CZU: 657.6:334.724.6 https://doi.org/10.59295/dnwe2025.55

THE EFFECT OF IMPLEMENTING AUDIT WITHIN STATE-OWNED COMPANIES AS A MEASURE TO INCREASE THE LEVEL OF USER TRUST

Valentin BUDECI
Moldova State University, 60 Alexei Mateevici, Chișinău, Republic of Moldova
budecivalentin@yahoo.com
ORCID iD: 0009-0002-1137-7658

Purpose of the article: *is to analyze the role of different types of audit-internal, external public, and private-in improving the performance and governance of state-owned enterprises in theRepublic of Moldova.*

Methodology: *covers the period 2023–2025 and is based on a review of specialized literature, analysis of audit reports, and insights gained from professional practice in external public and private audit.*

Conclusions: *show that audits contribute to enhancing administrative efficiency, transparency, and stakeholder trust. Internal, external, and private audits complement each other, ensuring accountability and promoting good corporate governance in state-owned enterprises.*

The originality: *of the study lies in its focus on private audit as a form of outsourcing of public audit responsibilities, offering a new perspective on how hybrid audit models can strengthen institutional performance in Moldova's public sector.*

Keywords: *state-owned enterprises, audit, corporate governance, transparency, outsourcing.*
JEL Classifications: M42, M14, Q56

INTRODUCERE

Tematica de bază a prezentului articol constă în analiza importanței activității de audit pentru companiile cu capital de stat, activitate care poate fi efectuată fie prin audit intern, audit public extern, fie de către companii private specializate în audit. Din punct de vedere conceptual, deși există puncte comune, fiecare dintre aceste tipuri dispune de un set distinct de reguli și standarde după care se ghidează. Deși legislația națională nu reglementează expres auditul realizat de sectorul privat, această practică poate fi privită ca o formă de externalizare a serviciilor de către stat, prin care se deleagă anumite responsabilități legale ce revin Curții de Conturi a Republicii Moldova.

Având în vedere că analiza și experimentul au vizat perioada 2023–2025, s-a realizat o examinare a activităților de instituire a auditului intern în cadrul companiilor cu capital de stat, a misiunilor de audit efectuate de Curtea de Conturi, precum și a auditului obligatoriu desfășurat de companiile private de audit.

Scopul efectuării auditului este eficientizarea activității administrative și a proceselor operaționale, ceea ce, în final, ar trebui să conducă la dezvoltarea companiilor. Un rol extrem de important în acest proces îl are auditul, care, prin implementarea unor măsuri concrete, contribuie la creșterea nivelului de încredere al utilizatorilor.

MATERIAL ȘI METODĂ

Materialul de bază utilizat pentru cercetare îl constituie cadrul normativ și instituțional al Republicii Moldova în domeniul auditului, respectiv Legea privind auditul situațiilor financiare, Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova, precum și regulamentele aferente organizării auditului intern în companiile cu capital de stat. De asemenea, au fost analizate rapoartele Curții de Conturi pentru perioada 2023–2025 la companiile cu capital majoritar de stat, precum și rapoartele de audit ale companiilor. Baza documentară a fost completată prin consultarea literaturii de specialitate naționale și internaționale, inclusiv standardele de audit emise de organizații profesionale recunoscute, precum și prin analiza unor studii comparative privind practicile de audit din statele membre ale Uniunii Europene și din regiune.

Metodologia aplicată a vizat mai multe etape. În primul rând, a fost realizată o analiză documentară, prin examinarea cadrului legislativ, pentru a identifica modul de reglementare și aplicare a diferitelor forme de audit (intern, public extern, privat). În al doilea rând, s-a utilizat metoda analizei comparative, prin care au fost evaluate diferențele și punctele comune dintre practicile de audit din Republica Moldova. În al treilea rând, au fost aplicate metode statistice simple pentru a evidenția indicatori de performanță și tendințe asociate cu implementarea auditului în companiile cu capital de stat. Totodată, au fost selectate studii de caz reprezentative pentru a ilustra impactul concret al auditului asupra eficienței administrative și asupra nivelului de transparență.

