei pe partea de venituri și 78 mil. lei pe partea de cheltuieli și active nefinanciare, deține cca 0,5% din totalul veniturilor, și 0,3% din totalul cheltuielilor și activelor nefinanciare ale bugetelor locale din Republica Moldova.

Bugetul mun. Soroca, înregistrând în 2022 95 mil. lei pe partea de venituri și 101 mil. lei pe

partea de cheltuieli și active nefinanciare, deține cca 0,4% din totalul veniturilor și, respectiv, a cheltuielilor și activelor nefinanciare ale bugetelor locale din Republica Moldova.

Îterăm prevederea din articolul 32 al Legii nr. 260 din 07.12.2017 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova conform căreia CCRM are obligația să efectueze anual auditul financiar asupra executării bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat, fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală și bugetele ministerelor [18]. În acest sens, efectuarea auditurilor financiare externe privind executarea bugetelor locale este o activitate mai puțin frecventă și / sau realizată la intervale mai mari decât un an.

Astfel, menționăm că ultimele audituri financiare (auditul asupra rapoartelor financiare) efectuate de CCRM asupra bugetelor locale ale primăriilor mun. Edineț, Soroca și Ungheni țin de exercițiul încheiat la 31 decembrie 2019 [43; 44; 45].

În procesul misiunii de audit financiar efectuat la primăria municipiului Edineț [43] au fost identificate următoarele deficiențe:

- neexecutarea indicilor planificați/aprobați la nivelul bugetului UAT;
- subevaluarea contului 371 „Terenuri” cu suma totală de 214,0 mil. lei;
- majorarea eronată a contului 415 „Acțiuni și alte forme de participare în capital în interiorul țării” cu suma de 107384,2 mil lei;
- existența denaturărilor semnificative legate de faptul că 54 ha de străzi nu sunt înregistrate la contul 312 „Construcții speciale”;
- existența denaturărilor semnificative legate de faptul că 12,439 km de gaze ducte nu sunt înregistrate la contul 313 „Instalații de transmisie”.

Prin aceste constatări este compromisă credibilitatea bugetului și transparența finanțelor publice ale primăriei mun. Edineț, rapoartele financiare ale acestei entități publice neprezentând o imagine corectă și fidelă în corespundere cu cadrul regulamentar existent de raportare financiară.

Astfel, în confirmarea acestei concluzii, autorii prezintă tabelul 3.16 în care este reflectat nivelul execuției bugetului primăriei mun. Edineț în 2019 față de valorile precizate ale acestuia.

Tabelul 3.16. Nivelul execuției bugetului primăriei mun. Edineț (în mii lei și % față de nivelul precizat)

	2019	
	executat față de precizat	
	devieri (+/-)	în %
Venituri	-1156.1	97.9
Impozitul funciar pe terenurile cu destinație agricolă de la gospodăriile taranesti	-39.5	81.6
Taxa pentru prestarea serviciilor de transport auto de calatori	-14.8	81.4
Taxa pentru salubritate	-11.1	7.5
Cheltuieli	-2890.3	93.4

Formare profesionala	-17.5	38.4
Deplasari de serviciu peste hotare	-20.3	46.6
Servicii editoriale	-46	49.1
Active nefinanciare	-4485.2	76.4
Reparatii capitale ale constructiilor speciale	-124.2	45.4
Procurarea pieselor de schimb	-43.1	49.9
Procurarea materialelor în scopuri didactice, stiintifice si alte scopuri	-19.6	42.9

Sursa: elaborat de autori în baza [194].

După cum urmează din informația conținută de tabelul 3.16, veniturile au fost realizate în proporție de 97,9% față de nivelul precizat, cheltuielile – în proporție de 93,4%, iar activele nefinanciare – în proporție de 76,4%. Neexecutarea nivelului aprobat / precizat al bugetului local indică, Astfel la probleme în planificarea și gestionarea finanțelor publice locale, dar și la probleme derivate din schimbarea frecvență pe parcursul anului bugetar a legislației în vigoare și de natura relațiilor interbugetare. Un loc aparte, în acest sens, îl ocupă lipsa la nivelul primăriei mun. Edineț a funcției de audit intern.

Impactul sub aspect cantitativ al concluziei auditului financiar extern referitoare la neexecutarea indicilor planificați poate fi urmărit în baza analizei nivelului execuției bugetului local în anii următori. În acest scop, autorii prezintă în anexa 9 tabelul A3.12 care conține informația despre execuția bugetului local în anul 2020. Concluziile care pot fi formulate pentru anul 2020 sunt similare celor menționate de Raportul CCRM pentru anul 2019: indicii planificați / aprobați / precizați nu au fost atinși. Mai mult ca atât, diferența nivelului executat față de nivelul precizat este și mai mare: 90,9% la venituri, 83% la cheltuieli și 45,4% la active nefinanciare.

După cum urmează în tabelul A3.15, pentru anul 2021 situația s-a ameliorat pe partea veniturilor bugetare, nivelul de executare reprezentând 105,5% față de cel precizat. În ceea ce privește, cheltuielile și activele financiare situația este la fel de nesatisfăcătoare.

În susținerea concluziei despre impactul pozitiv redus al deficiențelor menționate în cadrul misiunii de audit financiar extern din 2019, autorii prezintă în tabelul 3.17 analizele analizei nivelului execuției bugetului primăriei mun. Edineț pentru anul 2022.

Tabelul 3.17. Nivelul execuției bugetului primăriei mun. Edineț (în mil lei și % față de nivelul precizat)

	2022	
	executat față de precizat	
	devieri (+/-)	în %
Venituri	3460	103.2
Impozitul funciar al persoanelor fizice-cetateni	-44	84.1
Impozit privat	-2.6	34.7
Taxa pentru parcare	-9.5	21.3
Cheltuieli	-18588.9	75.3
Bunuri si servicii	-13881.7	55.5
Formare profesionala	-44	28.7
Deplasari de serviciu în interiorul tarii	-83.3	12.4

Active nefinanciare	-32496.5	39.3
Procurarea construcțiilor speciale	-6356.3	7.2
Masini si utilaje	-2195.5	19.5
Materiale de uz gospodaresc si rechizite de birou	-497.3	26.1

Sursa: elaborat de autori în baza [194].

Deși pe partea de venituri, nivelul de execuție este de 103,2%, situație îmbunătățită față de anul 2019, pe partea de cheltuieli și active nefinanciare situația este la fel de necorespunzătoare ca și în anul 2019.

Autorii menționează că cele mai evidente neexecutări în perioada analizată (2019-2022) vizează taxele și impozitele locale, pe partea de venituri, la cheltuieli – cheltuielile cu bunuri și servicii și formarea profesională, pe partea activelor nefinanciare – procurarea mașinilor, utilajelor și construcțiilor speciale. Toate aceste elemente reprezintă factori determinanți ai dezvoltării economico-sociale a municipiului.

Referitor la celelalte deficiențe identificate de CCRM este dificil de urmărit dacă acestea au fost înlăturate. În acest sens, autorii menționează prevederea din art. 35 al Legii nr. 397 din 16.10.2003 privind finanțele publice locale conform căreia „analizele inspectărilor și controalelor execuției bugetelor locale trebuie să fie examinate de autoritatea reprezentativă și deliberativă, fiind luate deciziile necesare și obligatoriu publicate [17]. Nici Raportul asupra auditului financiar al CCRM, nici informația despre înlăturarea deficiențelor constatate nu sunt plasate pe site-ul oficial al primăriei. Această constatare se referă și la celelalte două primării – cea a mun. Soroca și a mun. Ungheni.

Pentru a consolida concluziile aferente impactului auditului financiar extern, autorii au efectuat și analiza bugetelor primăriilor Soroca și Ungheni.

Astfel, în procesul misiunii de audit financiar întreprins la primăria municipiului Soroca în 2019 au fost identificate următoarele deficiențe [44]:

- neexecutarea indicilor planificați/aprobați la nivelul bugetului UAT;
- subevaluarea contului 371 „Terenuri” cu suma totală de 290, 0 mil. lei;
- subevaluarea activelor nefinanciare la contul 312 „Construcții speciale” cu suma de 242,2 mil. lei;
- diminuarea contului 313 „Instalații de transmisie” cu suma de 57,1 mil. lei;
- supraevaluarea contului 415 „Acțiuni și alte forme de participare în capital în interiorul țării” cu suma de 36,4 mii lei;
- diminuarea contului 415 „Alte forme de participare în capital în interiorul țării” cu suma de 2258,0 mii lei;

- majorarea valorii contului 222500 „Cheltuieli privind serviciile de reparații curente” cu suma de 7067,7 mii lei;

- diminuarea contului 311 „Clădiri” cu 1363,0 mii lei;
- diminuarea contului 312 „Construcții speciale” cu 5704,7 mii lei.

Prin aceste constatări este compromisă credibilitatea bugetului și transparența finanțelor publice ale primăriei mun. Soroca, rapoartele financiare ale acestei entități publice neprezentând o imagine corectă și fidelă în corespundere cu cadrul regulamentar existent de reportare financiară.

Astfel, în confirmarea acestei concluzii, autorii prezintă în aneaza 9 tabelul A3.10 în care este reflectat nivelul execuției bugetului primăriei mun. Soroca în 2019 față de valorile precizate ale acestuia. Dacă pe partea de venituri și active nefinanciare, situația este una favorabilă (100,8% și, respectiv, 101,3%), atunci pe partea de cheltuieli nivelul neexecuției a constituit 95,6%.

Conform analizei efectuate de autori în tabelele A3.13, A3.16 și A3.19 din anexa 9, impactul auditului financiar extern în cazul acestei constatări poate fi considerat în cel mai bun caz nul, deoarece în perioada de după audit (2020-2022) atât cheltuielile, cât și activele nefinanciare au fost subexecutate într-o proporție considerabilă.

În procesul misiunii de audit financiar extern întreprins la primăria municipiului Ungheni în 2019 au fost identificate următoarele deficiențe [45]:

- neexecutarea indicilor planificați/aprobați la nivelul bugetului UAT;
- subevaluarea valorii terenurilor cu 608,74 mil.lei;
- diminuarea valorii contului 313 „Instalații de transmisie” cu suma de 16,77 mil.lei;
- creșterea neargumentată a valorii grupei de conturi „Uzura mijloacelor fixe” cu suma totală de 6,7 mil.lei;
- creșterea valorii conturilor 281 „Alte cheltuieli curente” și 291 „Transferuri capitale acordate cu destinație specială” în sumă totală de 6,39 mil.lei;
- subevaluarea valorii contului 312 „Construcții speciale” cu 1,3 mil.lei;
- primăria nu deține lista completă a bunurilor transmise în capitalul entităților fondate.

Prin aceste constatări este compromisă credibilitatea bugetului și transparența finanțelor publice ale primăriei mun. Ungheni, rapoartele financiare ale acestei entități publice neprezentând o imagine corectă și fidelă în corespundere cu cadrul regulamentar de reportare financiar existent.

Astfel, în confirmarea acestei concluzii, autorii prezintă în aneaza 9 tabelul A3.11 în care este reflectat nivelul execuției bugetului primăriei mun. Ungheni în 2019 față de valorile precizate ale

acestui. Atât pe partea de venituri, cât și pe partea de cheltuieli și active nefinanciare, situația este una nefavorabilă, nivelul neexecuției constituind 95,9%, 95,5%, și 96,2%, respectiv.

Conform analizei efectuate de autori în tabelele A3.14, A3.17 și A3.20 din anexa 9, impactul auditului financiar extern în cazul acestei deficiențe poate fi considerat pozitiv doar în ceea ce privește planificarea și execuția veniturilor bugetare. În cazul cheltuielilor și al activelor nefinanciare, nivelul execuției bugetare față de valorile precizate a fost sub 100%.

Tabelul 3.18. Sinteza concluziilor asupra impactului auditului financiar extern în cazul entităților publice auditate

	Primăria mun. Edineț	Primăria mun. Soroca	Primăria mun. Ungheni
Impactul auditului financiar			
Publicarea Raportului de audit financiar pe site-ul entității	Nu	Nu	Nu

Notă: Mărima impactului:

Lipsă de impact	
Impact redus	
Impact moderat	
Impact considerabil	

Sursa: elaborat de autori în baza propriilor evaluări.

În același timp, autorii, examinând rapoartele anuale ale CCRM, în special, rapoartele de audit asupra rapoartelor financiare ale entităților de la nivelul APL, constată că erorile și deficiențele identificate în procesul misiunilor de audit poartă mai degrabă un caracter sistemic, decât un caracter individual, specific.

3.2. Consolidarea impactului pozitiv al auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice prin asigurarea independenței acestuia

Instituțiile Supreme de Audit recunosc, în general, opt principii de bază, care decurg din Declarația de la Lima și deciziile luate la cel de-al XVII-lea Congres al INTOSAI (la Seul, Coreea), ca cerințe esențiale pentru auditarea adecvată a sectorului public¹¹. Nivelul de respectare a acestor principii determină nivelul de independență a activităților de audit. Conținutul principiilor INTOSAI se rezumă la următoarele:

¹¹ INTOSAI-P INTOSAI 10 Mexico Declaration on SAI Independence. Disponibil pe: https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INTOSAI_P_10_en_2019.pdf [192].

Principiul 1. Existența unui cadru constituțional/statutar/legal adecvat și eficient și a prevederilor de aplicare de facto a acestui cadru.

Principiul 2. Independența șefilor și a membrilor ISA (ai instituțiilor colegiale), inclusiv securitatea mandatului și imunitatea legală în îndeplinirea normală a atribuțiilor lor.

Principiul 3. Un mandat suficient de larg și deplină discreție, în îndeplinirea funcțiilor ISA.

Principiul 4. Acces nerestricționat la informații.

Principiul 5. Dreptul și obligația de a raporta activitatea lor.

Principiul 6. Libertatea de a decide conținutul și calendarul rapoartelor de audit și de a le publica și disemina.

Principiul 7. Existența unor mecanisme eficiente de urmărire a recomandărilor ISA.

Principiul 8. Autonomia financiară și managerială/administrativă și disponibilitatea mijloacelor umane, materiale și monetare adecvate. ISA ar trebui să dispună de resurse umane, materiale și monetare necesare și rezonabile. Executivul nu trebuie să controleze sau să direcționeze accesul la aceste resurse. ISA își gestionează propriul buget și îl alocă în mod corespunzător. Legislativul sau una dintre comisiile sale sunt responsabile pentru a se asigura că ISA au resursele adecvate pentru a-și îndeplini mandatul. ISA au dreptul de a face apel direct la legislativ dacă resursele puse la dispoziție sunt insuficiente pentru a le permite să își îndeplinească mandatul.

Independența activității de audit, determină soliditatea și caracterul obiectiv al cadrului instituțional al auditului financiar. Autorii urmărește să stabilească capacitatea instituției și / sau a subdiviziunilor responsabile de exercitare a auditurilor financiare și a sistemelor de care depinde calitatea auditurilor financiare (în primul rând, SCIM) în instituțiile publice prin prisma independenței acestora.

Autorii evaluează calitatea cadrului instituțional al auditului financiar, inclusiv independența acestuia, prin prisma următoarelor repere de comparație:

- evaluări proprii ale autorii obținute în urma realizării unui sondaj de specialitate;
- standardele naționale și internaționale în domeniul auditului public;
- analizele misiunilor de audit intern și extern;
- analize și evaluări ale instituțiilor internaționale specializate în domeniul auditului public;
- analize și evaluări ale organizațiilor societății civile din Republica Moldova;
- analize și evaluări ale instituțiilor internaționale specializate inclusiv în problematica auditului public.

Auditul financiar intern. Independența activității de audit intern, inclusiv al celui exercitat în domeniul financiar-contabil, este reflectat în următoarele Standarde Naționale de Audit Intern¹²:

- Standardul național de audit intern, SNAI 1100 formulează regula conform căreia, activitatea de AI trebuie să fie independentă, iar auditorii interni trebuie să manifeste obiectivitate în exercitarea atribuțiilor lor;
- SNAI 1110 statuează obligativitatea subordonării conducătorului activității de AI direct managerului instituției publice;
- SNAI 1111 reglementează, în scopul asigurării independenței funcției de audit intern, modalitatea de interacțiune a conducătorului activității de AI cu managerul superior al instituției publice;
- SNAI 1112 formulează regula obligativității întreprinderii măsurilor de protecție în cazul dacă conducătorul activității de AI deține sau acestuia i se cere să îndeplinească atribuții care sunt în afara funcției de AI

Tabelul 3.19. Independența SAI și obiectivitatea auditorilor interni în instituțiile publice de la nivelul APL (evaluare în bază de sondaj)

Întrebarea din chestionar	Răspunsurile	Repartizarea răspunsurilor după profilul respondenților: manageri superiori de la nivelul APL	
		APL de nivelul 2	APL de nivelul 1
SAI este subordonată direct managementului superior al instituției publice?	Da	22	-
	Nu	0	-
În cadrul instituției publice, activitatea de audit intern este comasată organizațional cu alte activități?	Da	4	-
	Nu	18	-
		Repartizarea răspunsurilor după profilul respondenților: specialiști, auditori de la nivelul APL	
		APL de nivelul 2	APL de nivelul 1
În calitatea Dvs. de auditor intern, sunteți pus în situația să îndepliniți și sarcini suplimentare care nu țin direct de funcția de audit intern?	Da	10	-
	Nu	14	-
În calitatea Dvs. de auditor intern, ați fost implicat(ă) în realizarea misiunilor de audit de asigurare care au urmărit să auditeze procesele de care ați fost responsabili în ultimele douăsprezece luni?	Da	5	
	Nu	19	
În calitatea Dvs. de auditor intern, v-ați confruntat cu situația limitării accesului la documente, date importante, informații și explicații de la angajații și conducătorul unității auditate?	Da	6	
	Nu	18	

¹² aprobate prin ordinul MF nr. OMF153/2018 din 12.09.2018.

