**CZU: 657.63.658.14/.17:336.1**

# EVALUAREA IMPACTULUI AUDITULUI FINANCIAR ASUPRA GESTIUNII FINANȚELOR PUBLICE

## EVALUATION OF THE IMPACT OF THE FINANCIAL AUDIT ON THE MANAGEMENT OF PUBLIC FINANCES

**SECRIERU Vasile**
**Universitatea de Studii Economice**
**ORCID: 0009-0000-7804-7093**
**E-mail: vasilesecrieru88@yahoo.com**

**MATEOC - SÂRB Nicoleta**
**Universitatea Științele Vieții ”Regele Mihai I”**
**ORCID: 0000-0002-6023-9668**
**E-mail: mateocnicol@yahoo.com**

***Abstract.*** *The financial audit at the level of a public institution involves the audit of its financial statements or reports. In financial reports of public institutions it is reflected, the buget of the public institution consisting of the following blocks: income, expenses, non-financial assets, financial assets, liabilities and change in cash balance. These blocks are based on the elements of the budget classification, namely: organizational classification, functional classification, program classification, economic classification and source classification. Regardless, however, of the elements of the budget classification, they all reflect public finances. Therefore, in the process of assessing the impact of the financial audit, the author will consider the impact of the financial audit on the management of public finances. The audit results must reflect the conclusions and recommendations on the financial statements of the audited institution, so as to eliminate financial and management risks and improve the quality of financial reports.*

***Keywords****: public institutions, public finances, financial audit, financial reports, risk, budget classification.*

***Abstract.*** *Auditul financiar la nivelul unei instituții publice presupune auditul situațiilor sau rapoartelor financiare ale acesteia. În rapoartele financiare ale instituției publice este reflectat, 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 clasificației bugetare și anume: clasificația organizațională, clasificația funcțională, clasificația programelor, clasificația economică și clasificația surselor. Indiferent, însă, de elementele clasificației bugetare, toate acestea reflectă finanțele publice. Prin urmare, în procesul de evaluare a impactului auditului financiar, autorul va lua în considerare impactul auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice. Rezultatele auditului trebuie să reflecte concluziile și recomandările asupra situațiilor financiare a instituției auditate, astfel încât să elimine riscurile financiare și de management și să îmbunătățească calitatea rapoartelor financiare.*

***Cuvinte-cheie:*** *instituții publice, finanțe publice, audit financiar, rapoarte financiare, risc, clasificație bugetară.*

### 1. Introducere

Scopul auditării unei entități, fie publică sau privată, are menirea să identifice riscurile în cadrul activității instituției și să le clasifice după nivelul și gradul de impact, să reflecte situația

financiară și politicile contabile. La evaluarea impactului auditului financiar public extern asupra calității gestiunii fondurilor financiare publice la nivelul instituțiilor publice, autorul pornește 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, rezultate auditului vor reflecta concluzii și recomandări menite să înregistreze plus valoare la entitatea auditată și excluderea riscurilor. Auditul are scopul principal de a preveni fraude, delapidări de fonduri și a se expune asupra situațiilor financiare a entității.

Autorul își bazează evaluarea impactului auditului financiar asupra gestiunii finanțelor publice pe următoarea abordare metodologică:

- Stabilirea precondițiilor de bază ale procesului de evaluare a impactului prin dezvoltarea mecanismului de transmisie și formularea considerațiilor principale;
- 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;
- Aprecierea impactului auditului financiar public intern în baza propriilor estimări fundamentate pe răspunsurile extrase din propriul sondaj, referitoare la subiectul vizat;
- Aplicarea evaluării agregate asupra opiniilor identificate la pct. 2 și 3;
- Formularea concluziilor și recomandărilor de consolidare a impactului.

## 2. Materiale și metode

Întru evaluarea impactului auditului financiar intern asupra calității gestiunii finanțelor publice autorul 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 1, tabelul 5 reprezentând sinteza acestora. Totodată, autorul a îmbinat metodele de cercetare inclusiv: analiza legislației, documentelor din instituțiile publice, rapoartelor financiare, articolelor de specialitate. Autorul folosește noțiunea „impact” în calitate de sinonim pentru noțiunea „influență”, după cum aceste două cuvinte sunt explicate de dicționarele explicative a limbii române.

## 3. Rezultate

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 public [10]. Nivelul de respectare a acestor principii determină nivelul de independență a activităților de audit.

Autorul 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. 1 și care derivă din modelul celor trei linii de apărare.