Surse bibliografice precum și metodele permite formularea concluziei cu privire la rolul auditului, atât ca instrument de control și responsabilizare, cât și ca mecanism de modernizare și dezvoltare instituțională în companiile cu capital de stat din Republica Moldova.

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Analizând materialele cu privire la situația activității de audit în cadrul companiilor cu capital de stat, se menționează că acestea au obligația de a publica pe pagina web informații cu privire la aspecte privind guvernanța corporativă, care include o serie de informații, care conform rigorilor internaționale, sunt necesare cetățenilor, potențialilor investitori sau alți potențiali utilizatori. Drept informații obligatorii este cea privind auditul intern și auditul extern al companiilor de stat, această normă deja este și una obligatorie din punct de vedere legal.

Activitatea de audit, fie ea internă sau externă, reprezintă un pilon al bunei guvernanțe corporative în cadrul companiilor cu capital de stat. În contextul integrării în Uniunea Europeană, care include cerințe înalte privind transparența, responsabilitatea și performanța instituțiilor publice, auditul are un rol determinant în asigurarea unei administrări corecte și eficiente a resurselor publice.

Audit intern (Republic of Moldova, 2010) reprezintă *activitate independentă şi obiectivă de asigurare şi consiliere, destinată să adauge valoare şi să îmbunătăţească activitatea unei entităţi publice. Auditul intern ajută entitatea publică în îndeplinirea obiectivelor sale printr-o abordare sistematică şi metodică, evaluând şi îmbunătăţind eficacitatea proceselor de management al riscului, control şi guvernanţă*. Auditul intern, contribuie la prevenirea erorilor și fraudelor, la utilizarea eficientă a resurselor și la crearea unei culturi organizaționale bazate pe responsabilitate și integritate. În esență, auditul intern trebuie implementat ca un partener strategic al managementului, oferind recomandări pentru îmbunătățirea performanței și a proceselor interne. Având în vedere procesul de reformare continuu a procesului de audit intern la nivelul autorităților centrale, sunt cunoscute anumite ezitări la aspectul

Prin prisma legislației (Republic of Moldova, 2017a) audit, este proces sistematic de obținere și evaluare obiectivă a probelor, desfășurat pentru a se constata dacă informațiile sau condițiile actuale corespund criteriilor stabilite.

Pe de altă parte, audit (Republic of Moldova, 2017b) explică doar ca auditul situațiilor financiare individuale sau al situațiilor financiare consolidate în măsura în care:

a) este obligatoriu conform prevederilor legislației;

b) este efectuat la solicitarea acționarilor (asociaților) entităților auditate;

În cadrul companiilor cu capital de stat, un rol distinct îl are auditul public extern, realizat de Curtea de Conturi. Acesta este un proces sistematic de evaluare independentă, care urmărește să stabilească dacă activitatea entităților auditate s-a desfășurat în mod economic, eficient și eficace, conform normelor legale și regulamentelor aplicabile. Auditul public extern contribuie la creșterea transparenței în utilizarea fondurilor publice, la prevenirea risipei și la responsabilizarea managementului instituțiilor de stat. De asemenea, prin rapoartele sale, Curtea de Conturi oferă informații relevante pentru factorii decizionali și pentru cetățeni, consolidând astfel încrederea publică în instituțiile statului.