Sursa: elaborat de autori în baza prelucrării chestionarelor.

Pentru a evalua independența funcției de audit intern, inclusiv al auditului asupra domeniului financiar-contabil prezintă interes următoarele întrebări și răspunsuri pe care autorii le-a formulat și identificat pe parcursul realizării propriului sondaj. Întrebările și răspunsurile legate de independența AI la nivelul instituțiilor APL sunt prezentate în tabelul 3.19.

Din 22 de manageri de vârf ai APL de nivel 2, 22 (100%) au indicat că SAI este subordonată direct managementului superior al instituției publice. În același timp, 4 respondenți (sau 18%) au afirmat că în cadrul instituției publice pe care o conduc, activitatea de audit intern este comasată organizațional cu alte activități. Dintre cei 24 de specialiști / auditori interni respondenți, 10 (42%) au indicat că în activitatea lor de auditori interni sunt puși în situația să îndeplinească și sarcini suplimentare care nu țin direct de funcția de audit intern. În același timp, 5 respondenți (21%) au confirmat faptul că au fost implicați în realizarea misiunilor de audit de asigurare care au urmărit să auditeze procesele de care au fost responsabili în ultimele douăsprezece luni. 6 respondenți au indicat că în calitatea lor de auditori interni, s-au confruntat cu situația limitării accesului la documente, date importante, informații și explicații de la angajații și conducătorul unității auditate. Aceste constatări influențează independența funcției de audit intern al domeniului financiar-contabil și, în cele din urmă, performanța instituției publice.

Tabelul 3.20. Sinteza situațiilor identificate de MF ca prejudiciind independența SAI

Situații care afectează independența SAI	2019	2020	2021
activitatea de AI este comasată organizațional cu alte activități	2 instituții publice: - Inspectoratul pentru Protecția Mediului; - I.P. "Serviciul Național Unic pentru Apelurile de Urgență 112"	2 instituții publice: - Inspectoratul pentru Protecția Mediului; I.P. "Serviciul Național Unic pentru Apelurile de Urgență 112"	4 instituții publice: - Inspectoratul pentru Protecția Mediului; - I.P. "Serviciul Național Unic pentru Apelurile de Urgență 112" - IMSP Spitalul Clinic Republican „Timofei Moșneaga”; - IMSP Centrul Național de Asistență Medicală Urgentă și Prespitalicească
sarcini suplimentare, care nu sunt atribuite funcției de AI	13 SAI (25%)	9 SAI (17%)	9 SAI (16%)
efectuarea de către SAI a activităților de inspectare (revizie) financiară	3 SAI: - MEI - CR Ocnița - CR Orhei	2 SAI: - MAEIE - MEI	2 SAI: - IMSP Centrul Național de Asistență Medicală Urgentă Prespitalicească
efectuarea misiunilor de audit de asigurare, care au avut ca scop auditarea proceselor de care auditorii interni au fost	3 SAI: - MADRM - CR Ocnița - SFS	3 SAI: - ANTA - CR Cantemir - ARI	4 SAI: - CR Cantemir, - Agenția Apele Moldovei - Agenția Națională Transport Auto - IMSP Centrul Național de Asistență Medicală Urgentă Prespitalicească

responsabili în ultimele 12 luni			
limitarea accesului AI la informații	3 SAI: - PMC - CR Orhei - ASP	5 SAI: - MADRM - ASP - PM Chișinău - CR Căușeni - IMSP V.Ignatenco	3 SAI: - Ministerului Agriculturii și Industriei Alimentare - Agenției Servicii Publice - Inspectoratul General de Carabinieri

Sursa: elaborat în baza [33; 34; 35; 36].

Informația prezentată în tabelul 3.20, sintetizând Rapoartele de specialitate ale Ministerului Finanțelor, sugerează concluzia despre proporția încălcării principiului de independență a activității de AI. Mai mult ca atât, acele instituții care au comis încălcări ale acestui principiu, continuă să se abțină de la întreprinderea măsurilor de corectare a situației.

De aceea, instituțiile publice și MF în calitate de autoritate de reglementare trebuie să întreprindă acțiuni de corectare a situațiilor care afectează independența funcției de AI.

Controlul intern managerial. 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. În același timp, frecvent, acestea sunt nefuncționale și, în cele din urmă, este afectată gestiunea în bune condiții a mijloacelor financiare publice.

Un aspect critic la adresa SCIM sunt reorganizările frecvente ale APC. Aceste modificări structurale reprezintă o provocare serioasă pentru sustenabilitatea SCIM, în instituțiile reorganizate și cele nou constituite este compromisă conservarea memoriei instituționale. Astfel, 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 constituite într-o tendință continuă.

Totodată, este de menționat că CCRM nu prezintă nici o informație referitoare la calitatea auditului intern în instituțiile publice.

Evaluarea cadrului instituțional al auditului financiar extern. Pentru evaluarea cadrului instituțional al auditului financiar extern, exercitat de către Curtea de Conturi a Republicii Moldova,

autorii 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 [178], fiecărei țări i se atribuie un grad de independență al ISA în funcție de punctajului 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 Astfel 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. De aceea, 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.

Autorii își propune să cuantifice cu ajutorul unui model unifactorial de regresie influența gradului de independență a instituțiilor supreme de audit asupra Indicelui eficacitatea guvernului. Indicele eficacitatea guvernului semnifică în această analiză eficiența instituțiilor publice considerate ca un tot întreg. La baza acestei evaluări autorii pune ipoteza conform căreia un audit extern eficient, inclusiv auditul financiar, determină eficiență în activitatea guvernului. În scopul identificării acestei dependențe autorii 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 autorii folosește Indicele eficacitatea 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 3.2.

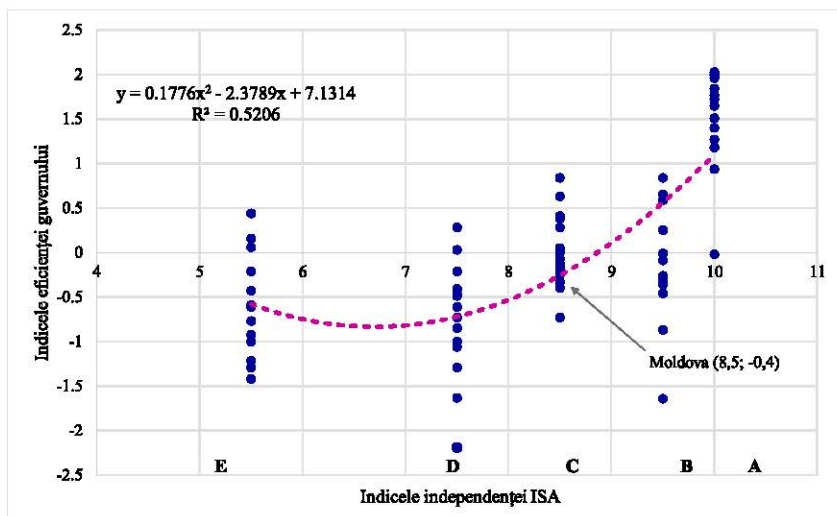


Fig. 3.2. Influența Indicelui Independenței instituției supreme de audit asupra Indicelui de eficiență a guvernului, anul 2021

Sursa: elaborat de autori în baza bazelor de date ale Băncii Mondiale prezentate în tabelul A3.1. din Anexa 4.

Urmărind graficul împrăștiertii 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 3.2 independența instituției supreme de audit exercită o influență pozitivă indirectă și moderată asupra eficacitatea guvernelor, coeficientul de corelație fiind egal cu 0,52. Cu cât indicele independenței ISA crește, cu atât crește indicele eficacitatea guvernului.

Datele incluse în analiză reprezintă analizele 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 acestuia să își elaboreze propriul

buget, MF trebuind să îi aprobe bugetul, după care acest buget este înaintat Guvernului și Parlamentului pentru aprobare. Astfel, CCRM nu are flexibilitate suficientă în a-și forma propriul buget în corespundere cu prioritățile sale.

3.3. Valorizarea instituțiilor publice din Republica Moldova prin corelarea auditului financiar cu auditul valorii pentru bani

Auditul valorii pentru bani (Value For Money Audit, VfM, eng.) poate fi definit ca o examinare obiectivă, profesională și sistematică a sistemelor și procedurilor pe care conducerea le-a stabilit pentru a asigura că:

- resursele financiare, umane și fizice sunt gestionate ținând cont de principiul de economie, eficiență și eficacitate; și
- relațiile de responsabilitate sunt urmărite și respectate.

Odată cu extinderea monitorizării, supravegherii și controlului din partea publicului și a fondatorilor / acționarilor, există un apel tot mai mare adresat sectorului public și privat de a-și demonstra responsabilitatea și respectul pentru utilizarea fondurilor și mijloacelor publice / acționarilor într-un mod econom, eficient și eficace.

În sectorul public, întrebarea cheie care se pune frecvent este dacă viziunea, misiunea și analizele dorite aferente activităților/programelor unei instituții publice sunt atinse în mod rentabil.

În acest sens, autorii consideră că se impune elaborarea unei metodologii care să ajute instituțiile din sectorul public să dezvolte un cadru corespunzător conceptului valorii pentru bani și să operaționalizeze și să integreze valoarea pentru bani în procesele lor de lucru.

Definiția auditului valorii pentru bani. Un audit al valorii pentru bani este o examinare sistematică, intenționată, organizată și obiectivă a activităților instituțiilor publice. Acesta oferă o evaluare a performanței acestor activități; cu informații, observații și recomandări menite să promoveze instituții responsabile, oneste și productive; și încurajează responsabilitatea și cele mai bune practici.

Domeniul de aplicare a auditului valorii pentru bani include examinarea principiilor de economie, eficiență, eficacitate și a efectelor asupra mediului ale activităților instituțiilor publice; proceduri de măsurare a eficacității; relații de responsabilitate; protejarea bunurilor publice; și conformarea cu autoritățile.

Subiectul auditului poate fi o entitate publică sau o activitate, o activitate sectorială sau o zonă funcțională la nivelul administrației publice.

În procesul de audit al valorii pentru bani cel puțin următoarele situații trebuie să atragă atenție:

- conturile contabile nu au fost întreținute cu fidelitate sau în mod corespunzător sau banii publici nu au fost contabilizați sau plătiți în totalitate, în conformitate cu actele normative;
- evidențele esențiale nu au fost păstrate sau regulile și procedurile aplicate au fost insuficiente pentru a proteja și controla proprietatea publică, pentru a asigura o verificare eficientă a evaluării, colectării și alocării corecte a veniturilor și pentru a se asigura că cheltuielile au fost efectuate numai conform autorizației bugetare;
- banii au fost cheltuiți altfel decât pentru scopurile pentru care au fost alocați de autorizația bugetară;
- banii au fost cheltuiți fără a ține cont de principiul economie sau eficacitatea;
- nu au fost stabilite proceduri satisfăcătoare pentru măsurarea și raportarea eficacității programelor, acolo unde astfel de proceduri ar putea să fie implementate în mod adecvat și rezonabil;
- banii au fost cheltuiți fără a ține cont de efectele asupra mediului ale acestor cheltuieli în contextul dezvoltării durabile.

Situațiile enumerate mai sus nu definesc sau limitează în mod specific domeniul de aplicare al auditurilor valorii pentru bani, dar indică faptul că acestea sunt de o natură pe care organele deliberative și/sau executive doresc să fie examinate.

Auditorii trebuie să înțeleagă politicile pertinente pentru a audita în mod eficient, iar auditul valorii pentru bani ne aduce inevitabil mai aproape de aspectele de politică.

Astfel, sunt de menționat următoarele subiecte:

- economia sau eficiența implementării politicii;
- dacă practicile respectă așteptările politicii;
- adecvarea analizei pe care se bazează o politică sau un program;
- oportunități de a completa lacunele politicilor;
- nevoia de a actualiza sau de a îmbunătăți politica existentă.

Selectarea zonei potrivite pentru auditul valorii pentru bani. Punctul de pornire în procesul de planificare a auditului raportat la valoarea pentru bani este să decidă ce să auditeze din multitudinea de activități ale instituțiilor publice. Acesta este un exercițiu complex și provocator care necesită o bună cunoaștere a activității sau sectorului de activitate al entității și un nivel ridicat de raționament.

Este, totuși, unul dintre cei mai importanți pași ai procesului, dacă se urmărește să fie îndeplinite cerințele mandatului în mod eficient din punct de vedere al costurilor. Dacă selectarea subiecților de audit nu se face bine, toate lucrările de audit care urmează vor avea șanse mici de a produce rezultate satisfăcătoare.

La început trebuie să fie stabilite o serie de principii care să ghideze activitatea de audit al valorii pentru bani. În calitate de principii, pot fi considerate următoarele:

- promovarea unei administrații publice responsabile, oneste și productive;
- concentrarea pe probleme semnificative pentru a obține un impact pozitiv și măsurabil în beneficiul cetățenilor;
- promovarea responsabilității și a celor mai bune practici în operațiunile administrației publice, implicit instituțiilor publice;
- promovarea valorii pentru bani și conformarea cu autoritățile în utilizarea fondurilor strânse de la contribuabili.

Procesul de planificare implică mai multe niveluri de activitate care interacționează într-o manieră complexă înainte de începerea unui audit. Acestea includ identificarea politicilor la nivelul oficiului / subdiviziunii de audit care se aplică tuturor auditurilor; selecția entităților, domeniilor funcționale și sectoarelor care urmează să fie examinate în timp; și alegerea programelor sau activităților de examinat. Toate etapele sunt conduse de aceleași trei criterii: semnificația zonei; relevanța activităților de audit propuse pentru mandatul oficiului / subdiviziunea de audit; și auditabilitate.

Semnificația include noțiunile de materialitate, importanța pentru obținerea rezultatelor administrației publice, riscul de dificultăți și interesul public actual.

Relevanța se referă la faptul dacă domeniul luat în considerare intră sau nu în mandatul oficiului / subdiviziunii de audit. Exemple de domenii de interes ar fi deciziile de politică sau administrarea programelor furnizate de alte niveluri de guvernare.

Auditabilitatea definește dacă zona poate fi sau nu auditată.

Procesul de planificare a oficiului / subdiviziunii de audit. Oficiul / subdiviziunea de audit urmează să stabilească un proces amplu de consultare, analiză și planificare pentru a se asigura că aspectele relevante sunt auditate în timp util și că cerințele mandatului vor fi îndeplinite. Nu este posibil să fie auditat fiecare aspect al administrației publice și este nevoie de un proces pentru a selecta cele mai semnificative domenii.

Mai jos autorii prezintă o scurtă descriere a acestui proces.

Priorități de audit al valorii pentru bani pot fi identificate după cum urmează:

- prioritățile de audit ale valorii pentru bani trebuie să ofere un accent corporativ asupra priorităților de audit actuale și viitoare și teme majore de audit;
- prioritățile se bazează pe o viziune generală a activităților administrației publice și instituțiilor acesteia menite să identifice problemele emergente; schimbări majore în programe, sisteme administrative și niveluri de cheltuieli; oportunități de îmbunătățire; riscuri; și preocupările actuale ale reprezentanților autorităților reprezentative, deliberative, executive și cetățeni;
- informațiile pentru analiză pot fi căutate de la membrii parlamentului, guvernului, lideri eminenti din afaceri, profesii de consultanță și contabilitate, lumea academică, organizații neguvernamentale și de mediu, și alte niveluri de guvernare. Echipele de audit își vor introduce cunoștințele despre evoluțiile majore în entitățile și domeniile lor funcționale.

Strategia instituțională, sectorială și zonă funcțională. Strategia instituțională, sectorială și strategia unei anumite zone funcționale va propune o strategie de audit, care acoperă o perioadă de cinci ani, pentru toate departamentele, agențiile și zonele funcționale.

Strategia de audit:

- este concepută pentru a se asigura că toate domeniile semnificative ale administrației publice care intră sub incidența mandatului sunt luate în considerare pentru audit;
- va conține un program prioritarizat al auditurilor propuse, identifică domeniile în care este necesară o abordare sectorială și oferă obiective preliminare de audit, estimări ale cerințelor de resurse, o frecvență ideală a auditului, propuneri pentru lucrările curente și domenii cu risc ridicat neauditat recent sau programate pentru audit.

Abordarea auditului valorii pentru bani în instituțiile publice de la nivelul APL din Republica Moldova. Autorii își fundamentează abordarea pe următoarele legi și prevederi legale:

- Legea nr. 229 din 2010 privind controlul financiar public intern.

Astfel, legea:

- la art. 19, alineatul (1), indică formele prin care poate fi organizat auditul intern, și anume: a) audit intern realizat de subdiviziunea constituită în structura instituției publice; b) audit intern realizat prin asociere; c) audit intern realizat în bază de contract.

- la art. 19, alineatul (2) menționează că în structurile autorităților APL de nivelul doi subdiviziunea de audit intern se constituie în număr de cel puțin două unități de personal [16].

- Legea nr. 436 din 2006 privind administrația publică locală.

