

**VIZIUNI PRIVIND COMPETENȚELE DE BAZĂ ȘI SPECIFICE ALE AUDITORILOR ȘI
ROLUL ACESTORA ASUPRA DEZVOLTĂRII PROFESIONALE CONTINUE ÎN
CADRUL ENTITĂȚILOR DIN SECTORUL PUBLIC**

**VIEWS ON THE BASIC AND SPECIFIC COMPETENCES OF AUDITORS AND THEIR
ROLE ON THE CONTINUOUS PROFESSIONAL DEVELOPMENT WITHIN PUBLIC
SECTOR ENTITIES**

CZU: 657.6:[331.363.4:351.712.2.023]

DOI: <https://doi.org/10.53486/isca2023.26>

Tatiana ȘEVCIUC,

Ph.D, associate professor,

Moldova State University

e-mail: sevciuctatiana@mail.ru

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7886-4165>

Abstract. The trend of connecting and modernizing the public service in accordance with principles and good practices, increasing the attractiveness and transparency of the public service is essential at any stage of activity within public sector entities. Human capital, the main resources that can contribute to increasing the level of the national economy through personal self-realization, labor productivity, professional knowledge and skills and specific to the audit activity, requires paying special attention to these resources. In this context, the purpose of this scientific approach is to present various views on the basic and specific competencies of the auditor, as well as their role on continuous professional development within public sector entities. To promote the status of the public auditor in the context of the development of basic and specific skills, it must analyze the factors that influence the level of staff satisfaction, to ensure the effective management of motivational risks and the method of identifying financial and non-financial motivation. At the same time, efforts must be focused on perfecting the mechanisms for developing the public auditor's professional skills and transposing them into an effective process of annual and multi-year planning of the audit activity. In order to achieve the proposed objectives regarding the topic addressed, the study was based on various scientific research methods, such as: analysis, synthesis, induction, deduction and comparison.

Keywords: auditor, competences, quality, public sector, standards

JEL Classifications: M42

Introducere

Împlinirea și valorificarea pleneră a propriului potențial, este racordată de către fiecare la criteriile de evaluare a succeselor și progresului personal, dar în același timp există și criterii sociale, în ultimul timp devenite general valabile la scară regională și mondială. În mare parte aceste criterii se referă la gradul și modul de integrare socioprofesională, evoluția în carieră, posibilitatea de exercitare a drepturilor personale și cetățenești într-o societate democratică. Deci evoluția în carieră și progresul personal țin în primul rând de competențele profesionale menite să stimuleze succesul și performanța înaltă. Totuși, este foarte important ca entitățile, în special cele din sectorul public, să încurajeze formarea și dezvoltarea continuă a competențelor profesionale. Asigurarea profesionalizării personalului este un obiectiv cheie care contribuie la perfecționarea competențelor profesionale. Tendința de racordare și modernizare a serviciului public în conformitate cu principiile și bunele practici, sporirea atractivității și transparenței serviciului public este esențială la orice etapă de activitate din cadrul entităților din sectorul public. Pentru o elucidare mai clară și comprehensivă a viziunilor privind competențele de bază și specifice ale auditorilor și impactul lor asupra dezvoltării profesionale continue în cadrul entităților din sectorul public ne vom referi la o instituție concertă ținând cont de importanța și relevanța acesteia și anume, Instituția Supremă de Audit (în continuare ISA) din Republica Moldova – Curtea de Conturi (în continuare CCRM). Dezvoltarea strategică a

Curții de Conturi implică fortificarea abilităților și capacităților esențiale pentru a permite să-și utilizeze în mod optim resursele sale pentru a-și îndeplini în mod eficient mandatul atribuit, promovând standardele înalte de responsabilitate în sectorul public pentru atingerea impactului dorit [9]. Altfel spus, în calitate de instituție independentă de audit public extern, contribuie la fortificarea bunei guvernări, fiind o voce credibilă a schimbării spre bine în viața cetățeanului. Acest deziderat este posibil doar prin angajarea persoanelor competente și dezvoltare/perfecționarea continuă a cunoștințelor, competențelor și aptitudinilor prin instruirii/activități planificate, auto-instruirii, schimb de practici și experiențe între colegi etc.