Specificul legislativ care reglementează activitatea Curții de Conturi[3], specifică că noțiunea de *audit public extern (audit al sectorului public/în sectorul public)* ca proces sistematic de evaluare

independentă și obiectivă desfășurat pentru a obține probe și a stabili dacă entitatea auditată a fost gestionată/realizată în mod econom, eficient și eficace, în conformitate cu legile și regulamentele aplicabile, și dacă situațiile financiare ale acesteia au fost prezentate corect;

În concluzie, activitatea de audit are o utilitate majoră pentru companiile cu capital de stat. Aceasta nu este doar o cerință legală, ci și un instrument strategic de management, control și îmbunătățire continuă. Prin audit se asigură corectitudinea proceselor financiare și a resurselor. Totodată, auditul contribuie la crearea unei imagini pozitive a companiei în fața investitorilor, a partenerilor și a societății, consolidând încrederea în modul de gestionare a activelor statului.

Astfel, reieșind din responsabilitățile care revin consiliilor, companiile de stat au responsabilitatea de implementare și respectiv de a obține efectul scontat aferent implementării auditului, ca măsură ce crește nivelul de încredere al utilizatorilor. În continuare, sunt prezentate rezultatele cercetării privind situația actuală a auditului în companiile cu capital de stat, structurate pe trei dimensiuni:

1. auditul intern, organizat la nivelul entităților;
2. auditul public extern, realizat de Curtea de Conturi a Republicii Moldova;
3. și auditul efectuat de companii din sectorul privat.

Această structurare permite evidențierea particularităților fiecărei forme de audit, a interdependențelor dintre ele și a rolului complementar pe care îl joacă în asigurarea transparenței și eficienței guvernanței corporative.

Auditul intern este instituit în vederea alinierii la practicile sectorului privat, și are ca scop de a transpune legislația europeană[5]. Totuși din analizele paginilor oficiale ale Agenției Proprietății Publice, aceasta nu plasează activitatea desfășurată de auditul intern a instituției dar nici la rubrica companiilor nu este atașată activitatea subdiviziunilor de audit intern. Acest aspect denotă că obligativitatea de efectuare a auditului public extern permite companiilor cu capital de stat să utilizeze pe larg această practică în detrimentului subdiviziunii de audit intern. Acest lucru se datorează faptului că totuși companiile de stat nu implementează pe larg rigorile și practica companiilor din sectorul real.

Având în vedere că în Republica Moldova este adoptat cadrul juridic privind organizarea auditului de către entitățile de audit, care reglementează exercitarea profesiei de auditor, supravegherea auditului, precum și cerințele specifice auditului entităților de interes public, acest pas permite ca situațiile financiare a companiilor cu capital de stat să conțină o informație veridică, care să permită analiza obiectivă a informațiilor prezentate, mai cu seamă în cazul entităților care sunt obligate prin lege să facă anual audit.

Entitate de interes public (Republic of Moldova, 2017b) reprezintă *entitate ale cărei valori mobiliare sunt admise la tranzacționare pe o piaţă reglementată; bancă; asigurător (reasigurător)/societate de asigurări; organism de plasament colectiv în valori mobiliare cu personalitate juridică; entitate mare care este întreprindere de stat sau este societate pe acțiuni în care cota statului depăşeşte 50% din capitalul social*.

Astfel, entitatea mare, din punct de vedere a companiilor cu capital de stat *este entitatea este compania, care, la data raportării, depăşeşte limitele a două dintre următoarele criterii:*

a) totalul activelor – 318000000 de lei;

b) veniturile din vânzări – 636000000 de lei;

c) numărul mediu al salariaților în perioada de gestiune – 250.

Potrivit acestor criterii, autorul a identificat 16 din întreprinderile de stat sau societăți pe acțiuni în care cota statului depășește 50% din capitalul social, ca fiind obligate să facă audit financiar obligatoriu, potrivit rigorilor legale în vigoare.

O altă formă de externalizare a serviciilor publice, poate fi menționată și auditul privat care înlocuiește activitatea specificată în mandatul Curții de Conturi. De menționat că în vederea respectării rigorilor de transparență, legislația este organizată în așa fel încât, deja auditurile financiare externe, efectuate de sectorul privat, este o activitatea cu o valoare mai înaltă, din punct de vedere a structurării.