Astfel, legea:

- prevede la art. 45, alineatul (1) că Consiliul raional, printre altele: aprobă structura organizatorică și efectivul-limită aferent aparatului președintelui raionului și subdiviziunilor subordonate CR; audiază analizele auditurilor publice externe realizate de CCRM; decide asupra gestiunii bunurilor publice și private ale raionului; decide, conform legii și în cadrul competenței sale, organizarea serviciilor publice de interes raional și/sau regional și aprobă tarifele la serviciile cu plată prestate ea; elaborează și aprobă strategii, prognoze, planuri și programe de dezvoltare socială și economică a raionului etc., monitorizează realizarea acestora; decide, în condițiile legii, asocierea cu alte autorități ale APL, inclusiv cooperarea transfrontalieră, pentru realizarea unor lucrări și servicii de interes public, promovarea și protejarea intereselor autorităților APL, precum și colaborarea cu agenți economici și asociații obștești din țară și din străinătate, în scopul realizării unor acțiuni sau lucrări de interes comun;
- la art. 45 alineatul (2), indică că CR poate realiza și alte competențe în condițiile legii, cu condiția asigurării surselor de finanțare pentru acoperirea integrală a costurilor realizării lor [17].

Consiliile locale pot solicita Consiliului raional efectuarea auditurilor valorii pentru bani în corelare cu auditul financiar.

Solicitările potențiale ale Consiliilor locale:

a) Audituri de performanță care se concentrează pe valoarea pentru bani pentru o serie de instituții publice locale în corelare cu audituri financiare. Auditul va fi efectuat în numele Consiliului raional.

Conceput pentru a stabili dacă instituțiile publice locale îndeplinesc criteriile de economie, eficiență și eficacitate (cele trei „E”) în îndeplinirea misiunilor și inițiativelor lor de bază consumând resurse publice.

b) Asistarea Consiliilor locale să administreze un modul cuprinzător de cunoștințe care încapsulează teoria valorii pentru bani și cadrul conceptual pentru operaționalizarea valorii pentru bani, precum și aplicațiile sale în procesele interne ale consiliilor locale supravegheate.

Conceptul propus de autori pentru Consiliile raionale:

Pentru solicitarea a): Efectuarea auditului de performanță al consiliilor locale și prezentarea concluziilor la Consiliul raional în trei faze:

- faza 1: planificarea și stabilirea domeniului auditului,
- faza 2: colectarea de dovezi și
- faza 3: raportare.

Analizele potențiale pentru solicitarea a): Dezvoltarea abordării sistematice în trei etape pentru a identifica constatările cheie ale valorii pentru bani adecvate care acoperă programele și procesele instituțiilor publice. Raportarea structurată la fiecare fază permite Consiliilor raionale să urmărească progresul și să se asigure că obiectivele generale sunt îndeplinite.

Analizele potențiale pentru solicitarea b): Recomandările furnizate vor permite primăriilor și consiliilor locale să convină asupra unei definiții de lucru pentru valoarea pentru bani în care să poată fi încorporat un sistem de măsurare a performanței între primărie, consiliile locale și instituțiile publice locale.

Abordarea propusă de autori va folosi procesele selectate la nivelul primăriilor, consiliilor locale și instituțiilor publice locale ca studii de caz.

Procesul de transformare va necesita implementarea atât a unui cadru de principii directoare, deoarece valoarea pentru bani este în multe cazuri o tematică subiectivă, cât și a unui program de comunicare eficient între Consiliul raional, consiliile locale, primării și instituțiile publice locale subordonate pentru a obține un consens asupra modului în care valoarea pentru bani trebuie măsurată.

CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI

Auditul public este de o semnificație deosebită pentru societățile democratice moderne în modelarea comunității, organizațiilor, instituțiilor și societății în scopul asigurării interesului public, auditorii putând fi considerați. În cadrul auditului public un rol important aparține auditului financiar public, care, pentru a contribui simțitor la îmbunătățirea gestiunii fondurilor financiare publice trebuie realizat în cooperare cu auditul public al valorii pentru bani..

În consecința analizei literaturii de specialitate conform căreia calitatea auditului financiar la nivelul instituțiilor publice influențează calitatea gestiunii finanțelor publice, formulează următoarele concluzii:

1. Auditul public este, de obicei, clasificate în trei grupe principale: audituri financiare, de conformitate și de performanță, auditul financiar exprimând o opinie asupra fiabilității situațiilor financiare. Din ce în ce mai mult, începând cu anii 1980, auditul financiar a fost completat cu auditul performanței care poate acoperi teme cheie pe un ciclu de 3-5 ani, intercalate cu o serie de studii prioritare/ad-hoc.

2. Auditorii publici, independența și relevanța lor sunt probleme persistente și provocatoare în auditul public, inclusiv auditul financiar public. Auditul public s-a confruntat cu critici tot mai mari pentru că nu evidențiază sustenabilitatea financiară și problemele de performanță din guverne și instituțiile publice, precum și pentru eșecurile firmelor din sectorul privat furnizoare de servicii publice.

3. Odată cu digitalizarea, este din ce în ce mai probabil ca mai mult audit public, inclusiv audit financiar public, să devină virtual și hibridizat, mai degrabă decât să fie nevoie în mod specific să aibă loc la fața locului. Pandemia de COVID-19 a determinat schimbări suplimentare în astfel de practici de lucru, deoarece personalul a fost nevoit să se adapteze rapid și să învețe noi abilități tehnologice de lucru la distanță.

4. O calitate ridicată a auditului public, inclusiv a celui financiar, necesită auditori care să poată calcula exact apariția riscului în timpul procesului de audit. Evaluarea riscurilor este importantă și din considerentele constrângerilor de timp, mijloacelor umane și costurilor cu care se confruntă auditorii. ABR facilitează dezvoltarea instituțională și reduce expunerea la risc prin concentrarea atenției asupra zonelor slabe.

5. Sunt disponibile mai multe instrumente de diagnosticare pentru a evalua managementul financiar publice: instrumente elaborate de instituțiile financiare internaționale (Banca Mondială,

FMI, etc.), instrumente elaborate de organizații interguvernamentale și neguvernamentale (Parteneriatului Internațional privind Bugetul, IBP; OCDE), instrumente concentrate pe elemente sau instituții specifice managementului finanțelor publice.

6. Un management financiar public, inclusiv control și audit financiar adecvat trebuie să țină cont de următoarele două categorii de probleme și riscuri: inerente modelului de instituție publică în sine, dar și cele specifice unei țări și sectorului public al acesteia la un moment dat.

7. Autorii remarcă următoarea situație riscantă care, dacă există într-o anumită țară, trebuie să fie pe deplin integrată într-o strategie de reformă a instituției publice: - personalul calificat, sistemele informatice sau fondurile financiare pot să nu fie disponibile în cantitate suficientă pentru a realiza conceptele de control și guvernare exprimate în legislație; chiar dacă legislația încorporează tipul de garanții necesare, neaplicarea acestora este o premisă care poate determina eșec.

8. Republica Moldova se confruntă cu riscuri ridicate la nivelul sectorului și instituțiilor publice. Această constatare, sugerează concluzia despre lipsa de eficiență și eficacitate a activității de audit financiar public intern și extern.

9. Evoluția nefavorabilă a indicatorilor macroeconomici argumentează rolul insuficient al auditului public, inclusi al celui financiar, în sectorul public al Republicii Moldova

10. Auditul public, în special auditul financiar, atât cel intern, cât și cel extern trebuie să fie eficientizat în așa măsură, încât să asigure, prin toate tehnicile și instrumentele pe care le are la dispoziție, utilizarea rațională a mijloacelor financiare publice. Mai mult ca atât, este foarte posibil ca evoluțiile macroeconomice actuale și viitoare să necesite mai multe audituri cooperante.

11. Evaluând și aplicând o metodologie specifică autorii evaluează cadrul organizatoric al auditului financiar, identificând specificul modelului celor trei de apărare pentru cazul Republicii Moldova. Astfel, prima linie de apărare este asigurată de managementul operațional și personalul instituției publice. A doua linie de apărare este asigurată de următorul nivel de management, în acest caz, este dezvoltat cadrul de management al riscurilor și raportarea către nivelul următor de management - managementului superior. A treia linie de apărare este activitatea de audit intern. Instituția supremă de audit extern, în cazul Republicii Moldova, Curtea de Conturi (CCRM), oferă cadre suplimentare de apărare.

12. Din analiza realizată de autori se observă tendința de creștere a numărului de instituții publice care au întemeiat în organigrama lor funcția de audit intern, din numărul total de subdiviziuni

de audit intern (SAI), în 2021 doar 62% fiind funcționale. În mare parte, nefuncționalitatea SAI se explică prin lipsa de personal.

13. Perspectiva digitalizării activității de audit financiar public intern în instituțiile publice din Republica Moldova reiese din următoarele constatări obținute în urma realizării de către autori a sondajului: - logistica insuficientă a instituțiilor publice în scopul desfășurării în bune condiții a ședințelor online; - tehnologiile informaționale nesatisfăcătoare în instituțiile publice care frecvent blochează transmiterea și păstrarea unui volum mare de date în format electronic; - documentarea complicată a misiunilor de audit, din cauza păstrării documentelor și informațiilor în instituțiile publice pe suport de hârtie.

14. Numărul total al auditurilor efectuate de CCRM cunoaște o evoluție fluctuantă. Din numărul total, cele mai numeroase sunt auditul financiar. În același timp, ponderea auditurilor financiare este în descreștere, crescând considerabil numărul auditurilor de conformitate.

15. Din numărul SAI care au prezentat rapoarte de activitate la MF doar cca. 60% au elaborat planuri strategice. Mai mult ca atât, planurile strategice elaborate de SAI, de regulă nu sunt actualizate. Resursele alocate activității de audit intern sunt foarte limitate. Parțial din acest motiv cca. 20% din totalul SAI nu au auditat obiectul întreg al auditului intern. Numeroase SAI nu consideră riscurile, inclusiv riscul de corupție și riscul de fraudă, la elaborarea planurilor de activitate.

16. Dintre tipurile de misiuni de audit public intern, cele mai numeroase sunt misiunile aferente auditului de conformitate, care urmăresc verificarea respectării cadrului normativ, urmate de auditul de sistem și cele financiare. În același timp, realizarea auditului performanței și a celui privind tehnologiile informaționale sunt cele mai problematice. În mare parte, aceste deficiențe sunt explicate prin nivelul insuficient de pregătire profesională a auditorilor interni.

17. Dintre cauzele principale care au determinat neimplementarea recomandărilor de audit intern, sunt de menționat următoarele cauze: - schimbarea echipei superioare de management; - nivelul scăzut de competență și responsabilitate a managerilor de la nivelul operațional al instituției; - aplicarea unei atitudini superficiale din partea instituției publice auditate vis-a-vis de recomandările formulate de auditul intern; impactul unor factori din afara instituției auditate; - resurse de personal insuficiente la nivelul instituției auditate care să fie repartizate pentru implementarea recomandărilor de audit intern, etc.

BIBLIOGRAFIE

Publicații în limba română:

1. BNS. Conturile Naționale și Regionale. Biroul Național de Statistică al Republicii Moldova. Chișinău, 2022. 67 p. ISBN 978-9975-3592-4-5. Disponibil pe: https://statistica.gov.md/files/files/publicatii_electronice/Conturi_nationale/Conturi_Nationale_editi_a_2022.pdf
2. Codul civil al Republicii Moldova, nr. 1107 din 06.06.2002. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 66-75 art. 132 din 01.03.2019. Disponibil pe: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=112573&lang=ro
3. COPĂCEANU, Cristina. Promovarea și dezvoltarea profesiei de audit intern prin intermediul Asociației Auditorilor Interni din Republica Moldova. În: *Revista de studii interdisciplinare „C. Stere”*. 2016, nr. 2(10), pp. 19-26. ISSN 2457-5550.
4. *Dicționarul explicativ al limbii române* (ediția a II-a revăzută și adăugită), Academia Română, Institutul de Lingvistică. Editura Univers Enciclopedic Gold, 2009. Disponibil pe: <https://dexonline.ro/definitie/institu%C8%9Bie/definitii>
5. SECRIERU, Vasile, DARII, Ina. Rolul auditului intern în prevenirea și detectarea fraudei. În: *Paradigme moderne ale economiei și antreprenoriatului inovativ*, 3-4 noiembrie 2017, Chișinău. Chișinău, Republica Moldova: Centrul Editorial-Poligrafic al USM, 2017, Ediția a XII-a, pp. 144-146. ISBN 978-9975-71-942-1.
6. SECRIERU, Vasile, DARII, Ina, ȘARGU-RUSU, Ina. Fundamentarea indicatorilor politicii financiare. În: *Paradigme moderne în dezvoltarea economiei naționale și mondiale: Cu ocazia aniversării a 65 de ani de la fondarea Facultății de Științe Economice*, Ed. 1, 2-3 noiembrie 2018, Chișinău. Chișinău: Institutul Patrimoniului Cultural, 2018, pp. 92-94. ISBN 978-9975-142-57-1.
7. SECRIERU, Vasile, DARII, Ina, ȚARANU, Lilia. Rolul auditului performanței în organizațiile sectorului public. În: *Paradigme moderne în dezvoltarea economiei naționale și mondiale: Cu ocazia aniversării a 65 de ani de la fondarea Facultății de Științe Economice*, Ed. 1, 2-3 noiembrie 2018, Chișinău. Chișinău: Institutul Patrimoniului Cultural, 2018, pp. 95-97. ISBN 978-9975-142-57-1.
8. DOLGHI, Cristina. Reglementarea și organizarea activității de audit, unele particularități ale acestuia în activitatea de asigurări. În: *Studia Universitatis Moldaviae (Seria Științe Exacte și Economice)*. 2008, nr. 8(18), pp. 182-187. ISSN 1857-2073.
9. Hotărârea de Guvern privind organizarea activității de inspectare financiară nr. 1026 din 02.11.2010. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 221-222 art. 1151 din 09.11.2010. Disponibil pe: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=93936&lang=ro
10. Hotărârea de Guvern cu privire la aprobarea Strategiei de dezvoltare a managementului finanțelor publice pentru anii 2023-2030 nr. 71 din 22.02.2023. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova* nr. 75-78 art. 148. Disponibil pe: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=135819&lang=ro
11. IACHIMOVSCI, Anatol. Rolul tehnologiilor informatice în exercitarea misiunilor de audit financiar. În: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii*. Vol.3, 22-23 septembrie 2017, Chișinău. Chișinău, Republica Moldova: Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM, 2017, pp. 90-94. ISBN 978- 9975-75-897-0.

12. LAPITKAIA, Ludmila. Noi abordări în predarea disciplinei „Audit Financiar”. În: *Predarea disciplinelor de contabilitate, audit și analiză economică în contextul noilor reglementări*. 27 februarie 2014, Chișinău: Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM, 2014, pp. 96-98. ISBN 978-9975-75-679-2.
13. MANOLI, Mihail. Reflecții privind calitatea lucrărilor de audit. În: *25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare și competitivitate spre progres economic*. Vol.4, 23-24 septembrie 2016, Chișinău. Chișinău, Republica Moldova: Departamentul Editorial-Poligrafic al ASEM, 2016, pp. 72-77. ISBN 978-9975-75-834-5.
14. Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr. 181 din 25.07.2014. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 248-253 art. 996 din 26.11.2010. Disponibil pe: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=126152&lang=ro
15. Lege pentru aprobarea Strategiei naționale de dezvoltare „Moldova Europeană 2030” nr. 315 din 17.11.2022. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 409-410 art. 758 din 21.12.2022. Disponibil pe: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=134582&lang=ro
16. Legea privind controlul financiar public intern nr. 229 din 23.09.2010. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 231-234 art. 730 din 26.11.2010. Disponibil pe: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125252&lang=ro#
17. Legea privind finanțele publice locale nr. 397 din 16.10.2003. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 248-253 art. 996 din 26.11.2010. Disponibil pe: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=129334&lang=ro
18. Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova nr. 260 din 07.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 1-6 art. 18 din 05.01.2018. Disponibil pe: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=126160&lang=ro
19. Manualul auditului financiar (în ediție revăzută). Anexă la Hotărârea Curții de Conturi nr.56 din 27.11.2020. Curtea de Conturi a Republicii Moldova. Chișinău, 2020. Disponibil pe: <https://www.ccrm.md/files/files/Cadrul%20legal/Manual%20de%20audit%20financiar.pdf>
20. Manualul auditului financiar. Curtea de Conturi a României, București, 2017. Disponibil pe: https://www.curteadeconturi.ro/uploads/f4c5adbf/424769a8/d3c2f476/4ba7a7e4/62950c2c/3ef1c8f4/790c7ae3/6d946acf/MAF_plen_7_iunie.pdf
21. Manualul de audit al performanței. Curtea de Conturi a Republicii Moldova. Chișinău, 2016. Disponibil pe: <https://www.ccrm.md/files/files/Cadrul%20legal/Manual%20audit%20al%20performantei.pdf>
22. Manualul de audit al tehnologiilor informaționale. Curtea de Conturi a Republicii Moldova. Chișinău, 2010. Disponibil pe: <https://www.ccrm.md/files/files/Cadrul%20legal/Manual%20de%20audit%20TI.pdf>
23. Manualul de audit intern. MF al Republicii Moldova. Chișinău, 2015. Disponibil pe: https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/m_audit_intern_0.pdf
24. Manualul de control intern managerial. MF al Republicii Moldova. Chișinău, 2020. Disponibil pe: https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/Manual%20CIM_03.06.2020.pdf
25. Ordinul Ministerului finanțelor privind aprobarea Normelor de audit intern în sectorul public nr. 161 din 17.12.2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 13-20 art. 40 din 22.01.2021. Disponibil pe: <https://mf.gov.md/sites/default/files/OMF%20161.pdf>
26. Ordinul Ministerului finanțelor cu privire la aprobarea Standardelor naționale de audit intern nr. 153 din 12.09.2018. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 400-409 art. 1577 din 26.10.2018. Disponibil pe: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110376&lang=ro