După cum a fost menționat anterior, resursele umane constituie nucleul fiecărei instituții, iar specificul activității de audit presupune acordarea atenției deosebite acestor resurse. Pentru a promova statutul auditorului public în contextul dezvoltării competențelor de bază și specifice, trebuie de analizat factorii care influențează nivelul de satisfacție a personalului, pentru a asigura gestionarea eficientă a riscurilor motivaționale și a identifica metode de motivare financiară și non-financiară. Concomitent, trebuie de concentrat eforturile spre perfecționarea mecanismelor de dezvoltare a competențelor profesionale ale auditorului public și transpunerea într-un proces eficient de planificare anuală și multianuală a activității de audit. În ceea ce privește perfecționarea mecanismelor de dezvoltare a competențelor profesionale ale auditorului public trebuie de menționat că acesta este un obiectiv de importanță majoră specificat în Strategia de dezvoltare a CCRM 2021-2025 și anume Obiectivul nr. 2.2 „*Îmbunătățirea proceselor de recrutare, dezvoltare și menținere a personalului de înaltă calitate*” [9], totodată realizarea acestuia contribuie la alinierea activității Curții de Conturi la prevederile Standardului Internațional pentru Instituțiile Supreme de Audit (ISSAI) 150 „Competența auditorului” [5], racordat la GUID 1950 [3] și GUID 1951 [4] (standarde INTOSAI aprobate în cadrul INCOSAI 2022), la remedierea recomandărilor emise de echipa peer-review în baza Raportului prezentat CCRM și părților interesate [8], precum și la asigurarea și menținerea unui sistem de control al calității eficient etc.

Conținut de bază

Instituția Supremă de Audit trebuie să încurajeze formarea auditorii viitorului care pot utiliza analize de date, instrumente de inteligență artificială și metode calitative avansate, pentru a spori inovația și pentru a acționa ca jucători strategici, diseminatori de cunoștințe și producători de perspectivă. Aici putem menționa că asigurarea profesionalizării personalului este un obiectiv cheie pentru Instituția Supremă de Audit, iar dezvoltarea și menținerea competențelor și abilitățile auditorilor sunt principalul deziderat în realizarea calitativă a misiunilor de audit. Deși, Curtea de Conturi implementează anual acțiuni de promovare a cooperării cu părțile interesate, regăsite în evenimentele realizate și în abordarea per ansamblu a aspectului de asigurare a transparenței, trebuie de menționat că schimbările din mediul de audit și așteptările părților interesate formează noi cerințe pentru seturile de abilități ale auditorilor. La acest aspect am putea nominaliza acele **competente profesionale și abilități** care permit îndeplinirea sarcinilor de serviciu și oferirea informațiilor despre cât de pregătit este auditorul pentru auditarea unui anumit domeniu, astfel, accentuând și încrederea în procesul de audit care în mare parte depinde de competența celor care desfășoară auditul. Aceste cerințe privind seturile de abilități ce trebuie promovate și dezvoltate de către Instituția Supremă de Audit pot fi prezentate în următoarea figură (figura 1).