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, eficicacitate 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. Prin urmare, auditul financiar intern, este destinat să îmbunătățească sistemul de CIM, iar prin aceasta să contribuie la creșterea eficienței 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. Prin urmare, auditul financiar extern, este destinat să îmbunătățească în cele din urmă gestiunea finanțelor publice.

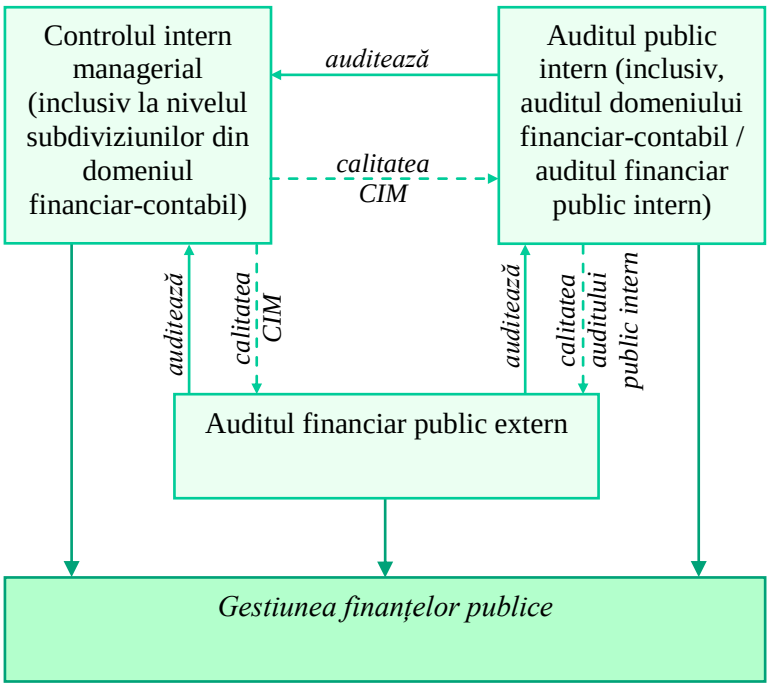



**Figura 1.** ***Mecanismul de transmisie a influențelor auditului financiar public intern și extern asupra gestiunii finanțelor publice***

Pentru a dovedi ipoteza de cercetare, autorul poate urmări mai multe direcții în evaluarea impactului auditului financiar public intern asupra gestiunii finanțelor publice. În primul rând, este important să se stabilească o legătură clară între calitatea sistemului de control intern managerial (CIM) și eficiența auditului public intern.

Iată câteva aspecte pe care autorul le-ar putea explora:

1. **Evaluarea calității CIM**: Analiza sistemelor de control intern, inclusiv procesele de monitorizare, evaluare și raportare, pentru a determina cum aceste elemente contribuie la transparența și responsabilitatea financiară.
2. **Corelarea între CIM și audit**: Investigarea modului în care un CIM bine implementat facilitează auditul intern prin oferirea de date fiabile și procese bine documentate, care ajută auditorii să identifice riscurile și să recomande îmbunătățiri.

3. **Studii de caz**: Prezentarea unor studii de caz din instituții publice care au implementat cu succes sisteme de control intern și au beneficiat de audituri financiare eficiente, evidențiind impactul pozitiv asupra gestiunii financiare.
4. **Indicatori de performanță**: Stabilirea unor indicatori de performanță care să măsoare atât calitatea auditului public intern, cât și eficiența gestiunii financiare, pentru a evidenția corelațiile între cele două.
5. **Feedback de la părțile interesate**: Colectarea de informații de la angajați, auditori și manageri pentru a evalua percepțiile asupra eficienței CIM și a impactului acestuia asupra rezultatelor financiare.

Prin aceste abordări, autorul poate demonstra că un sistem de CIM robust nu doar că îmbunătățește calitatea auditului public intern, dar contribuie și la o gestionare mai eficientă a finanțelor publice.

**Tabelul 1. Neajunsurile sistemului de CIM și AI formulate de Ministerul Finanțelor 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;<br>Atât autoritățile de reglementare, cât și instituțiile publice dezvoltă lent sistemul de CIM.<br>Auditul intern public nu este funcțional. |

Tabelul 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. Autorul a analizat mai multe rapoarte de audit financiar întocmite de CCRM asupra unor instituții publice de la nivelul APC și APL.

Tabelul 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: Ministerul Finanțelor);
- 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 prevenire a acestora (instituția auditată: Ministerul Educației și Cercetării).