27. Ordinul Ministerului finanțelor cu privire la aprobarea Standardelor naționale de control intern în sectorul public nr. 189 din 05.11.2015. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 332-339 art. 2391 din 11.12.2015. Disponibil pe: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=119965&lang=ro
28. Ordinul Ministerului finanțelor privind clasificarea bugetară nr. 208 din 24.12.2015. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 370-376 art. 208 din 31.12.2015. Disponibil pe: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=118362&lang=ro
29. Plan de acțiuni pentru implementarea măsurilor propuse de către Comisia Europeană în Avizul său privind cererea de aderare a Republicii Moldova la Uniunea Europeană. Aprobă de către Comisia Națională pentru Integrare Europeană pe data de 4 august 2022. Disponibil pe: https://presedinte.md/app/webroot/uploaded/plan_cnice_04.08.2022.pdf
30. POPA, Ludmila; MOCANU Natalia, SECRIERU, Angela. Problema dimensionării structurilor de audit intern în sectorul public al Republicii Moldova. În: Economica. 2019, nr. 3(109), pp. 70-80. ISSN 1810-9136. Rapoartelor Ministerului Finanțelor Republicii Moldova privind executarea bugetului. Disponibile pe: <https://mf.gov.md/ro/trezorerie/rapoarte-privind-executarea-bugetului/rapoarte-anuale>.
31. Rapoartelor Ministerului Finanțelor Republicii Moldova privind executarea bugetului. Disponibile pe: <https://mf.gov.md/ro/trezorerie/rapoarte-privind-executarea-bugetului/rapoarte-anuale>.
32. Rapoartele Ministerului Finanțelor Republicii Moldova privind situația în domeniul datoriei sectorului public, garanțiilor de stat și recreditării de stat. Disponibile pe: <https://mf.gov.md/ro/datoria-sectorului-public/rapoarte/datoria>.
33. Raportul anual consolidat privind controlul financiar public intern pentru anul 2021. MF. Chișinău, 2022. Disponibil pe: https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/Raport%20consolidat%20CFPI%20pt%202021_31.05.2022.pdf
34. Raportul anual consolidat privind controlul financiar public intern pentru anul 2020. MF. Chișinău, 2021. Disponibil pe: https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/raport%20consolidat%20CFPI%20pt%202020_semnat_aprobat%20SG_cu%20anexe.pdf
35. Raportul anual consolidat privind controlul financiar public intern pentru anul 2019. MF. Chișinău, 2020. Disponibil pe: <https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/raport%20consolidat%20CFPI%20pt%202019%20aprobat%20d.pdf>
36. Raportul anual consolidat privind controlul financiar public intern pentru anul 2018. MF. Chișinău, 2019. Disponibil pe: https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/raport_anexe.pdf
37. Raportul anual privind analizele revizuirilor „la fierbinte” și „la rece” ale calității misiunilor de audit pentru anul 2021. Curtea de Conturi a Republicii Moldova. 2022. Disponibil pe: https://www.ccrm.md/ro/raport-privind-analizele-revizuirilor-la-fierbinte-si-la-rece-87_92323.html
38. Raportul asupra sondajului bugetului deschis (Open Budget Survey). International Budget Partnership. 2021. Disponibil pe: <https://internationalbudget.org/sites/default/files/country-surveys-pdfs/2021/open-budget-survey-moldova-2021-ro.pdf>
39. Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MF. Curtea de Conturi a Republicii Moldova. 2021. Disponibil pe: https://www.ccrm.md/ro/decision_details/1175/hotararea-nr-26-din-30-mai-2022-cu-privire-la

40. Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MEC. Curtea de Conturi a Republicii Moldova. 2021. Disponibil pe: https://www.ccrm.md/ro/decision_details/1188/hotararea-nr41-din-29-iulie-2022-cu-privire-la-raportul
41. Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MEI. Curtea de Conturi a Republicii Moldova. 2021. Disponibil pe: https://www.ccrm.md/ro/decision_details/1176/hotararea-nr21-din-27-mai-2022-cu-privire-la-raportul
42. Raportul auditului asupra rapoartelor financiare ale UAT municipiului Chișinău. 2020. Disponibil pe: https://www.ccrm.md/ro/decision_details/1200/hotararea-nr52-din-19-septembrie-2022-cu-privire-la-raportul
43. Raportul auditului asupra rapoartelor financiare ale UAT raionul Edineț. 2019.
44. Raportul auditului asupra rapoartelor financiare ale UAT municipiului Soroca. 2019. Disponibil pe: https://www.ccrm.md/ro/decision_details/1080/hotararea-nr-76-din-23-decembrie-2020-cu-privire-la
45. Raportul auditului asupra rapoartelor financiare ale UAT raionul Ungheni. 2020. Disponibil pe: https://www.ccrm.md/ro/decision_details/1156/hotararea-nr9-din-28-februarie-2022-cu-privire-la-raportul
46. Raportul Curții de Conturi a Republicii Moldova pentru anul 2021. Curtea de Conturi. Chișinău, 2022. Disponibil pe: https://www.ccrm.md/ro/raportul-curtii-de-conturi-asupra-administrarii-si-intrebuintarii-mijloacelor-88_92498.html
47. Raportul Curții de Conturi a Republicii Moldova pentru anul 2020. Curtea de Conturi. Chișinău, 2021. Disponibil pe: https://www.ccrm.md/ro/raportul-curtii-de-conturi-asupra-administrarii-si-intrebuintarii-mijloacelor-88_91991.html
48. Raportul Curții de Conturi a Republicii Moldova pentru anul 2019. Curtea de Conturi. Chișinău, 2020. Disponibil pe: https://www.ccrm.md/ro/raportul-curtii-de-conturi-asupra-administrarii-si-intrebuintarii-mijloacelor-fin-88_1932.html
49. Raportul Curții de Conturi a Republicii Moldova pentru anul 2018. Curtea de Conturi. Chișinău, 2019. Chișinău, 2019. Disponibil pe: https://www.ccrm.md/ro/raportul-curtii-de-conturi-asupra-administrarii-si-intrebuintarii-mijloacelor-fin-88_1930.html
50. Raportul de evaluare a performanței cheltuielilor publice și a responsabilității financiare în Republica Moldova. Banca Mondială. 2022. Disponibil pe: https://mf.gov.md/sites/default/files/Moldova%20National%20PEFA%20assessment%20report_rom.pdf
51. Raportului INTOSAI, Calitatea auditurilor CCRM: o revizuire a conformității cu SIISA. 2019. Disponibil pe: <https://www.ccrm.md/ro/rapoarte-de-evaluare-3586.html>
52. Raportul privind autoritățile publice centrale: opinii și experiențe privind comunicarea cu Curtea de Conturi, profesionalismul, integritatea auditorilor și implementarea recomandărilor Curții. Chișinău. Transparency International-Moldova. 2021. Disponibil pe: http://www.transparency.md/wp-content/uploads/2021/12/TI_Moldova_Sondaj_APC_Curtea_Conturi.pdf
53. Raportul privind evaluarea peer review a instituției supreme de audit. SIGMA. Oficiul de Stat de audit al Republicii Letonia. Curtea de Conturi a Turciei. Chișinău. 2022. Disponibil pe: <https://www.ccrm.md/ro/peer-review-3587.html>
54. Raportul privind evaluarea strategiei naționale de integritate și anticorupție 2017-2020 și a planului de acțiuni. Centrul de analiză și prevenire a corupției (CAPC). Chișinău. 2022. https://www.capc.md/wp-content/uploads/2023/01/RAPORT_evaluare-SNIA-2017-2020_RO.pdf

55. RATCOV, Maria. Derularea misiunii de audit intern . In: *Economica*. 2008, nr. 4(64), pp. 103-108. ISSN 1810-9136.
56. POSTOVAN, Larisa, SECRIERU, Vasile. Managementul datoriilor unităților administrativ-teritoriale. În: „Politici și mecanisme de inovare și dezvoltare a proceselor economico-financiare și sociale în plan național și internațional”, ediția a IX a conferinței științifice internaționale 31 octombrie-01 noiembrie 2014, Chișinău, 2014, pp 141-143, ISBN 978-9975-71-574-
57. SECRIERU, Vasile. Auditul financiar – stabilirea materialității și riscurile definite în audit. In: *Contribuția tinerilor cercetători la dezvoltarea administrației publice*, 27 februarie 2015, Chișinău. Chișinău, Republica Moldova: Academia de Administrare Publică, 2015, Ediția 1, pp. 93-98. ISBN 978-9975-115-62-9.
58. SECRIERU, Vasile. Avantajele și dezavantajele auditului intern în entitățile publice. In: *Integrare prin cercetare și inovare.: Științe socioumanistice*, 28-29 septembrie 2016, Chișinău. Chisinau, Republica Moldova: CEP USM, 2016, 2016, Vol.2, R, SSU, pp. 164-167. ISBN 978-9975-71-818-9.
59. SECRIERU, Vasile. Funcționalitatea modelului celor trei linii de apărare în cazul auditului financiar public din Republica Moldova. În: *Economica*. 2023, nr. 2, pp. 80-92. ISSN 1810-9136.
60. SECRIERU, Vasile. Instrumentele de realizare a obiectivelor autorităților publice. In: *Contribuția tinerilor cercetători la dezvoltarea administrației publice*, 24 februarie 2017, Chișinău. Chișinău, Republica Moldova: Academia de Administrare Publică, 2017, Ediția 3, pp. 83-86.
61. SECRIERU, Vasile. Reglementarea auditului în Republica Moldova. In: *Contribuția tinerilor cercetători la dezvoltarea administrației publice*, 26 februarie 2016, Chișinău. Chișinău, Republica Moldova: Academia de Administrare Publică, 2016, Ediția 2, pp. 321-328.
62. SECRIERU, Vasile, ULIAN, Galina. Importanța dezvoltării profesionale a funcționarilor publici. In: *Teoria și practica administrării publice*, 22 mai 2015, Chișinău. Chisinau, Moldova: „Garamont” S.R.L., 2015, pp. 425-427. ISBN 978-9975-3019-3-0..
63. STOGU, Ion, TOFAN, Tatiana. Infrastructura sistemului de audit intern în instituțiile publice din Republica Moldova. In: *Teoria și practica administrării publice*. Ediția 26, 20 mai 2022, Chișinău. Chișinău: CEP USM, 2022, pp. 372-376. ISBN 978-9975-3542-3-3.
64. STURZU, Ion. Auditul mediului-prioritate pentru instituțiile supreme de audit. In: *Analele Universității Libere Internaționale din Moldova (Seria Economie)*. 2012, nr. 12, pp. 237-240. ISSN 1857-1468.
65. VITIUC, Ana. Procesul de elaborare a programelor de audit. In: *Economica*. 2008, nr. 1(61), pp. 47-51. ISSN 1810-9136.
66. ULIAN, Galina; CAPRIAN, Iulia; DJUGOSTRAN, Anastasia. Noțiuni generale cu privire la controlul independent – audit . In: *Studia Universitatis Moldaviae (Seria Științe Exacte și Economice)*. 2013, nr. 2(69), pp. 68-71. ISSN 1857-2073.
- Publicații în limba engleză:
67. ABU-HASAN, H., FRECKNALL-HUGHES, J., HEALD, D., & HODGES, R. (2013). Auditee perceptions of external evaluations of the use of resources by local authorities. *Financial Accountability and Management*, 29(3), 291–326.
68. ADITYA, B. R., HARTANTO, R., NUGROHO, L. E. *The Role of IT Audit in the Era of Digital Transformation*. IOP Conference Series: Materials Science and Engineering, 407, 012164, 2018.
69. AGOSTINO, D., BRACCI, E., STECCOLINI. Accounting and accountability for the digital transformation of public services. In: *Financial Accountability and Management*, 2022, 38(2), 145–151.

70. AGOSTINO, D., SALITERER, I., STECCOLINI, I. Digitalization, accounting and accountability. A literature review and reflections on future research in public services. In: *Financial Accountability and Management*, 2022, 38(2), 152–176;
71. AIKINS, Stephen K. A Risk-Based Audit Model for Improving the Success Rates of EGovernment Project Implementation, 2014. In: *International Journal of Public Administration in the Digital Age* 1 (3), p. 70–84;
72. ALMQVIST, R., GROSSI, G., van HELDEN, REICHARD, C. “Public sector governance and accountability”, In: *Critical Perspectives on Accounting*, 2013, Vol. 24 Nos 7/8, pp. 479–487.
73. ANDON, P., FREE, C., & O'DWYER, B. Annexing new audit spaces: Challenges and adaptations. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2015, 28(8), 1400–1430.
74. ARENA, Marika, AZZONE, Giovanni. Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. In: *International Journal of Auditing*, 2009, nr. 3, p. 43–60, 2009.
75. AXELSEN, M., GREEN, P., RIDLEY, G. Explaining the information systems auditor role in the public sector financial audit. In: *International Journal of Accounting Information Systems*, 2017, nr. 24, p. 15–31.
76. AZZALI, Stefano, MAZZA, Tatiana. The Internal Audit Effectiveness Evaluated with an Organizational, Process and Relationship Perspective. In: *International Journal of Business and Management* 13, p. 238–254, 2018. [CrossRef]
77. BOZEMAN, B., KINGSLEY, G. Risk Culture in Public and Private Organizations. In: *Public Administration Review*, 58(2), p. 109–118. 1998. Disponibil pe: <https://www.jstor.org/stable/976358?origin=crossref>.
78. BRACCI, E., HUMPHREY, C., MOLL, J., STECCOLINI, I. Public sector accounting, accountability and austerity: more than balancing the books? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2015, 28(6), 878–908.
79. BRINGSJELIUS, L. Efficiency, economy and effectiveness—but what about ethics? Supreme audit institutions at a critical juncture. *Public Money and Management*, 2018, 38(2), 105–110.
80. BRYDON, D. Assess, Assure and Inform: Improving Audit Quality and Effectiveness. London: Report of the independent review into the quality and effectiveness of audit, 2019.
81. BUUREN, Joost van, KOCH, Christopher, AMERONGEN, Niels van Nieuw, WRIGHT, Arnold M. The Use of Business Risk Audit Perspectives by Non-Big 4 Audit Firms. In: *Auditing* 33 (3), p. 105–28, 2014. Disponibil pe: <https://publications.aaahq.org/ajpt/article-abstract/33/3/105/5887/The-Use-of-Business-Risk-Audit-Perspectives-by-Non?redirectedFrom=fulltext>;
82. CANNING, M., GENDRON, Y., & O'DWYER, B. Auditing in a changing environment and the constitution of cross-paradigmatic communication channels. In: *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 2018, 37(2), 165–174
83. CARTER, C., SPENCE, C. Being a successful professional: An exploration of who makes partner in the Big Four. In: *Contemporary Accounting Research*, 2014, 31(4), 949–981.
84. COETZEE, P., LUBBE, D. The risk maturity of South African private and public sector organisations. In: *The Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 14(1), 45–56, 2013. Disponibil pe: <https://journals.co.za/doi/abs/10.10520/EJC132262>
85. Committee of sponsoring organizations of the Treadway commission (coso) (2004): Enterprise Risk Management – Integrated framework, [http:// www.coso.org/-ERM.htm](http://www.coso.org/-ERM.htm)
86. COOPER, D. J., ROBSON, K. Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. In: *Accounting, Organizations and Society*, 2006, 31(4–5), 415–444.
87. CORDERY, C., HAY, D. *Public Sector Audit*. Routledge, 2021.