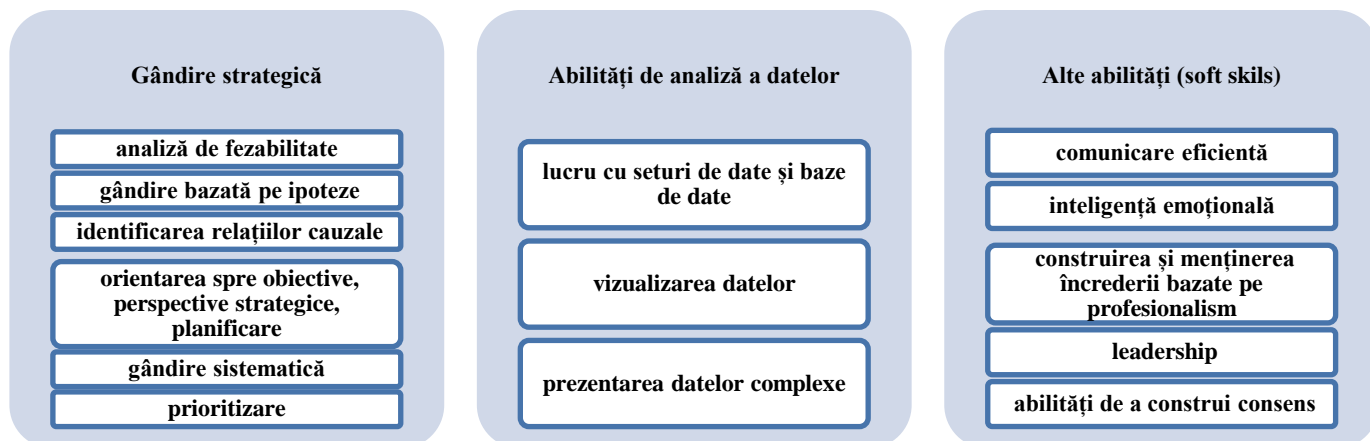


Figura 1. Cerințe pentru seturile de abilități ale auditorilor Instituțiilor Supreme de Audit

Sursa: elaborat de autor după [2, pct.8,]

În final, pentru a consolida potențialul analitic, pot fi înființate unități analitice de abordare a problemelor specifice (de exemplu, înțelegerea riscurilor și gestionarea riscurilor, program de evaluare etc.).

De menționat că pentru dezvoltarea competențelor auditorilor în sectorul public un rol aparte joacă cele patru elemente conexe profesionalismului [5], numite și aspecte fundamentale profesionalismului [3] care stau la baza responsabilităților unei Instituții Supreme de Audit. Pentru o viziune mai clară și înțelegere profundă a acestor patru aspect vom prezenta următoarea figură (figura 2).

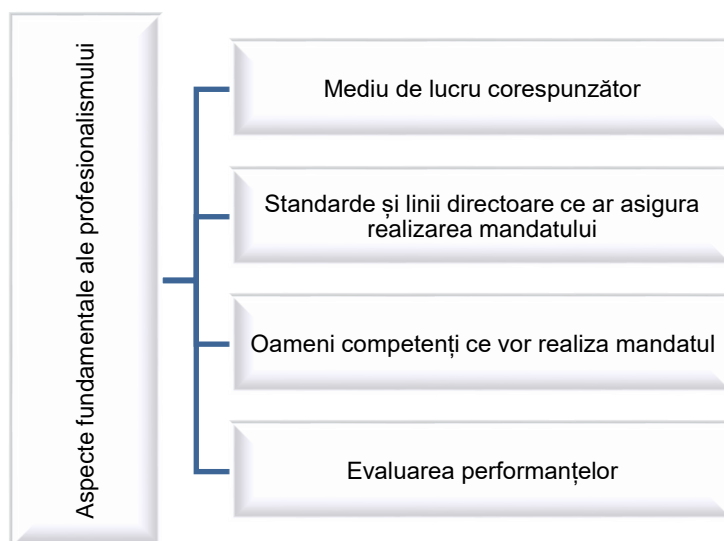


Figura 2. Aspecte fundamentale ale profesionalismului privită din spectrul angajamentului unei ISA

Sursa: elaborat de autor după [5, pct. 9; 3, pct. 2; 4, pct. 2]

În continuare ne vom referi la cunoștințele, aptitudinile și atributele personale măsurabile sau ce pot fi observate, necesare performanței la locul de muncă, dar mai cu seamă:

- Cunoștințe - reprezintă înțelegerea practică sau teoretică a unui subiect;
- Aptitudini - reprezintă abilitățile de realizare a sarcinilor specifice, de dezvoltare prin intermediul învățării sau experienței; și
- Atribute personale - reprezintă mentalitatea, calitățile, caracteristicile și trăsăturile unei persoane. [5, pct. 11]

Chiar dacă există mai multe metodologii pentru a defini competențele într-un cadru sau profil de competențe, o modalitate relativ ușoară de a face față acestui lucru este ca fiecare auditor să fie privit drept un profesionist. Aici putem menționa, capacitatea unei persoane de a colabora între discipline

și de a utiliza și aplica cunoștințe în alte domenii de expertiză decât cele proprii (abilități generale pe scară largă). Nu mai puțin importantă este și profunzimea abilităților și expertizei conexe într-un singur domeniu (expertiză profundă în materie). Această abordare conform Liniilor directoare (GUID) 1950 „Îndrumări privind dezvoltarea cadrelor de competență pentru auditori” este prezentată ca „profesionist în formă de T” (figura 3).