**Tabelul 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<br>Autor: CCRM | • Existența unor deficiențe de organizare și funcționare a CIM afectează gestionarea creanțelor și datoriilor. |
| Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MEI, 2021<br>Autor: CCRM | • Sistemul CIM nu asigură pe deplin funcționalitatea controalelor-cheie |
| Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MEC, 2021<br>Autor: CCRM | • Nu este instituit controlul intern pe verticală.<br>• Nu există procese de validare a informațiilor furnizate de instituțiile subordonate.<br>• Nu este descris procesul de consolidare a rapoartelor financiare, nici încărcarea rapoartelor financiare în SI CNFD.<br>• Lipsa instruirilor interne sau externe organizate pentru angajații direcțiilor financiar-contabile ale instituțiilor subordonate ministerului are un impact semnificativ asupra calității rapoartelor financiare;<br>• Nu a fost instituit Grupul de lucru privind organizarea și implementarea CIM. Nu a fost elaborat și aprobat Codul de etică.<br>• Nu au fost identificate riscurile de fraudă și corupție și nu sunt prevăzute acțiuni de control privind prevenirea și detectarea fraudei și corupției. |

Tabelul 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) [7];
- disfuncționalitatea sistemului de CIM, evidența contabilă necorepunzătoare, 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. 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<br>Autor: CCRM | • CIM nu este asigurat conform reglementărilor legale.<br>• 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.<br>• Declarația privind implementarea parțială a CIM nu corespunde realității. |
| Raportul auditului asupra rapoartelor financiare ale UAT municipiului Soroca, 2019<br>Autor: CCRM | • Sistemul de CIM nu a fost instituit în cadrul instituției.<br>• 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<br>Autor: CCRM | • 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.<br>• Lipsa procedurilor și proceselor clar definite pentru subdiviziunile din subordine duce la imposibilitatea îndeplinirii corespunzătoare și calitative a sarcinilor și atribuțiilor.<br>• Evidența contabilă deficitară. |

Considerând cele constatate, autorul evaluează în tabelul 4 impactul sistemului CIM asupra calității gestiunii finanțelor publice prin prisma parametrilor acesteia.

**Tabelul 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 autor.*

Autorul formulează următoarele interpretări și explicații referitoare la rezultatele prezentate în tabelul 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 conexă 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. Autorul ține 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.

Autorul consideră că impactul sistemului de CIM asupra paramentrului „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 autor ca fiind negativ. Pe de o parte, echipele de audit financiar extern nu se pot baza pe rapoartele de audit intern din cauza că auditul intern nu este suficient dezvoltat la nivelul instituțiilor publice, iar, pe de altă parte, nivelul de implementare a recomandărilor formulate de echipele de audit extern este foarte mic.

În continuare, autorul evaluează impactul auditului financiar intern asupra calității gestiunii finanțelor publice. În acest sens, autorul 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 1, tabelul 5 reprezentând sinteza acestora.

**Tabelul 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<br>Autor: CCRM | • SAI din cadrul instituțiilor subordonate MEI au fost completate cu personal la un nivel insuficient |
| Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale MEC, 2021<br>Autor: CCRM | • AI nu este funcțional pe deplin în cadrul structurii administrative centrale a ministerului. |
| Raportul auditului asupra rapoartelor financiare ale UAT raionul Ungheni, 2020<br>Autor: CCRM | • AI nu a evaluat procese sistemice cu risc major care ar consolida componentele CIM.<br>• 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 tematice doar la 5 entități din cadrul CR, ceea ce este insuficient pentru numărul total de instituții.<br>• Tematicile planului de audituri nu asigură auditarea proceselor financiare și operaționale, precum și a controalelor interne din cadrul CR.<br>• 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.<br>• Pentru activitatea de AI nu este asigurată transparența. |
| Raportul auditului asupra rapoartelor financiare consolidate ale UAT municipiul Chișinău, 2020 | • Deși structura organizațională a Direcției AI prevede 23 unități de personal, doar 5 sunt ocupate, ceea ce nu permite auditarea tuturor entităților (165).<br>• Secția asigurarea ținerii evidenței contabile în instituțiile |

| | |
|---|---|
| Autor: CCRM | bugetare, din cadrul Direcției Generale Finanțe nu asigură uniformizarea practicilor contabile și eliminarea deficiențelor contabile identificate de CCRM în cadrul auditurilor precedente.<br>• 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. |

Considerând provocările, deficiențele și problemele cu care se confruntă sistemul de CIM și activitatea de audit financiar intern public, autorul 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 financiar 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 principial nou de dezvoltare a controlului financiar public intern, cu proiectarea unor mecanisme eficiente care să asigure funcționalitatea acestui document;
- dezvoltarea și fortificarea resurselor 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 controluliui 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, cît și la nivelul entităților subordonate. În acest context 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 resurselor 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.