88. CORDERY, C., HAY, D. Public sector audit in uncertain times. In: *Financial Accountability and Management*, 2022, 38(3), 426–446.
89. Dexonline. Disponibil pe: <https://dexonline.ro/definitie/audit/definitii>.
90. D'ONZA, Giuseppe, SELIM, Georges M., MELVILLE, Rob, ALLEGRINI, Marco. A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value. In: *International Journal of Auditing* 19, p. 82-94, 2015. [CrossRef].
91. EILIFSEN, Aasmund, KNECHEL, W. Robert, WALLAGE, Philip. Application of the Business Risk Audit Model: A Field Study. In: *Accounting Horizons*, 2001, 15 (3), p. 193-207.
92. ENGLISH, L., SKÆRBÆK, P. Performance auditing and the modernisation of the public sector. In: *Financial Accountability and Management*, 2007, 23(3), 239–241.
93. European Commission. *European Governance - A White Paper*, 2001. Disponibil pe: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/DOC_01_10
94. FARGHER, N. L., MAYORGA, D., TROTMAN, K. T. A. Field-Based Analysis of Audit Workpaper Review. In: *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 2005, nr. 24, p. 85-110.
95. FEIZIZADEH, Ahmad. Strengthening internal audit effectiveness. In: *Indian Journal of Science and Technology*, 2012, 5, p. 2777–2778.
96. FERRY, L. Audit and Inspection of Local Authorities in England: Five years after the Local Audit and Accountability Act, 2014, 2019. Retrieved from: <https://www.parliament.uk/globalassets/documents/commons-committees/communities-and-local-government/Correspondence/Ferry-local-authorities-audit-report.pdf>
97. FERRY, L., AHRENS, T. The future of the regulatory space in local government audit: A comparative study of the four countries of the United Kingdom. In: *Financial Accountability and Management*, 2022, 38(3), 376–393. <https://doi.org/10.1111/faam.12291>
98. FERRY, L., ECKERSLEY, P. Accountability and transparency: A nuanced response to Etzioni. In: *Public Administration Review*, 2015, 75(1), 11–12.
99. FERRY, L., ECKERSLEY, P. Budgeting and governing for deficit reduction in the UK public sector: Act four 'risk management'. In: *Public Money and Management*, 2019, 35(3), 203–210. Disponibil pe: <http://intosajournal.org/future-of-public-audit-virtual-workshop/>.
100. FERRY, L., ECKERSLEY, P., ZAKARIA, Z. Accountability and transparency in English local government: Moving from 'matching parts' to 'awkward couple'? In: *Financial Accountability and Management*, 2015, 31(3), 345–361.
101. FERRY, L., MIDGLEY, H. Democracy, accountability and audit: the creation of the UK NAO as a defence of liberty. In: *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2022, 35(2), 413–438.
102. FERRY, L., MIDGLEY, H., MURPHIE, A., SANDFORD, M. Auditing governable space – A study of place-based accountability in England. In: *Financial Accountability and Management*, 2022, <https://doi.org/10.1111/faam.12321>.
103. FERRY, L., RUGGIERO, P., MIDGLEY, H. The why, who and what of public sector auditing. In: Ferry, L., Ruggiero, P. (Eds.), *Auditing Practices in Local Governments: An International Comparison*, Bingley: Emerald Publishing, 2022.
104. FLINDERS, M., SKELCHER, Ch. Shrinking the Quango State: Five Challenges in Reforming Quangos. In: *Public Money & Management*, 32(5). 2012. Disponibil pe: https://www.researchgate.net/publication/262946305_Shrinking_the_Quango_State_Five_Challenges_in_Reforming_Quangos
105. *Framework for assessing public financial management*. Second edition. PEFA Secretariat. Washington. 2019. Disponibil pe:

https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/PEFA%202016_latest%20version_with%20links%20%282%29.pdf

106. FREE, C., RADCLIFFE, V., SPENCE, C., STEIN, M. Auditing and the development of the modern state. In: *Contemporary Accounting Research*, 2020, 37(1), 485–513.

107. FUNNELL, W. Performance auditing and adjudicating political disputes. In: *Financial Accountability and Management*, 2015, 31(1), 92–111.

108. FUNNELL, W. The reason why: The English constitution and the latent promise of liberty in the history of accounting. In: *Accounting, Business and Financial History*, 2007, 17(2), 265–283.

109. GENDRON, Y., COOPER, D. J., TOWNLEY, B. The construction of auditing expertise in measuring government performance. In: *Accounting, Organizations and Society*, 2007, 32(1–2), 101–129.

110. *Government Finance Statistics Manual 2014*, International Monetary Fund, Washington, D. C., 2014. ISBN 978-1-49837-916-8 (web PDF). Disponibil pe: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/gfs/manual/2014/gfsfinal.pdf>

111. *Guidance on the 8th EU Company Law Directive on Statutory Audit DIRECTIVE 2006/43/EC – Art. 41-2b.* 2010. FERMA / ECIIA. Disponibil pe: https://cdn-anra.proce.it/Documenti_istituzionali/ECIIA.pdf

112. GUTHRIE, J., OLSON, O., HUMPHREY, C. “Debating developments in new public financial management: the limits of global theorising and some new ways forward”, In: *Financial Accountability and Management*, 1999, Vol. 15 Nos 3/4, pp. 209–228.

113. HAHN, Ulrich. A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. In: *Managerial Auditing Journal*, 2015, 30, p. 5–33.

114. HEALD, D. Transparency generated trust: the problematic theorization of public audit. In: *Financial Accountability and Management*, 2018, 34(4), 317–335.

115. *HM Treasury UK. October 2004. The Orange Book: Management of Risk - Principles and Concepts.* London, UK. 2004. Disponibil pe: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/191513/The_Orange_Book.pdf

116. HOFFMAN, B. W., SELLERS, R. D., SKOMRA, J. The impact of client information technology capability on audit pricing. In: *International Journal of Accounting Information Systems*, 2018, nr. 29, p. 59–75.

117. HOPWOOD, A. G. Accounting for efficiency in the public sector. In A.G. Hopwood, C. Tomkins (Eds.), *Issues in Public Sector Accounting*. Philip Allan, 1984.

118. HUMPHREY, C., LOFT, A., WOODS, M. The global audit profession and the international financial architecture: Understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. In: *Accounting, Organizations and Society*, 2009, 34(6–7), 810–825.

119. HUX, C. T. Use of specialists on audit engagements: A research synthesis and directions for future research. In: *Journal of Accounting Literature*, 2017, nr. 39, p. 23–51.

120. IFAC. Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, Part I. 2010, New York, IFAC. Disponibil pe: <https://www.intosai.org/>

121. IIA (2011). *International Audit’s Role in Integrated reporting Assurance*, Audit, Pratic Government Leadership Risque Terminology, 2nd Edition.

122. IMF Code of Good Practices on Fiscal Transparency. Disponibil pe: <https://www.imf.org/external/np/pp/2007/eng/051507c.pdf>

123. Institute of Internal Auditors. Chartered Institute of Internal Auditors - Risk based internal auditing. 2014.
124. Institute of Internal Auditors, IIA. International Professional Practices Framework (IPPF). Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2017.
125. INTOSAI (1977). ISSAI 1: The Lima Declaration (With the establishment of the Intosai Framework of Professional Pronouncements (IFPP), relabeled as INTOSAI-P 1 with editorial changes in 2019).
126. INTOSAI (2019). ISSAI 100 Fundamental Principles of Public-Sector Auditing, INTOSAI Framework of Professional Pronouncements (IFPP). Available at: <https://www.issai.org/pronouncements/issai-100-fundamental-principles-of-publicsector-auditing/>.
127. ISO Guide 73:2009, linked to the ISO 31000:2009 Risk Management standard. Disponibil pe: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=126152&lang=ro.
128. JEACLE, I., CARTER, C. In TripAdvisor we trust: Rankings, calculative regimes and systems trust. In: Accounting, Organizations and Society, 2011, 36(4-5), 293-309.
129. JEPPESEN, K. K., CARRINGTON, T., CATASÚS, B., JOHNSEN, Å., REICHBORN-KJENNERUD, K., VAKKURI, J. The strategic options of supreme audit institutions: The case of four Nordic countries. In: Financial Accountability & Management, 2017, 32(2), 146-170. <https://doi.org/10.1111/faam.12118>.
130. JOHNSEN, Å. What does 25 years of experience tell us about the state of performance measurement in public management and policy? In: Public Money and Management, 2005, 25(1), 9-17. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9302.2005.00445.x>.
131. JOHNSEN, A. Public sector audit in contemporary society: A short review and introduction. In: Financial Accountability and Management, 2019, 35(2), 121-127.
132. KAHN, W. A. Holding environments at work. In: *Journal of Applied Behavioral Science*, 37(3), 2001, p. 260-279.
133. KEARNEY, C., HISRIC, R.D., ROCHE, F. Public and private sector entrepreneurship: Similarities, differences or a combination? In: *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 2009, 16(1), p. 26-46. Disponibil pe: <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/14626000910932863/full/html>.
134. KLJIN, E.H. "New public management and governance: a comparison", in Levi-Faur, D. (Ed.), *Oxford Handbook of Governance*, Oxford University Press, Oxford, 2012.
135. KRAWCHENKO T. Governance at the right scale. In: *OECD-EC high-level expert workshop Productivity Policy for Places. Public sector and productivity*. 2021. Disponibil pe: <https://www.oecd.org/regional/W3-S1-Krawchenko.pdf>.
136. LAPSLEY, I. Audit and Accountability in the Public Sector: Problems and Perspectives. In: *Financial Accountability and Management*, 1995, 11(2), 107-110.
137. LARTEY, P. Y., KONG, Y., BAH, F. B. M., SANTOSH, R. J., GUMAH, I. A. Determinants of Internal Control Compliance in Public Organizations; Using Preventive, Detective, Corrective and Directive Controls. In: *International Journal of Public Administration*, 2019, p. 1-13.
138. LENZ, Rainer, HAHN, Ulrich. A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. In: *Managerial Auditing Journal*, 2015, 30, p. 5-33, 2015.
139. LOIS, Petros, DROGALAS, George, NERANTZIDIS, Michail, GEORGIOU, Ifigenia, GKAMPETA, Eleni. Risk-based internal audit: Factors related to its implementation. In: *Corporate Governance*, 2021, 21, p. 645-662.
140. MEDINA, L., SCHNEIDER, F. *Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?* 2018.

141. MIHRET, Dessalegn Getie, YISMAW, Aderajew Wondim. Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. In: *Managerial Auditing Journal*, 2007, 22, p. 470-484, 2007.
142. MILLER, P., POWER, M. Accounting, organizing and economizing: connecting accounting research and organization theory. *Academy of Management Annals*, 2013, 7(1), 557-605.
143. MORIN, D. "The influence of value for money audit on public administrations: looking beyond appearances", In: *Financial Accountability and Management*, 2001, Vol. 17 No. 2, pp. 99
144. MOUNK, Y. *The People vs. Democracy: Why Our Freedom Is in Danger and How to Save It*. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2018.
145. MUELLER, F., CARTER, C., WHITTLE, A. Can audit (still) be trusted? In: *Organization Studies*, 2015, 36(9), 1171-1203
146. MURPHY, P., FERRY, L., GLENNON, R., GREENHALGH, K. *Public Service Accountability: Rekindling a Debate*. London: Palgrave Macmillan, 2019.
147. NORMANTON, E. L. *The Accountability and Audit of Government*. Manchester: Manchester University Press, 1966.
148. OECD. General government debt (indicator), 2020. <https://doi.org/10.1787/a0528cc2-en>
149. PARKER, L. D., SCHMITZ, J., JACOBS, K. Auditor and auditee engagement with public sector performance audit: An institutional logics perspective. *Financial Accountability and Management*, 2021, 37(2), 142-162.
150. PHILIP Allan; POWER, M. *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press, 1997.
151. PITZER, J., DUPUIS, J.-P. *The General Government and Public sectors*. Paper presented at the fifth meeting of the Task Force on Harmonization of Public Sector Accounting Chaired by the International Monetary Fund Hosted by the OECD Paris, France, 2006. Disponibil pe: <https://www.imf.org/external/np/sta/tfhpsa/2006/03/pdf/govern.pdf>
152. POWELL, M., GREENER, I., SZMIGIN, I., DOHENY, S., MILLS, N. "Broadening the focus of public service consumerism". In: *Public Management Review*, 2010, Vol. 12 No. 3, pp. 323-339.
153. POWER, M. *Making things auditable*. *Accounting, Organizations and Society*, 1996, 21(2/3), 289-315.
154. POWER, M. *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press, 1997.
155. POWER, M. *The Risk Management of Everything*. London: Demos, 2004.
156. *Public Financial Management and its Emerging Architecture*. Washington, D.C.: International Monetary Fund. 2013. 470 p. ISBN: 978-1-47551-219-9. Disponibil pe: <https://www.elibrary.imf.org/display/book/9781475531091/9781475531091.xml>
157. RAFFEHEAU, J., DUBOIE, F., MENOVILLE. *L'audit opérationnel*, cool. QUE SAIS-JE? 1984, p.7.
158. RAMOS, Michael. Risk-Based Audit Best Practices. In: *Journal of Accountancy* 208 (6), p. 32, 2009. Disponibil pe: <https://www.proquest.com/docview/206794913?acc%20ountid=26357>;
159. *Risk-Based Audit: Lessons from Kenya Pilot: financial management notes*. World Bank. Nr. 9, November 2005. http://web.worldbank.org/archive/website01531/WEB/IMAGES/FM_NOT-3.PDF?resourceurlname=FM-Note-2005-11-Kenya-RiskBasedAudit.pdf
160. ROBSON, Keith, HUMPHREY, Christopher, KHALIFA, Rihab, JONES, Julian. Transforming Audit Technologies: Business Risk Audit Methodologies and the Audit Field. In: *Accounting, Organizations and Society* 32 (4-5), p. 409-38. 2007. Disponibil pe: <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0361368206000845?via%3Dihub>
161. ROZARIO, A. M., VASARHELYI, M. A. Auditing with smart contracts. In: *International Journal of Digital Accounting Research*, 2018, 18, 1-27.

162. RADCLIFFE, V. S. Efficiency audit: An assembly of rationalities and programmes. In: *Accounting, Organizations and Society*, 1998, 23(4), 377–410.
163. RADCLIFFE, V. S. Knowing efficiency: the enactment of efficiency in efficiency auditing. *Accounting, Organizations and Society*, 1999, 24(4), 333–362.
164. RAFFEHEAU, J., DUBOIE, F. MENOVILLE. *L'audit opérationnel*, cool. QUE SAIS-JE? 1984, p.7.
165. RANA, T., STECCOLINI, I., BRACCI, E., & MIHRET, D. Performance auditing in the public sector: A systematic literature review and future research avenues. In: *Financial Accountability and Management*, 2022, 38(3), p. 337–359.
166. RHODES, R. A. W. *Understanding governance: Policy networks, governance and accountability*. Buckingham: Open University Press, 1997. Disponibil pe: https://www.researchgate.net/publication/233870082_Understanding_Governance_Policy_Networks_Governance_Reflexivity_and_Accountability
167. SAMSONOVA-TADDEI, A., & SIDDIQUI, J. Regulation and the promotion of audit ethics: Analysis of the content of the EU's policy. In: *Journal of Business Ethics*, 2016, 139(1), 183–195.
168. SARENS, Gerrit, DE BEELDE, Ignace. Internal auditors' perception about their role in risk management. In: *Managerial Auditing Journal* 21, p. 63–80, 2006.
169. SANGER, M. B., LEVIN, M. A. Using Old Stuff in New Ways: Innovation as a Case of Evolutionary Tinkering. In: *Journal of Policy Analysis and Management*, 1992, 11(1), p. 88–115. Disponibil pe: <https://www.jstor.org/stable/3325134?origin=crossref>.
170. SECRIERU, Vasile. Substantiating the role and importance of public financial audit in the efficient management of public financial funds through the lens of public sector risks. In: *The Journal Contemporary Economy*, 2023, Vol. 8, nr. 1, p. 153–160. ISSN 2537-4222. Disponibil pe: http://www.revec.ro/images/images_site/articole/article_e1e2badb00db5e83eb1276b4a10d86c5.pdf
171. SECRIERU, Vasile. Substantiating the role and importance of public financial audit in the efficient management of public financial funds through the lens of public sector risks. In: *The Journal Contemporary Economy*, 2023, Vol. 8, nr. 1, p. 153–160. ISSN 2537-4222. Disponibil pe: http://www.revec.ro/images/images_site/articole/article_e1e2badb00db5e83eb1276b4a10d86c5.pdf
172. SIEW, E.-G., ROSLI, K., YEOW, P. H. P. Organizational and environmental influences in the adoption of computer-assisted audit tools and techniques (CAATs) by audit firms in Malaysia. In: *International Journal of Accounting Information Systems*, 2020, 36, 100445.
173. SKÆRBÆK, P. Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. In: *Accounting, Organizations and Society*, 2009, 34(8), p. 971–987.
174. ȘOIMU, S. The impact of pandemic restrictions on maintaining loyalty to the principles of professional ethic in audit. In: *Social Science*, 2022, nr. 4, 148–162. Disponibil pe: https://jss.utm.md/wp-content/uploads/sites/21/2023/01/10.52326-jss.utm_2022.5-4.02.pdf
175. SPENCER PICKETT, K. H. *Audit Planning: A Risk-Based Approach*, 2015. Disponibil pe: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/book/10.1002/9781119201175>
176. *Supreme Audit Institutions Independence Index: 2021 Global Synthesis Report*. International Bank for Reconstruction and Development / The 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>
177. THEMSEN, T. N., SKÆRBÆK, P. The termination of central government internal auditing and the emergence of the innovation society. *Financial Accountability and Management*, 2022, 38(3), 360–375.

178. TURETKEN, Oktay, JETHEFER, Stevens, OZKAN, Baris. Internal audit effectiveness: Operationalization and influencing factors. În: Managerial Auditing Journal, 2019, 35, p. 238-271.
179. U.S. Homeland Security, Office of Risk Management and Analysis. *Risk Management Practices in the Public and Private Sector: Executive Summary*, 2010. Disponibil pe: www.hsdl.org/?view&did=776399.
180. VAN THIEL, S. A principal-agent perspective. In: S. Walle & S. Groeneveld (Eds.), *Perspectives on public sector reform* (pp. 44 – 60). Abingdon: Routledge, 2016.
181. VASVÁRI, T. Kockázat, kockázátészlelés, kockázatkezelés (Risk, Risk Perception, Risk Management). În: Public Finance Quarterly, 1. 2015.
- Surse WEB
182. e-International Standards. Disponibil pe: <https://eis.international-standards.org/>
183. Informația Biroului Național de Statistică al Republicii Moldova. Disponibil pe: https://statbank.statistica.md/PxWeb/pxweb/ro/40%20Statistica%20economica/40%20Statistica%20economica_05%20PRE_PRE010_serii%20anuale/PRE010100.px/?rxid=8e69070f-3ac5-4b22-ab66-eab8ee8cc25a
184. International Federation of Accountants, IFAC. Disponibil pe: <https://www.ifac.org/>
185. International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI. Disponibil pe: <https://www.intosai.org/>
186. PEFA. Disponibil pe: <https://www.pefa.org/about>
187. Portalul datelor deschise. Informația Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe: <https://date.gov.md/ckan/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>
188. The Global Economy Statistics. Disponibil pe: <https://www.theglobaleconomy.com/>.
189. Transparency International. Disponibil pe: <https://www.transparency.org/en/>.
190. Virtual Workshop on Future of Public Audit. <https://intosaijournal.org/journal-entry/future-of-public-audit-virtual-workshop/>
191. World Justice Project® (WJP). Disponibil pe: <https://worldjusticeproject.org/>.