Astfel, având în vedere că situațiile financiare anuale ale întreprinderilor de stat sunt supuse auditului extern obligatoriu, în cazul în care acestea fac parte din categoria entităților mijlocii, a mari sau de interes public. Această formă organizatorico-juridică, este din 2020 în proces de reorganizare în 3 potențiale forme noi, societăți pe acțiuni, societăți cu răspundere limitată sau instituții publice.

Deși, întreprinderile de stat sunt obligate să plaseze pe pagina web oficială a sa și pe pagina web oficială a fondatorului statutul întreprinderii, regulamentele interne, raportul anual al întreprinderii și rapoartele de audit, se denotă că din întreprinderile de stat practica obligatorie de efectuare a auditului financiar în anii 2022-2024, nu s-a implementat. În pofida faptului că auditarea externă a este o cerință legală obligatorie, acestea nu au asigurat contractarea companiilor de audit la 15 ÎS. Prin comparație, în societățile pe acțiuni, unde acționar majoritar este statul, la acest capitol este semnificativ este la cota 100 %, fiind considerată o practică firească în exercitarea funcției de supraveghere financiară.

Un ultim aspect care poate fi menționat este un organ relativ nou, care este comitetul de audit, care este un organ obligatoriu al entităților de interes public, format din minimum trei membri independenți, desemnați pe un termen de trei ani de adunarea generală a acționarilor sau de fondator în cazul întreprinderilor de stat. Acesta are rolul de a asigura integritatea și transparența raportării financiare, prin monitorizarea procesului de raportare, a eficienței controlului intern, a activității de audit intern și extern, precum și a gestionării riscurilor. Comitetul recomandă entitatea de audit, analizează rezultatele auditului și raportează anual acționarilor/fondatorului privind activitatea sa. În plus, auditorul prezintă comitetului un raport suplimentar cu informații detaliate despre procesul de audit, constatările și posibilele riscuri privind continuitatea activității entității.

Astfel din analiza efectuată de autor, din informații disponibile în spațiul public, se poate generaliza următoarea situație aferentă companiilor cu capital de stat.

Tabel 1.Situația privind activitatea de audit în companiilor cu capital de stat

Tipul de activitate de audit	Întreprinderi de stat	Societăți comerciale
Comitet de audit	**1**	**9**
Audit intern	**x**	**x**
Audit efectuat de Curtea de Conturi	**0**	**6**
Audit efectuat de companii private	**32**	**27**

***Sursa**: elaborate de autor.*

Tabelul evidențiază modul de organizare și desfășurare a diferitelor forme de audit în cadrul întreprinderilor de stat și al societăților comerciale cu capital majoritar de stat. Se observă că instituirea comitetelor de audit este foarte redusă, în special în întreprinderile de stat (doar 1 caz), ceea ce indică o implementare insuficientă a practicilor privind guvernanța corporativă și supravegherea procesului de raportare financiară, fiind instituită doar în caz de obligativitate legală. În schimb, societățile comerciale deși sunt mai active în acest sens, cu 9 comitete de audit constituite, oricum se vede o valorificare redusă a rolului acestui mecanism în asigurarea transparenței și a controlului intern.

Totodată, deși nu contează forma organizatorico-juridică, companiile cu capital de stat ar trebui să utilizeze auditul intern ca instrument de control, cea mai elocventă metoda, adaptată la contextul național fiind suplinirea și evaluarea auditului intern inclusiv de către organele de conducere și organele de control a companiilor cu capital de stat.