Instituțiile Supreme de Audit (ISA) trebuie să aibă acces la resurse adecvate pentru a-și îndeplini eficient mandatul. Aceste resurse includ:

1. **Resurse umane**: Personal calificat și bine pregătit, capabil să efectueze audituri complexe și să analizeze datele financiare și operaționale.
2. **Resurse materiale**: Echipamente și tehnologie moderne care să sprijine procesul de audit, cum ar fi software specializat pentru analiză și raportare.
3. **Resurse financiare**: Bugete suficiente pentru a acoperi cheltuielile necesare desfășurării activităților de audit, inclusiv formarea continuă a personalului.

Asigurarea acestor resurse este esențială pentru transparența și eficiența procesului de audit, contribuind astfel la buna guvernanță și la responsabilizarea instituțiilor publice.

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. Autorul 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 instituțiile publice prin prisma independenței acestora.

**4. Discuție**

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, autorul Power în mail multe cercetări 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 fost și modul în care se poate extinde spre toate fațetele vieții cotidiene prin regimuri şi practici de calcul [9].

Independența activității de audit intern, inclusiv al celui exercitat în domeniul financiar-contabil, este reflectat în următoarele Standarde Naționale de Audit Intern [11]:

- 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 regulă 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.

Analizând deficiențele auditului intern reflectate în tabelul 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.

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.

**4. Concluzii**

Autorul 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 resurselor de personal și a specialiștilor în domeniul gestiunii finanțelor publice și auditului intern, atât din punct de vedere cantitativ (număr de personal), cât și calitativ (nivelul de pregătire profesională). 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.

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

**Bibliografie:**


1. *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
2. Legea privind controlul financiar public intern nr. 229 din 23.09.2010. În: Monitorul Oficial al Republicii Molodva nr. 231-234 art. 730 din 26.11.2010. Disponibil pe: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=125252&lang=ro#
3. Legea privind finanţele publice locale nr. 397 din 16.10.2003. În: Monitorul Oficial al Republicii Molodva nr. 248-253 art. 996 din 26.11.2010. Disponibil pe: https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=129334&lang=ro
4. 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
5. Manualul auditului financiar (în ediție revăzută). Anexă la Hotărîrea 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
6. Manualul de audit intern. Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova. Chișinău. 2015. Disponibil pe: https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/m_audit_intern_0.pdf

7. Manualul de control intern managerial. Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova. Chișinău. 2020. Disponibil pe: https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/Manual%20CIM_03.06.2020.pdf
8. M. Making things auditable. In: *Accounting, Organizations and Society*, 1996, 21(2/3), 289–315; Power, M. *The Audit Society: Rituals of Verification*. Oxford: Oxford University Press, 1997; Power, M. *The Risk Management of Everything*. London: Demos, 2004.
9. Ordinul Ministerului finanțelor privind aprobarea Normelor de audit intern în sectorul public nr. 161 din 17.12.2020. În: Monitorul Oficial al Republicii Molodva nr. 13-20 art. 40 din 22.01.2021. Disponibil pe: https://mf.gov.md/sites/default/files/OMF%20161.pdf
10. 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
11. Ordinul Ministerului finanțelor privind clasificația 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
12. Raportul anual consolidat privind controlul financiar public intern pentru anul 2021. Ministerul finanțelor. Chișinău, 2022. Disponibil pe: https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/Raport%20consolidat%20CFPI%20pt%202021_31.05.2022.pdf
13. Raportul anual privind rezultatele 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-rezultatele-revizuirilor-la-fierbinte-si-la-rece-87_92323.html
14. VITIUC, Ana. Procesul de elaborare a programelor de audit. In: *Economica*. 2008, nr. 1(61), pp. 47-51. ISSN 1810-9136.
15. ULIAN, Galina; CAPRIAN, Iulia; DJUGOSTRAN, Anastasia. Noţiuni generale cu privire la controlul independent – audit . In: *Studia Universitatis Moldaviae (Seria Ştiinţe Exacte şi Economice)*. 2013, nr. 2(69), pp. 68-71. ISSN 1857-2073.
16. 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
17. MANOLI, Mihail. Reflecţii privind calitatea lucrărilor de audit. In: *25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin inovare şi 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
18. 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