ANEXE

Anexa 1

ISSAI	Principii INTOSAI				
	Principii fondatoare ale INTOSAI: INTOSAI-P 1-9				
	Principii de bază ale INTOSAI: INTOSAI-P 10-99				
ISSAI	Standarde INTOSAI				Standarde de competență (COMP)
	Principii fundamentale ale auditului sectorului public ISSAI 100-129				
	Cerințe organizaționale ale Instituțiilor supreme de audit ISSAI 130-199				
	Auditul financiar (AF)	Auditul de performanță (AP)	Auditul de conformitate (AC)	Alte angajamente	COMP 700-799
	Principiile AF ISSAI 200-299	Principiile AP ISSAI 300-399	Principiile AC ISSAI 400-499	ISSAI 600-699	COMP 7000-7899
	Standardele AF ISSAI 2000-2899	Standardele AP ISSAI 3000-3899	Standardele AC ISSAI 4000-4899	ISSAI 6000-6499	
ISSAI	Orientări INTOSAI				Standarde de competență (COMP)
	Orientări organizaționale ale Instituțiilor supreme de audit GUID 1900 - 1999				
	Orientări suplimentare ale auditului financiar GUID 2900-2999	Orientări suplimentare ale auditului de performanță GUID 3900-3999	Orientări suplimentare ale auditului de conformitate GUID 4900-4999	Alte angajamente GUID 6500-6999	COMP 700-799
					COMP 7000-7899

Fig. 1A. Cadrul de norme profesionale aferente INTOSAI

Sursa: elaborat de autori după informația Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit. Disponibil pe: <https://www.intosai.org/focus-areas/audit-standards>

Tabelul 1A. Instrumente de diagnosticare a managementului finanțelor publice

Instrumentul de diagnosticare	Descrierea	Caracteristici de bază ale metodologiei / raportului elaborat
Revizuirea cheltuielilor publice de către Banca Mondială (PER)	PER evaluează politicile de cheltuieli publice și programe pentru a oferi guvernelor o revizuire externă a politicilor lor pentru a consolida analiza și procesele bugetare și pentru a obține o mai bună concentrare pe creștere și reducerea sărăciei.	<ul style="list-style-type: none"> Se concentrează în principal pe elementele din amonte ale managementului financiar public Lipsește o metodologie standardizată Offeră o analiză externă a politicilor de cheltuieli publice Offeră recomandări
Evaluarea Transparenței Fiscale, Fondul Monetar Internațional (FTE)	FTE se bazează pe Codul de transparență fiscală actualizat și a fost elaborată în 2014 pentru a înlocui Rapoartele fiscale privind respectarea standardelor și codurilor. Este construită în jurul a patru piloni: (a) raportare fiscală, (b) prognoză fiscală și bugetare, (c) managementul analizei riscului fiscal și (d) managementul veniturilor.	<ul style="list-style-type: none"> Analizează amploarea și sursele vulnerabilităților fiscale (acoperirea rapoartelor fiscale, calitatea previziunilor fiscale și dimensiunea datorilor contingente neraportate) Recunoaște punctele forte și punctele slabe legate de transparența fiscală Offeră un plan de acțiune secvențial în materie de transparență fiscală care ajută la definirea priorităților de reformă, inclusiv pași concreți și secvențiali pentru abordarea principalelor deficiențe ale transparenței fiscale
Recomandarea Consiliului privind guvernarea bugetară, Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (RCBG)	RCBG stabilește 10 principii care offeră o imagine de ansamblu concisă a bunelor practici în întregul spectru al activității bugetare.	<ul style="list-style-type: none"> Își propune să ofere îndrumări practice pentru proiectare, implementarea și îmbunătățirea sistemelor bugetare Subdivizează fiecare principiu în 4-7 subprincipii – în total 48 de subprincipii – care pot fi folosite ca repere de performanță
Studiul asupra bugetării deschise	Această analiză și sondaj independent măsoară angajamentul general al țărilor față de transparență, în special disponibilitatea și conținutul rapoartelor bugetare disponibile public care se referă la (a) formularea bugetului, (b) aprobarea legislativă, (c) execuția bugetului și (d) raportul anual și supremația instituției de audit.	<ul style="list-style-type: none"> Se concentrează pe calitatea și disponibilitatea publică a documentației bugetare Include un set de indicatori cuantificabili Permite compararea între țări Urmărește progresul de-a lungul timpului (realizat biennial) Este pregătit de o organizație nonguvernamentală, International Budget Partnership, folosind o rețea de cercetători independenți
Evaluările politicilor de țară și instituționale, Banca Mondială (CPIA)	CPIA-13 face parte dintr-un rating intern anual de performanță care măsoară „calitatea managementului bugetar și financiar” pe trei dimensiuni: (a) bugetare cuprinzătoare și credibilă legată de prioritățile politicii; (b) sisteme eficiente de management financiar; și (c) raportarea contabilă și fiscală la timp și exactă.	<ul style="list-style-type: none"> Se concentrează pe buget și management financiar Offeră un indicator cuantificabil Permite compararea între țări Urmărește progresul în timp Poate emite o judecată subiectivă și poate fi afectat de deciziile de împrumut

Sursa: elaborat de autori în baza PEFA (Public Expenditure and Financial Accountability) Secretariat 2018, *Stocktake of PFM Diagnostics 2016*, Washington, DC: PEFA Secretariat. Disponibil pe: https://www.pefa.org/sites/pefa/files/resources/downloads/Stocktake-PFM-Tools-04-17-2018_clean.pdf [...].

Anexa 4

Tabelul A3.1. Nivelul de independență a Instituției Supreme de Audit și Indicele eficacității Guvernului, 2021

Țara	Nivelul de independență a ISA	Indicele eficienței guvernului	Țara	Nivelul de independență a ISA	Indicele eficienței guvernului
Elveția	10	2.03	Jamaica	8.5	0.41
Danemarca	10	2	Kenya	8.5	-0.33
Finlanda	10	1.96	Morocco	8.5	-0.07
Norvegia	10	1.84	Pakistan	8.5	-0.4
Țările de Jos	10	1.77	Serbia	8.5	0.05
Luxemburg	10	1.72	Tunisia	8.5	-0.17
Suedia	10	1.65	Uruguay	8.5	0.84
Australia	10	1.51	Afghanistan	7.5	-1.63
Japonia	10	1.4	Angola	7.5	-1.06
Franța	10	1.27	Ethiopia	7.5	-0.61
Slovenia	10	1.18	Grenada	7.5	0.03
Seychelles	10	0.94	Iraq	7.5	-1.29
Africa de Sud	10	-0.02	Kyrgyzstan	7.5	-0.73
Argentina	9.5	-0.36	Mongolia	7.5	-0.47
Azerbaidjan	9.5	0.25	Nicaragua	7.5	-0.85
Brazil	9.5	-0.46	Nigeria	7.5	-1
China	9.5	0.84	Ukraine	7.5	-0.41
Colombia	9.5	-0.01	Vietnam	7.5	0.28
Croatia	9.5	0.59	Belize	7.5	-0.49
Georgia	9.5	0.65	Cambodia	7.5	-0.42
Nepal	9.5	-0.87	Haiti	7.5	-2.19
Peru	9.5	-0.26	Egypt	5.5	-0.43
Sudan	9.5	-1.64	Kazakhstan	5.5	0.06
Mexico	9.5	-0.31	Lebanon	5.5	-1.29
Turkey	9.5	-0.09	Tajikistan	5.5	-0.59
Albania	8.5	0	Mali	5.5	-1.22
Armenia	8.5	-0.25	Belarus	5.5	-0.77
Bolivia	8.5	-0.73	Benin	5.5	-0.21
Chile	8.5	0.63	Chad	5.5	-1.42
Moldova	8.5	-0.4	Guinea	5.5	-0.92
Romania	8.5	-0.13	Madagascar	5.5	-1
Uzbekistan	8.5	-0.2	Niger	5.5	-0.61
India	8.5	0.28	Panama	5.5	0.16
Indonesia	8.5	0.38	Samoa	5.5	0.44

Sursa: elaborat de autori în baza bazelor de date ale Băncii Mondiale. Disponibil pe:
<https://data.worldbank.org/indicator>

Tabelul A3.2. Impactul calității necorespunzătoare ale CIM și SAI asupra componentelor gestiunii financiare publice la nivelul unor instituții publice

Denumirea raportului și instituția care a elaborat raportul	Sistemul de control intern managerial (CIM)	Subdiviziunea de audit intern (SAI)
Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MF, 2021 Autori: CCRM	Existența unor deficiențe privind modul de organizare și funcționare a CIM întreprinderii măsurilor corespunzătoare în vederea consolidării acestuia. Este necesar de a institui în continuare proceduri de control menite să minimizeze riscurile aferente.	
Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MEF, 2021 Autori: CCRM	Ministerul Economiei și Infrastructurii avea instituit un sistem de CIM, care, deși nu asigura pe deplin funcționalitatea controalelor-cheie, era axat pe identificarea și gestionarea riscurilor aferente procesului financiar-contabil.	SAI din cadrul entităților subordonate ministerului au fost suplinite la un nivel redus, ceea ce, în consecință, a lipsit conducătorii de un instrument care asigura gestionarea prudentă a riscurilor și contribuia la îmbunătățirea CIM.
Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MEC, 2021 Autori: CCRM	<ul style="list-style-type: none"> ● Nu este instituit controlul intern pe verticală, de la aparatul central al ministerului spre instituțiile bugetare. ● Nu există procese aplicate pentru validarea informațiilor furnizate de instituțiile subordonate. Informațiile financiare raportate de instituțiile bugetare subordonate nu sunt verificate. ● Nu este descris procesul de consolidare a rapoartelor financiare, nici procesul de încălcare a rapoartelor financiare în SI CNFD, ceea ce ajută la desfășurarea anevoioasă a procesului de prezentare spre aprobare MF a rapoartelor financiare și tergiversarea termenelor de prezentare a rapoartelor financiare. ● Lipsa unor instruminte interne sau externe organizate pentru angajații direcțiilor financiar-contabile ale instituțiilor bugetare subordonate ministerului, cu scopul de dezvoltare a competențelor profesionale ale acestora, are un impact semnificativ asupra calității rapoartelor financiare, asupra cărora CCRM pe parcursul a cinci ani a oferit opinii contrare; ● Nu a fost instituit Grupul de lucru privind organizarea și implementarea CIM. Grupul de lucru este instrumentul care asigură evaluarea performanței sistemului CIM, identificarea și studierea domeniilor problematice ale controlului intern, precum și elaborarea planului de acțiuni privind înlăturarea lacunelor sistemului CIM, cât și de implementarea recomandărilor emise de CCRM; ● Nu a fost elaborat și aprobat Codul de etică, care să identifice valorile etice ale entității, să definească importanța acestora pentru realizarea sarcinilor și exercitarea imparțială și obiectivă a funcțiilor. Acesta este destinat să fortifice transparența și integritatea profesională a funcționarilor publici. Aprobarea și publicarea pe site-ul ministerului a Codului etic ar promova aplicarea valorilor și regulilor/regulamentelor ministerului/sectorului public, ar ușura luarea deciziilor la toate nivelurile organizatorice ale acestuia prin reducerea ambiguității și a impactului perspectivelor individuale; ● Ministerul nu a identificat riscurile de fraudă și corupție și nu are prevăzute acțiuni de control privind prevenirea și detectarea fraudei și corupției. De aceea nu este creat și dezvoltat mediu instituțional intern care să sporească gradul de conștientizare a riscurilor și a consecințelor de fraudă și corupție. 	Auditul intern nu este funcțional pe deplin în cadrul structurii administrative centrale a ministerului, deoarece organizațional Serviciul Audit Intern (1 funcție aprobată și ocupată efectiv, în timp ce art. 19 alin.(1) din Legea nr. 229/2010 prevede cel puțin trei unități) nu oferă posibilitatea îndeplinirii corespunzătoare și calitative a sarcinilor și atribuțiilor privind auditarea MEC și entităților din subordine, ce reprezintă o structură complexă cu 73 de instituții bugetare subordonate și 84 de instituții fondatoare aflate la autogestune. Ministerul a trecut prin procedura complexă de reorganizare, iar rolul auditorului intern în furnizarea unei asigurări conducerii ministerului privind eficacitatea sistemului de control intern manageriali pentru desfășurarea procesului de reorganizare nu a fost valorificat.

Tabelul A3.2. Impactul calității necorespunzătoare ale CIM și SAI asupra componentelor gestiunii financiare publice la nivelul unor instituții publice (continuare)

Denumirea raportului și instituția care a elaborat raportul	Sistemul de control intern managerial (CIM)	Subdiviziunea de audit intern (SAI)
<p>Raportul auditului asupra rapoartelor financiare ale UAT raionul Ungheni, 2020 Autori: CCRM</p>	<p>CIM nu este asigurat conform reglementărilor Legii nr.229 din 23.09.2010.</p> <p>Președintele raionului nu a desemnat subdiviziunea organizațională responsabilă de coordonarea activităților de organizare, menținere și dezvoltare a sistemului CIM în cadrul instituției publice, aceste sarcini fiind exercitate de către auditorul intern, care nu poate fi responsabil direct de organizarea și menținerea CIM.</p> <p>Declarația de răspundere managerială pe anul 2020 și Anexele la aceasta (52 entități) nu au fost publicate pe pagina web a autorității, fapt ce contravine Legii nr. 229 din 23.09.2010.</p> <p>Managerii operaționali nu au raportat, conform responsabilităților, în fața conducerii ierarhice superioare, despre organizarea sistemului de CIM în subdiviziunile pe care le administrează, și în ansamblu, consolidat, prin aprobarea deciziei de către CR.</p> <p>Procesul a purtat un caracter formal, fără totalizarea rezultatelor în proces-verbal, de către comisii, iar datele indicate în formularele prestabilite pentru evaluarea sistemului de CIM, în multiple cazuri, nu sunt veridice.</p> <p>Declarația privind implementarea parțială a CIM nu corespunde realității.</p> <p>Menționăm că pentru Aparatul președintelui raionului și pentru 46 de instituții de învățământ la autogestione, cu un buget total de circa 196,0 mil. lei, sau peste 60 la sută din bugetul raional, nu au fost constituite grupurile de lucru și desemnate persoanele responsabile în acest sens; identificate și inițiată descrierea proceselor operaționale; definite și descrise proceduri și acțiuni de control; desființate activități privind evaluarea și monitorizarea riscurilor etc.</p> <p>Conformarea APL de nivelul II prevederilor Standardele naționale de control intern în sectorul public a fost raportată Ministerului Finanțelor, pe 20 de componente, cu date eronate (16 componente - ca implementate, și 4 - parțial implementate).</p> <p>Astfel, auditul, la 18.01.2022, a informat MF despre neconformitățile în raportarea sistemului de CIM.</p>	<p>Auditul intern nu a evaluat procese sistemice cu risc major care ar consolida componentele CIM.</p> <p>Potrivit Raportului cu privire la activitatea de audit intern pentru anii 2018-2020, unitatea de audit intern a realizat 16 misiuni de audit în cadrul subdiviziunilor/entităților fondate ale Consiliului raional Ungheni.</p> <p>Consiliul raional a fost limitat în utilizarea auditului intern ca mijloc de monitorizare și îmbunătățire a mediului de control intern al entităților, deoarece în perioada auditată au fost efectuate audituri tematice doar la 5 entități din cadrul CR, ceea ce este insuficient pentru numărul total de instituții.</p> <p>Deși a fost aprobat planul de audituri, tematicile acestuia nu asigură auditarea proceselor financiare și operaționale, precum și a controalelor interne din cadrul Consiliului.</p> <p>Auditul intern nu a asigurat evaluarea cel puțin o dată la trei ani a proceselor cu risc sporit din domeniile: a) financiar-contabil; b) achiziții publice; c) administrarea activelor; d) tehnologii informaționale. Se menționează că activitățile s-au realizat doar la nivel de entități în parte, fără abordarea tematicilor în cadrul auditurilor de sistem, ceea ce nu a oferit un impact scontat al activității și de abordare a riscurilor integrale la nivelul tuturor entităților.</p> <p>Unitatea de audit intern nu a auditat procese de importanță strategică ce țin de planificarea/realizarea/ raportarea bugetului raionului, deși, potrivit Cartei de audit intern, ea dispune de toate instrumentele necesare pentru evaluarea acestor procese, precum și a necesității evaluării proceselor cu risc sporit pentru domeniile: financiar-contabil, achiziții, reparații/investiții.</p> <p>Este necesar de menționat că pentru activitatea de audit intern nu este asigurată transparența, inclusiv prin plasarea publică a planurilor și rapoartelor de audit, cu evidențierea obiectivelor cu risc sporit, cu urmărirea implementării recomandărilor de audit etc.</p>
<p>Raportul auditului asupra rapoartelor financiare ale UAT municipiului Soroca, 2019 Autori: CCRM</p>	<p>Probleme de audit acumulate relevă că sistemul de control intern managerial, reglementat prin Legea privind CFPI nr. 229 din 23.09.2010, nu a fost instituit în cadrul autorității, fapt confirmat de: neconstituirea grupurilor de lucru și nedesemnarea persoanelor responsabile în acest sens; neidentificarea și neinițierea descrierii proceselor operaționale; nedefinirea și nedescrierea unor proceduri și acțiuni de control; nedesființarea activităților privind evaluarea și monitorizarea riscurilor etc.</p> <p>Totodată, auditul denotă că activitățile de management și control nu au aspect de sistem și depind exclusiv de persoanele angajate la moment, ceea ce a determinat neregularitățile constatate de audit.</p>	