În ceea ce ține de auditul efectuat de Curtea de Conturi, acestea au vizat doar o parte dintre societățile comerciale (6 cazuri), și nici o misiune de audit la întreprinderile de stat. Totuși se remarcă faptul că metodologia de audit practicată de Curtea de Conturi cuprinde în mare parte capitalul social și activele transmise în gestiune. Acest lucru însă este compensat de faptul că majoritatea auditărilor sunt realizate de companii private, și anume 32 la întreprinderile de stat și 27 la societăți comerciale, ceea ce demonstrează că externalizarea deși nu este stipulată expres este efectuată pe larg în acest

domeniu. Aceasta reflectă tendința tot mai pronunțată de externalizare a funcției de audit și implicarea sectorului privat în evaluarea performanței și conformității companiilor cu capital de stat.

Acest lucru este pe de o parte un semnal destul de modern în acest aspect, totuși însă este nevoie ca auditul efectuat de companiile private în cazul companiilor de stat să includă un caiet de sarcini mai mare sau inclusiv tipuri de audit, cu precădere de conformitate și de performanță, lucru care actualmente nu este efectuat, limitându-se la audit clasic financiar.

Astfel, autorul recomandă să se utilizeze datele financiare a companiilor care efectuează auditul obligatoriu, pentru o imagine mai veridică. Totodată să existe în varianta ideală informația acolo unde este efectuat audit de companii private, completat de cel a Curții de Conturi.

CONCLUZII

În concluzie, poate fi menționat că activitatea de audit pentru companiile cu capital de stat poate deveni o sursă demnă care ar putea influența credibilitatea informațiilor furnizate către utilizatori. Se menționează de deși Curtea de Conturi nu efectuează audit la toate companiile de stat și asupra situațiilor financiare, auditurile desfășurate la ministere și alte autorități ating în mare parte capitalul social și activele transmise în gestiune.

Totodată companiile de stat nu implementează la scară largă funcția de audit intern, această practică fiind la faza incipientă în autoritățile centrale, nefiind o cerință obligatorie, astfel companiile de regulă instituie comitet de audit sau comisie de cenzori, care au rol de monitorizare suplimentară asupra activității operaționale.

Într-un final deși părea o cerință dificil de implementat auditul obligatoriu extern asupra situațiilor financiare a devenit în mare parte o activitate instituită în majoritatea companiilor, totuși se impune ca această activitate să lărgească caietul de sarcini a companiilor de audit, dat fiind faptul că problema de bază a evaluării activelor avute în gestiune sau proprietate să fie confirmate de către audit, la preț de piață. Astfel practica de a externaliza activitatea care din cadrul legal revine Curții de Conturi, permite ca responsabilitățile să fie executate de sectorul privat.

REFERINȚE

4. Curtea de Conturi a Republicii Moldova. (2023). *Raportul anual asupra administrării și întrebuințării resurselor financiare publice și a patrimoniului public în anul 2023*.
5. Curtea de Conturi a Republicii Moldova. (2024). *Raportul anual asupra administrării și întrebuințării resurselor financiare publice și a patrimoniului public în anul 2024*.
6. Comisia Europeană. (2008). *Recomandarea Comisiei din 5 iunie 2008 privind limitarea răspunderii civile a auditorilor legali și a societăților de audit*.
7. Parlamentul European și Consiliul Uniunii Europene. (2006). *Directiva 2006/43/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 17 mai 2006 privind auditul legal al conturilor anuale și al conturilor consolidate*.
8. Parlamentul European și Consiliul Uniunii Europene. (2014). *Regulamentul (UE) nr. 537/2014 al Parlamentului European și al Consiliului din 16 aprilie 2014 privind cerințe specifice referitoare la auditul statutar al entităților de interes public*.
9. Republica Moldova. (2010). *Legea nr. 229 din 23 septembrie 2010 privind controlul financiar public intern*.
10. Republica Moldova. (2017a). *Legea nr. 260 din 7 decembrie 2017 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova*.
11. Republica Moldova. (2017b). *Legea nr. 271 din 15 decembrie 2017 privind auditul situațiilor financiare*.
12. Secrieru, V. (n.d.). *Auditul financiar în instituțiile publice din Republica Moldova și rolul lui în gestiunea finanțelor publice*.