Tabelul A3.2. Impactul calității necorespunzătoare ale CIM și SAI asupra componentelor gestiunii financiare publice la nivelul unor instituții publice (continuare)

Denumirea raportului și instituția care a elaborat raportul	Sisteme de control intern managerial (CIM)	Subdiviziunea de audit intern (SAI)
<p>Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale UAT municipiul Chișinău, 2020 Autori: CCRM</p>	<p>Potrivit Declarațiilor de răspundere managerială din anii 2020 și 2021, Primăria mun. Chișinău dispune de un sistem de CIM ale cărui organizare și funcționare permit parțial furnizarea unei asigurări rezonabile precum că fondurile publice alocate în scopul stingerii obiectivelor strategice și operaționale au fost utilizate în condiții de transparență, economicitate, eficiență, eficacitate, legalitate, etică și integritate.</p> <p>Lipsa procedurilor și proceselor clar definite pentru subdiviziunile din subordine duce la imposibilitatea îndeplinirii corespunzătoare și calitative a sarcinilor și atribuțiilor. Această situație se explică prin faptul că nici în regulamentele interne de funcționare a subdiviziunilor, nici în politicile contabile nu este specificat care subdiviziuni sunt responsabile de evidența și inventarierea: creștelor privind veniturile calculate din arenda bunurilor proprietate publică, precum și redevențele din concesionarea activelor și terenurilor; apartamentelor neprivatizate și de decontarea celor privatizate; spațiilor verzi/plantațiilor multianuale; animalelor de la Grădina Zoologică; patrimoniului cultural; bunurilor care au fost transmise de către fondator unei entități cu titlu de proprietate și celor care sunt transmise în gestiune, folosință sau comodat, ai căror proprietari reali sunt fondatorul sau alte persoane terțe; etc.</p> <p>Deși echipa de audit s-a expus asupra proiectului Politicii contabile unice (04.04.2022), care va fi luată ca bază pentru elaborarea și aprobarea politicilor contabile ale autorităților/instituțiilor bugetare ale mun. Chișinău, comentariile în mare parte nu au fost luate în considerație, aceasta fiind aprobată la 27.04.2022. Situația dată are ca impact evidența contabilă deficitară, ale cărei rezultate sunt reflectate în constatările din <i>Baza pentru opinia contrară</i> și din alte secțiuni ale Raportului CCRM.</p>	<p>Auditul intern este implementat și funcționează în cadrul structurii administrative locale a mun. Chișinău. Deși structura organizațională a Direcției Audit Intern prevede 23 de unități de personal, în medie, doar 5 sunt ocupate, fapt ce nu oferă posibilitatea auditării tuturor entităților (165) și a activităților desfășurate de acestea pe parcursul unui an.</p> <p>De asemenea, auditul denotă că, deși responsabilă de efectuarea controlului asupra corectitudinii finierei evidenței analitice și celei sintetice la autoritățile/instituțiile bugetare din subordinea municipiului Chișinău este <i>Secția asigurarea finierei evidenței contabile în instituțiile bugetare, din cadrul Direcției Generale Finanțe</i>, aceasta nu asigură uniformizarea practicilor contabile și eliminarea deficiențelor contabile identificate de Curtea de Conturi în cadrul auditurilor precedente.</p> <p>Auditul nu atestă progrese în implementarea recomandărilor înaintate prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 94 din 17.12.2018, din lipsa unui sistem de monitorizare a activităților de implementare a recomandărilor de audit, inclusiv din lipsa procedurilor și proceselor clar definite pentru fiecare subdiviziune, precum și din cauza nemonitorizării activității entităților subordonate (<i>72 de instituții bugetare și 93 de instituții la autogestione</i>). Din 9 recomandări înaintate, 1 recomandare a fost executată, 4 recomandări - parțial executate, iar 4 - neexecutate. Situația dată a condiționat persistența unor aspecte care au influențat opinia de audit.</p>

Sursa: elaborat de autori în baza Rapoartelor CCRM.

Tabelul A3.3. Neajunsurile auditului financiar public extern efectuat de CCRM formulate de partenerii internaționali ai Republicii Moldova și organizațiile societății civile din perspectiva impactului asupra gestiunii finanțelor publice

Denumirea și autorii raportului	Neajunsul identificat
<p>Raportul privind evaluarea peer review a instituției supreme de audit. Autorii: SIGMA, Oficiul de Stat de audit al Republicii Letonia, Curtea de Conturi a Turciei, 2022</p>	<ul style="list-style-type: none"> • nu este dezvoltat un program sistematic de formare pentru noi angajați în domeniul auditului financiar public extern; • în Manualul de audit extern al CCRM: - unele domenii trebuie îmbunătățite sau elaborate mai explicit; - nu există îndrumări clare referitoare la comunicarea riscurilor semnificative; - nu sunt prezentate cerințele specifice ISSAI 2600131, importante pentru auditul situațiilor financiare ale grupului; - nu există nicio îndrumare explicită privind utilizarea rezultatelor testelor controalelor din anul precedent ca probe de audit; • nu există indicații metodologice referitoare la auditul nestandard, cum este cazul celui aferent executării bugetului de stat. Auditul bugetului de stat este un audit specific și nu poate fi tratat cu un audit financiar standard. În mare parte, rapoartele CCRM asupra auditului BS demonstrează că aceste audituri se concentrează pe alte aspecte decât cele financiar-contabile și anume pe regularitate și conformitatea. Auditul BS nu corespunde de la ceea ce ar trebui să fie un audit financiar. În procesul de raportare a auditului BS standardele internaționale ISSAI sunt parțial respectate. La fel și opinia de audit nu este în corespundere cu ISSAI, aceasta nu furnizează o imagine asupra realității și corectitudinii situațiilor financiare ale executării BS, dar evaluează conformitatea cheltuielilor bugetare efectuate cu legislația; • nu este întotdeauna clară relația dintre risc și procedura de audit corespunzătoare; • nu se aplică eșantionarea statistică în calitate de procedură de audit pentru obținerea dovezilor de audit; • nu se aplică confirmarea externă în calitate de instrument util de asigurare a credibilității anumitor probe de audit; • echipele de audit din CCRM nu se bazează în misiunile de audit extern pe rapoartele de AI întocmite de instituțiile auditate, din cauza că subdiviziunile de audit intern nu relativ nou constituite, domeniul activităților lor nu abordează procesele contabile și financiare, auditorii interni ne având dezvoltate abilități pentru a exercita aceste sarcini; • echipele de audit desfășoară și documentează procesul de audit în mod diferit; • nu există legătură explicită între faza de planificare și cea de executare a auditului, în special nu este identificată relația clară între riscurile de audit estimate în faza de planificare și procedurile de audit desfășurate; • există probleme legate de gradul de implementare a recomandărilor: rata agregată de implementare pentru toate auditul financiare este joasă.
<p>Raportul privind autoritățile publice centrale: opinii și experiențe privind comunicarea cu Curtea de Conturi, profesionalismul, integritatea auditorilor și implementarea</p>	<p>Constatările, concluziile și recomandările formulate în raport sunt fundamentate pe analizele unui sondaj realizat de autorii după un chestionar vizând managerii superiori ai instituțiilor publice auditate de CCRM și managerii operaționali care au interacționat cu CCRM în cadrul misiunilor de audit extern. Dintre aceste, menționăm următoarele:</p> <ul style="list-style-type: none"> • decizia Prim-ministrului Republicii Moldova nr. 39/2020 recomandă ministerelor, autorităților APC și instituțiilor din subordonare să întocmească, să aprobe și să implementeze proceduri interne de reglementare a procesului de comunicare cu CCRM pe durata misiunilor de audit ale acestora, având un regulament-tip anexat. Prin acest document se urmărește constituirea la nivelul instituțiilor publice a unui mecanism intern de realizare în termen util a solicitărilor și recomandărilor CCRM și desfășurare

recomandărilor Curții. Chișinău. Transparency International-Moldova. 2021.	<p>a controlului intern asupra realizării acestora. La întrebarea din sondaj, dacă la nivelul instituțiilor publice există anumite reguli interne care să ordoneze comunicarea cu auditorii CCRM pe durata misiunilor de audit, 44% din respondenți au indicat că nu au documente interne corespunzătoare;</p> <ul style="list-style-type: none"> • la întrebarea dacă managerii de instituții au timp suficient (15 zile lucrătoare, termen existent până la intrarea în vigoare a ultimilor modificări introduse în octombrie 2021 la Legea 260 din 2016) pentru examinarea proiectului raportului de audit al CCRM și formularea unui răspuns corespunzător, cca 50% au indicat că acest termen nu este suficient; • de cele mai dese ori, entitățile auditate nu au plasat rapoartele de audit pe pagina web oficială; • la întrebarea dacă persoanele care au încălcat legislația în procesul de folosire a mijloacelor financiare publice și patrimoniul public și în procesul de raportare contabilă și financiară, 57% dintre respondenți au indicat că nu au fost înregistrate situații ca persoanele care au încălcat legea să fie sancționate în vre-un mod.
Raportului INTOSAI, Calitatea auditurilor CCRM: o revizuire a conformității cu SIISA. 2019.	<ul style="list-style-type: none"> • CCRM trebuie să proiecteze și să implementeze un sistem de îmbunătățiri permanente care să asigure ca lecțiile derivate din audituri să fie identificate, explicate, înțelese și diseminate. Mai mult ca atât, aceste lecții trebuie să fie integrate în metodologia de audit reflectată în diverse manuale și ghiduri, programe de studiu, etc.
Raportul asupra sondajului bugetului deschis (Open Budget Survey). International Budget Partnership, 2021.	<ul style="list-style-type: none"> • este evaluat nivelul de participare a publicului în procesul bugetar: la etapa auditului financiar public extern (instituția supremă de audit): 44 puncte / din totalul maxim de 100 puncte. Interpretarea rezultatului: nivel limitat.
Raportul privind evaluarea Strategiei naționale de integritate și anticorupție 2017-2020 și a planului de acțiuni. Centrul de analiză și prevenire a corupției (CAPC), Chișinău. 2022.	<ul style="list-style-type: none"> • planul de acțiuni al Strategiei naționale de integritate și anticorupție (SNIA) a formulat obligația pentru CCRM să reconsidere mecanismul de sancționare și de motivare a instituțiilor publice auditate prin responsabilizarea managementului instituțional și corporativ să respecte cerințele CCRM; • Studiul de măsurare a impactului SNIA prin realizarea unui sondaj specializat, indică că ponderea respondenților care au declarat că au încredere în CCRM a crescut nesemnificativ ajungând de la 13% până la 14%; • ponderea respondenților care consideră că auditul efectuat de CCRM la instituțiile publice ca fiind independent a coborât de la 13% până la 12%.

Sursa: elaborat de autori în baza Rapoartelor [...].

Tabelul A3.4. Influența potențială a recomandărilor de audit formulate în procesul misiunilor de audit ale CCRM asupra variabilelor agregate ale Bugetului Public Național

Cele mai frecvente deficiențe constatate în procesul auditului financiar la nivelul instituțiilor publice	Recomandarea misiunii de audit	Impactul potențial al recomandării de audit, asupra:						
		Veniturilor bugetare	Cheltuielilor bugetare	Activelor nefinanciare	Activelor financiare	Datorilor instituției	Rezultatului financiar raportat de entitatea auditată	Calității contabilității bugetare a instituției publice
Clasificarea necorespunzătoare a activelor nefinanciare a determinat denaturarea soldurilor conturilor contabile la capitolul mijloace fixe, stocuri de materiale circulante și active neproductive	Înregistrarea și corectarea înscrisurilor în evidența contabilă			+				+
Reflectarea necorespunzătoare a cheltuielilor, inclusiv privind TVA, la importul de echipament	Înregistrarea și corectarea înscrisurilor în evidența contabilă	+						
Clasificarea și raportarea neregulamentară a veniturilor aferente realizării bunurilor din rezerva de stat	Înregistrarea și corectarea înscrisurilor în evidența contabilă	+						
Unele poziții din raportul financiar consolidat au fost afectate prin clasificarea și atribuirea nejustificată și neregulamentară a cheltuielilor	Înregistrarea și corectarea înscrisurilor în evidența contabilă	+					+	+
Nevalorificarea alocațiilor bugetare de către instituții, alocațiile fiind executate la un nivel inferior față de cel precizat, cauza fiind nivelul de planificare a limitelor de cheltuieli	Îmbunătățirea planificării limitelor de cheltuieli și depășirea circumstanțelor determinate de nedebursarea granturilor externe la nivelul planificat		+				+	
Neexecutarea părții de venituri	Îmbunătățirea planificării veniturilor bugetare	+						

Nerespectarea prevederilor regulamentare privind procedurile de achiziții publice a redus transparența procesului de achiziții, precum și gradul de eficiență în utilizarea banului public	îmbunătățirea planificării achizițiilor publice	+	+					
Neevaluarea și necontabilizarea în condițiile unei inventarieri anuale formale a terenurilor și bunurilor imobile	evaluarea și contabilizarea clădirilor și terenurilor	+	+	+			+	+
Diminuarea valorii juste a elementelor patrimoniale, urmare a neajustării valorii unor bunuri imobile și a valorii terenurilor la valoarea lor cadastrală	evaluarea și contabilizarea clădirilor și terenurilor; înregistrarea și corectarea înscrisurilor în evidența contabilă	+	+	+			+	+
Nefăptuirea măsurilor corespunzătoare în scopul recuperării creanțelor cu termen de prescripție expirat	recuperarea creanțelor cu termen de prescripție expirat	+				+		
Nerespectarea disciplinei de plată a determinat constituirea și creșterea datoriilor cu termen de prescripție expirat	respectarea disciplinei de plată; gestiunea corespunzătoare a datoriilor cu termen expirat	+	+			+		
Lipsa politicii de evidență și raportare a transferurilor bugetare cu destinație specială a determinat denaturarea informațiilor referitoare la utilizarea acestora, cauzând neraportarea creanțelor	elaborarea și respectarea politicii de evidență și raportare a transferurilor bugetare cu destinație specială							+
Nefăptuirea inventarierii anuale a compromis credibilitatea, plenitudinea și exactitatea soldurilor raportate în bilanțul contabil	efectuarea inventarierii anuale			+	+			
Admiterea supraevaluării soldurilor mijloacelor fixe în consecința menținerii în evidența contabilă a bunurilor imobile uzate fizic și moral, neutilizate pe durata mai multor ani, precum și a sistemelor informaționale nefolosite și nelucrative	Radierea din evidența contabilă a bunurilor imobile uzate fizic și moral și a sistemelor informaționale nefolosite și nelucrative			+				
Evidența contabilă necorespunzătoare a veniturilor obținute din darea în locațiune a bunurilor patrimoniului public	înregistrarea și corectarea înscrisurilor în evidența contabilă	+						
Nerespectarea regulilor de capitalizare a valorii lucrărilor de reparație capitală a clădirilor și altor obiecte reconstruite/reparate	capitalizarea cheltuielilor aferente investițiilor capitale efectuate la reconstrucția obiectivelor			+				
Subevaluarea soldului grupei de conturi „Acțiuni și alte forme de participare în capital în interiorul țării”	Evaluarea și contabilizarea acțiunilor și altor forme de				+			

	participare în capital în interiorul țării							
Interpretarea greșită a prevederilor Ordinului ministrului Finanțelor nr.216/2015 în ce privește regulile de recunoaștere și evaluare a bunurilor imobile și investițiilor	evaluarea și contabilizarea reglementară a bunurilor imobile și investițiilor			+				
Supraevaluarea contului „Alte creanțe ale autorităților/instituțiilor bugetare” și subevaluarea conturilor extrabilanțiere	evaluarea și corectarea înscrișurilor în evidența contabilă		+					+

Sursa: elaborat de autori în baza Rapoartelor CCRM din perioada 2017-2021.

Tabelul A3.5. Evoluția principalelor variabilelor agregate ale bugetelor locale, mii lei

	2018	2019	2020	2021	2022
Venituri	14,683,607.9	16,724,347.4	18,264,285.2	20,387,104.4	23,889,264.1
Cheltuieli și active nefinanciare	14,548,007.1	16,937,459.2	17,927,370.7	20,342,545.1	24,159,390.4
incl.:					
Cheltuieli	10,880,972.3	13,089,924.3	14,113,656.0	15,371,802.4	18,589,048.4
Active nefinanciare	3,667,034.9	3,847,534.8	3,813,714.6	4,970,742.7	5,570,342.1
Soldul bugetar	135,600.8	-213,111.8	336,914.6	44,559.3	-270,126.3
Sursele de finanțare	-135,600.8	213,111.8	-336,914.6	-44,559.3	270,126.3
Active financiare	11,887.3	13,160.3	14,377.0	-36,842.7	-6,122.2
Datorii	-79,972.0	-91,271.4	212,652.2	473,954.5	261,514.4
Modificarea soldului de mijloace bănești	-67,516.1	291,222.8	-563,943.8	-481,671.1	14,734.1

Sursa: elaborat de autori în baza informației Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe:

<https://date.gov.md/ckan/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>

Tabelul A3.6. Evoluția principalelor categorii ale Bugetului primăriei mun. Edineț, mii lei

	2018	2019	2020	2021	2022
Venituri	48246.89	53234.4	54748.0	74376.8	113039.5
Cheltuieli și active nefinanciare	47637.23	55413.4	51166.8	65309.1	77740.7
incl.:					
Cheltuieli	38121	40909.8	46574.5	47815.5	56691.1
Active nefinanciare	9516.24	14503.5	4592.3	17493.6	21049.5
Soldul bugetar	609.66	-2179.0	3581.2	9067.8	35298.8
Sursele de finanțare	-609.66	2179.0	-3581.2	-9067.8	-35298.8
Active financiare	-113.11	96.4	114.8	-277.0	1064.4
Modificarea soldului de mijloace bănești	-496.55	2082.6	-3696.1	-8790.8	-36363.2

Sursa: elaborat de autori în baza informației Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe:

<https://date.gov.md/ckan/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>

Tabelul A3.7. Evoluția principalelor categorii ale Bugetului primăriei mun. Soroca, mii lei

	2018	2019	2020	2021	2022
Venituri	56988.27	61529	67051.3	77283.8	94989.7
Cheltuieli și active nefinanciare	57064.19	60565.3	57625.2	71921.7	100971.3
incl.:					
Cheltuieli	42665.67	46049.2	47213.9	43977.2	53809.8
Active nefinanciare	14398.52	14516.1	10411.3	27944.4	47161.5
Soldul bugetar	-75.92	963.7	9426.1	5362.1	-5981.7
Sursele de finanțare	75.62	-963.7	-9426.1	-5362.1	5981.7
Active financiare	712.62	107.4			73.3
Datorii					-73.3
Modificarea soldului de mijloace bănești	-636.69	-1071.1	-9426	-5362.1	5981.7

Sursa: elaborat de autori în baza informației Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe:

<https://date.gov.md/ckan/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>

Tabelul A3.8. Evoluția principalelor categorii ale Bugetului primăriei mun. Ungheni, mii lei

	2018	2019	2020	2021	2022
Venituri	90990.84	99328.5	105083.6	126688.1	156968.5
Cheltuieli și active nefinanciare	95416.66	106139.7	101340.2	115992.6	161495.2
incl.:					
Cheltuieli	56481.25	76135.1	66963.4	81835.1	97623.8
Active nefinanciare	38935.41	30004.6	34376.8	34157.4	63871.4
Soldul bugetar	-4425.82	-6811.2	3743.4	10695.5	-4526.7
Sursele de finanțare	4425.82	6811.2	-3743.4	-10695.5	4526.7
Active financiare	54.78	41.4	87.3	56.1	-720.7
Datorii	3372.82	2508.8	-3436	-1270.3	1898.4
Modificarea soldului de mijloace bănești	998.23	4261	-394.7	-9481.2	3349

Sursa: elaborat de autori în baza informației Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe:

<https://date.gov.md/ckan/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>

Tabelul A3.9. Nivelul execuției bugetului primăriei mun. Edineț (în mii lei și % față de nivelul precizat)

Articolele cu cele mai pronunțate niveluri de neexecutare	2019	
	executat față de precizat	
	devieri (+/-)	în %
Venituri	-1156.1	97.9
Impozitul funciar pe terenurile cu destinație agricolă de la gospodăriile țărănești	-39.5	81.6
Taxa pentru prestarea serviciilor de transport auto de călători	-14.8	81.4
Taxa pentru salubritate	-11.1	7.5
Cheltuieli	-2890.3	93.4
Formare profesională	-17.5	38.4
Deplasări de serviciu peste hotare	-20.3	46.6
Servicii editoriale	-46	49.1
Active nefinanciare	-4485.2	76.4
Reparații capitale ale construcțiilor speciale	-124.2	45.4
Procurarea pieselor de schimb	-43.1	49.9
Procurarea materialelor în scopuri didactice, științifice și alte scopuri	-19.6	42.9

Sursa: elaborat de autori în baza informației Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe: <https://date.gov.md/clean/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>

Tabelul A3.10. Nivelul execuției bugetului primăriei mun. Soroca (în mii lei și % față de nivelul precizat)

Articolele cu cele mai pronunțate niveluri de neexecutare	2019	
	executat față de precizat	
	devieri (+/-)	în %
Venituri	483.5	100.8
Taxa de piață	-233.5	70.8
Arenda terenurilor cu altă destinație decât cea agricolă încasată în BIL de nivelul I	-58.1	63.7
Donatii voluntare pentru cheltuieli curente din surse interne pentru instituțiile bugetare	-35.7	58
Cheltuieli	-2118.4	95.6
Formare profesională	-14.5	37
Deplasări de serviciu în interiorul țării	-3.4	66
Indemnizații pentru incapacitatea temporară de muncă achitate de angajator	-17.4	80
Active nefinanciare	184.1	101.3
Procurarea uneltelor și sculelor, inventarului de producere și gospodăresc	-43	85.2
Procurarea medicamentelor și materialelor sanitare	-1.2	88.7
Procurarea produselor alimentare	-590.9	91

Sursa: elaborat de autori în baza informației Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe: <https://date.gov.md/clean/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>

Tabelul A3.11. Nivelul execuției bugetului primăriei mun. Ungheni (în mii lei și % față de nivelul precizat)

Articolele cu cele mai pronunțate niveluri de neexecutare	2019	
	executat față de precizat	
	devieri (+/-)	în %
Venituri	-4288.2	95.9
Impozitul pe venitul persoanelor fizice ce desfășoară activități independente în comerț	-234.6	21.8
Taxa de plasare (amplasare) a publicității (reclamei)	-7.8	22
Taxa pentru parcare	-34.7	30.6
Cheltuieli	-3547.3	95.5
Gaze	-373.4	72
Servicii informaționale	-27.9	74.1
Deplasări de serviciu în interiorul țării	-5.5	45
Active nefinanciare	-1183.7	96.2
Reparații capitale ale instalațiilor de transmisie	-91.6	61.5
Procurarea medicamentelor și materialelor sanitare	-12.7	64.7
Procurarea materialelor pentru scopuri didactice, științifice și alte scopuri	-35.6	51.6

Sursa: elaborat de autori în baza informației Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe: <https://date.gov.md/clean/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>

Tabelul A3.12. Nivelul execuției bugetului primăriei mun. Edineț (în mii lei și % față de nivelul precizat)

Articolele cu cele mai pronunțate niveluri de neexecutare	2020	
	executat față de precizat	
	devieri (+/-)	în %
Venituri	-5486	90.9
Impozitul funciar al persoanelor fizice-cetățeni	-188.3	55.8
Impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice	-242.6	65.3
Arenda terenurilor cu destinație agricolă încasată în bugetul local de nivelul I	-243.1	45.2
Cheltuieli	-9555.3	83
Gaze	-619.8	57
Apa și canalizare	-351.6	45.7
Formare profesională	-25.9	24.3
Active nefinanciare	-5523.8	45.4
Procurarea construcțiilor speciale	-2004.4	42.6
Procurarea uneltelor și sculelor, inventarului de producere și gospodăresc	-1287.4	17.8
Procurarea medicamentelor și materialelor sanitare	-3.1	43.6

Sursa: elaborat de autori în baza informației Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe: <https://date.gov.md/ckan/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>

Tabelul A3.13. Nivelul execuției bugetului primăriei mun. Soroca (în mii lei și % față de nivelul precizat)

Articolele cu cele mai pronunțate niveluri de neexecutare	2020	
	executat față de precizat	
	devieri (+/-)	în %
Venituri	3097.8	104.8
Impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor fizice	-2.8	44
Taxa pentru prestarea serviciilor de transport auto de călători	-324.7	24.5
Taxa pentru cazare	-48.5	51.5
Cheltuieli	-5224.3	90
Servicii de locațiune	-24.7	73.4
Formare profesională	-3.4	27.7
Deplasări de serviciu în interiorul țării	-3.8	36.7
Active nefinanciare	-3623.4	74.2
Procurarea combustibilului, carburanților și lubrifiantilor	-466.7	61.3
Procurarea produselor alimentare	-3610.3	41.1
Procurarea medicamentelor și materialelor sanitare	-4	81

Sursa: elaborat de autori în baza informației Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe: <https://date.gov.md/ckan/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>

Tabelul A3.14. Nivelul execuției bugetului primăriei mun. Ungheeni (în mii lei și % față de nivelul precizat)

Articolele cu cele mai pronunțate niveluri de neexecutare	2020	
	executat față de precizat	
	devieri (+/-)	în %
Venituri	-4441.9	95.9
Impozitul funciar al persoanelor juridice și fizice, înregistrate ca întreprinzător	-9.9	81.3
Taxa pentru prestarea serviciilor de transport auto de călători	-193.1	35.6
Taxa pentru cazare	-37.4	68.8
Cheltuieli	-4036.8	94.3
Gaze	-412.8	64.1
Formare profesională	-24	51
Deplasări de serviciu peste hotare	-71.4	12.4
Active nefinanciare	-3069.6	91.8
Construcții speciale în curs de execuție	-1642.7	26.6
Procurarea combustibilului, carburanților și lubrifiantilor	-333.9	57.1
Procurarea medicamentelor și materialelor sanitare	-16.6	61.4

Sursa: elaborat de autori în baza informației Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe: <https://date.gov.md/ckan/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>

Tabelul A3.15. Nivelul execuției bugetului primăriei mun. Edineț (în mii lei și % față de nivelul precizat)

Articolele cu cele mai pronunțate niveluri de neexecutare	2021	
	executat față de precizat	
	devieri (+/-)	în %
Venituri	3895	105.5
Impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice	-128.7	74.3
Taxa de piață	-42.1	83.6
Taxa pentru prestarea serviciilor de transport auto de călători	-7.6	86.7
Cheltuieli	-7883.4	85.8
Servicii de transport	-65.7	33.6
Deplasări de serviciu	-196.7	29.7
Servicii editoriale	-38.6	39.6
Active nefinanciare	-8087.7	68.4
Masini și utilaje	-1294.8	56.5
Mijloace de transport	-1263.2	36.4
Unelte și scule, inventar de producere și gospodăresc	-968.4	33.7

Sursa: elaborat de autori în baza informației Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe: <https://date.gov.md/clean/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>

Tabelul A3.16. Nivelul execuției bugetului primăriei mun. Soroca (în mii lei și % față de nivelul precizat)

Articolele cu cele mai pronunțate niveluri de neexecutare	2021	
	executat față de precizat	
	devieri (+/-)	în %
Venituri	7599.2	110.9
Impozitul funciar al persoanelor fizice-cetățeni	-0.6	69.9
Impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor fizice	-4	19.1
Taxa pentru aplicarea simbolicii locale	-0.8	58.3
Cheltuieli	-3443.1	92.7
Servicii de locațiune	-21.3	69.5
Deplasări de serviciu	-24.1	36.8
Servicii medicale	-196.8	23.3
Active nefinanciare	-5577.7	83.4
Construcții speciale	-2574	80.1
Instalații de transmisie	-94.4	68.5
Procurarea uneltelor și sculelor, inventarului de producere și gospodăresc	-243.7	68.5

Sursa: elaborat de autori în baza informației Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe: <https://date.gov.md/clean/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>

Tabelul A3.17. Nivelul execuției bugetului primăriei mun. Ungheni (în mii lei și % față de nivelul precizat)

Articolele cu cele mai pronunțate niveluri de neexecutare	2021	
	executat față de precizat	
	devieri (+/-)	în %
Venituri	9640.6	108.2
Taxa de plasare (amplasare) a publicității (reclamei)	-7.2	28.1
Taxa pentru parcare	-6.7	73.3
Taxa pentru aplicarea simbolicii locale	-3.5	86.1
Cheltuieli	-2039.7	97.6
Gaze	-130.1	88.6
Apa și canalizare	-176.4	82.5
Formare profesională	-10.2	55.3
Active nefinanciare	1401.7	104.3
Instalații de transmisie	-407.1	87.2
Combustibil, carburanți și lubrifianti	-189.2	80.1
Medicamente și materiale sanitare	-28.4	46.9

Sursa: elaborat de autori în baza informației Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe: <https://date.gov.md/clean/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>

Tabelul A3.18. Nivelul execuției bugetului primăriei mun. Edineț (în mii lei și % față de nivelul precizat)

Articolele cu cele mai pronunțate niveluri de neexecutare	2022	
	executat față de precizat	
	devieri (+/-)	în %
Venituri	3460	103.2
Impozitul funciar al persoanelor fizice-cetățeni	-44	84.1
Impozit privat	-2.6	34.7
Taxa pentru parcare	-9.5	21.3
Cheltuieli	-18588.9	75.3
Bunuri și servicii	-13881.7	55.5
Formare profesională	-44	28.7
Deplasări de serviciu în interiorul țării	-83.3	12.4
Active nefinanciare	-32496.5	39.3
Procurarea construcțiilor speciale	-6356.3	7.2
Masini și utilaje	-2195.5	19.5
Materiale de uz gospodăresc și rechizite de birou	-497.3	26.1

Sursa: elaborat de autori în baza informației Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe: <https://date.gov.md/clean/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>

Tabelul A3.19. Nivelul execuției bugetului primăriei mun. Soroca (în mii lei și % față de nivelul precizat)

Articolele cu cele mai pronunțate niveluri de neexecutare	2022	
	executat față de precizat	
	devieri (+/-)	în %
Venituri	1928.8	102.1
Impozitul funciar al persoanelor fizice-cetățeni	-1.6	18.7
Impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor juridice	-70.6	64.7
Taxa pentru prestarea serviciilor de transport auto de călători	-17.3	80.8
Cheltuieli	-4769	91.9
Servicii informaționale și de telecomunicații	-55	78.2
Deplasări de serviciu	-22.4	62.2
Indemnizații pentru incapacitatea temporară de muncă	-48.1	71.6
Active nefinanciare	-3920.6	92.3
Clădiri	-2170.7	54.8
Produse alimentare	-1664.6	82.5
Stocuri de materiale circulante	-1899.6	88.5

Sursa: elaborat de autori în baza informației Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe: <https://date.gov.md/clean/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>

Tabelul A3.20. Nivelul execuției bugetului primăriei mun. Ungheni (în mii lei și % față de nivelul precizat)

Articolele cu cele mai pronunțate niveluri de neexecutare	2022	
	executat față de precizat	
	devieri (+/-)	în %
Venituri	1139.7	100.7
Impozitul pe bunurile imobiliare ale persoanelor fizice	-2	83.1
Taxa pentru prestarea serviciilor de transport auto de călători pe teritoriul	-109.5	45.2
Granturi curente primite de la organizațiile internaționale	-923	33.8
Cheltuieli	-5220.5	94.9
Aps și canalizare	-319.4	74.9
Indemnizații pentru incapacitatea temporară de muncă	-51.2	77.8
Energie termică	-734.4	88.1
Active nefinanciare	-568.5	99.1
Masini și utilaje	-3959.9	13.3
Investiții capitale în active materiale în curs de execuție	-2160.1	79
Materiale de construcție	-275.7	57.1

Sursa: elaborat de autori în baza informației Ministerului Finanțelor. Disponibilă pe: <https://date.gov.md/clean/ro/dataset/15969-date-privind-executarea-bugetelor-autoritatilor-publice-locale>



Absolventă a Universității Agrare de Stat din Moldova, Facultatea Economie (1993). Doctor în economie (2001). Doctor habilitat în economie (2014). După absolvire și-a desfășurat activitatea profesională în cadrul catedrei Marketing și finanțe. Din anul 2006 până 2020 deține postul de șef catedră Finanțe și bănci Universitatea Agrară de Stat . În prezent activează ca conferențiar universitar în cadrul departamentului Finanțe și Bănci a Universității de Stat din Moldova. Are peste 200 lucrări științifice și metodicodidactice publicate în reviste de specialitate sau în volumele unor manifestări științifice din țară și străinătate. Participă la un șir de conferințe locale și internaționale și efectuează cercetări de specialitate în mai multe proiecte naționale și internaționale, publică articole în reviste de profil.



Absolvent a Universității Libere Internaționale din Moldova, Facultatea „Finanțe și Bănci” 2005-2009, Universitatea Libere Internaționale din Moldova, Facultatea „Finanțe și Bănci” master 2009-2011, Academia de Administrare Publică, master „Drept Constituțional și Administrativ” 2012-2015, Universitatea Cooperatist-Comercială din Republica Moldova, master „Contabilitate în comerț” 2017-2019, Universitatea „Dunărea de Jos” din Galați, master „Relații internaționale și cooperare transfrontalieră”, 2017-2019, Academia de Studii Economice Doctor în „Științe Economice” 2025. După absolvire și-a desfășurat activitatea profesională în cadrul Primăriei or. Fălești, apoi în Consiliul raional Fălești în funcția de Șef secția economie. Din anul 2015 până 2019 deține funcția de auditor public superior în cadrul Curții de Conturi. În perioada 2019-2023 deține funcția de Președinte al raionului Rîșcani, Președinte al Consiliului Regional de Dezvoltare Nord și Președinte al Asociației „Uniunea Consiliilor Raionale din Moldova”. În prezent activează în funcție de director al I.M. „Direcția Parcurilor Cultură și Odihnă” și lector universitar în cadrul Universității Cooperatist-Comerciale din Republica Moldova.

Are peste 20 lucrări științifice și metodicodidactice publicate în reviste de specialitate sau în volumele unor manifestări științifice din țară și străinătate. Participă la conferințe locale și internaționale și publică articole în reviste de profil.