Bara orizontală a T-ului descrie capacitatea unei persoane de a colabora între discipline și de a utiliza și aplica cunoștințe din alte domenii de expertiză decât cele proprii (abilități generale pe scară largă). Bara verticală reprezintă profunzimea abilităților și expertizei conexe într-un singur domeniu (expertiză profundă în materie). Așadar, în contextul unui cadru de competențe sau al unui profil pentru auditul sectorului public, bara orizontală a T-ului reprezintă competențe transversale care sunt universal aplicabile oricărui auditor din sectorul public dintr-o ISA - de exemplu, luarea deciziilor care servesc interesului public. Iar, bara verticală a T-ului descrie competențele specifice legate de audit, de exemplu competențe în auditul de conformitate sau auditul performanței. [3, pct. 19]

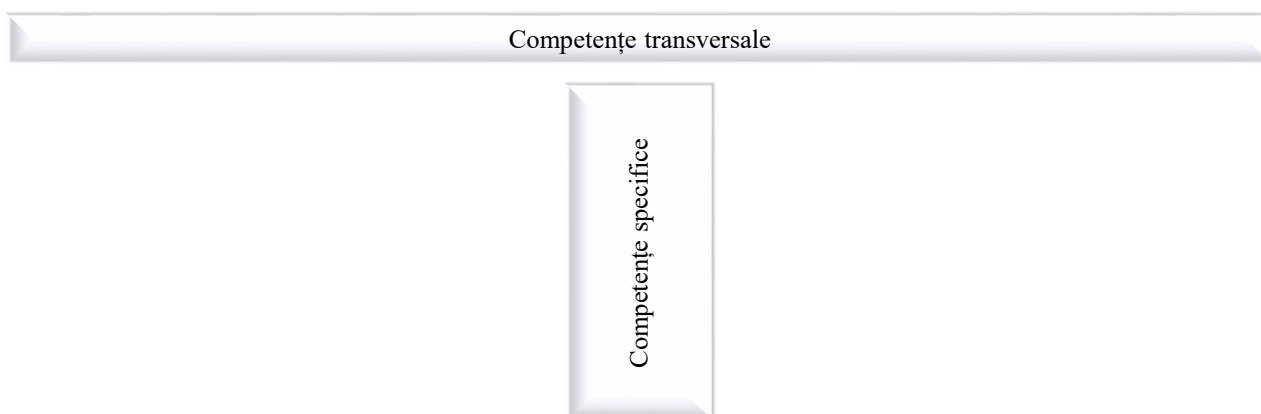


Figura 3. Spectrul competențelor pentru rolul unui auditor din sectorul public

Sursa: elaborat de autor după [3, pct. 17-18]

De menționat este și faptul că în cadrul ISA, din momentul angajării și până la demisia auditorului trebuie aplicat ansamblu de instrumente aferente managementului resurselor umane, adică acel sistem de competențe profesionale. Sub aspectul activității de bază a Curții de Conturi, Cadrul competențelor profesionale urmează a fi luat în considerare la toate etapele misiunii de audit, îndeosebi la etapa de planificare anuală a resurselor disponibile și de creare a echipelor de audit.

Competențele profesionale aferente persoanelor implicate în procesul de audit sunt stabilite după modelul cumulării competențelor, nivelurile de competențe fiind racordate la rolurile existente generic în cadrul unei misiuni de audit. Așadar, indiferent de tipul misiunii de audit pe care aceștia urmează a le efectua pe parcursul activității în cadrul Curții de Conturi, toți angajații cu atribuții de audit, trebuie să mențină și să dezvolte competențele de bază care reprezintă fundamentul activității profesionale. Acestea sunt prezentate în următoarea figură (figura 4).

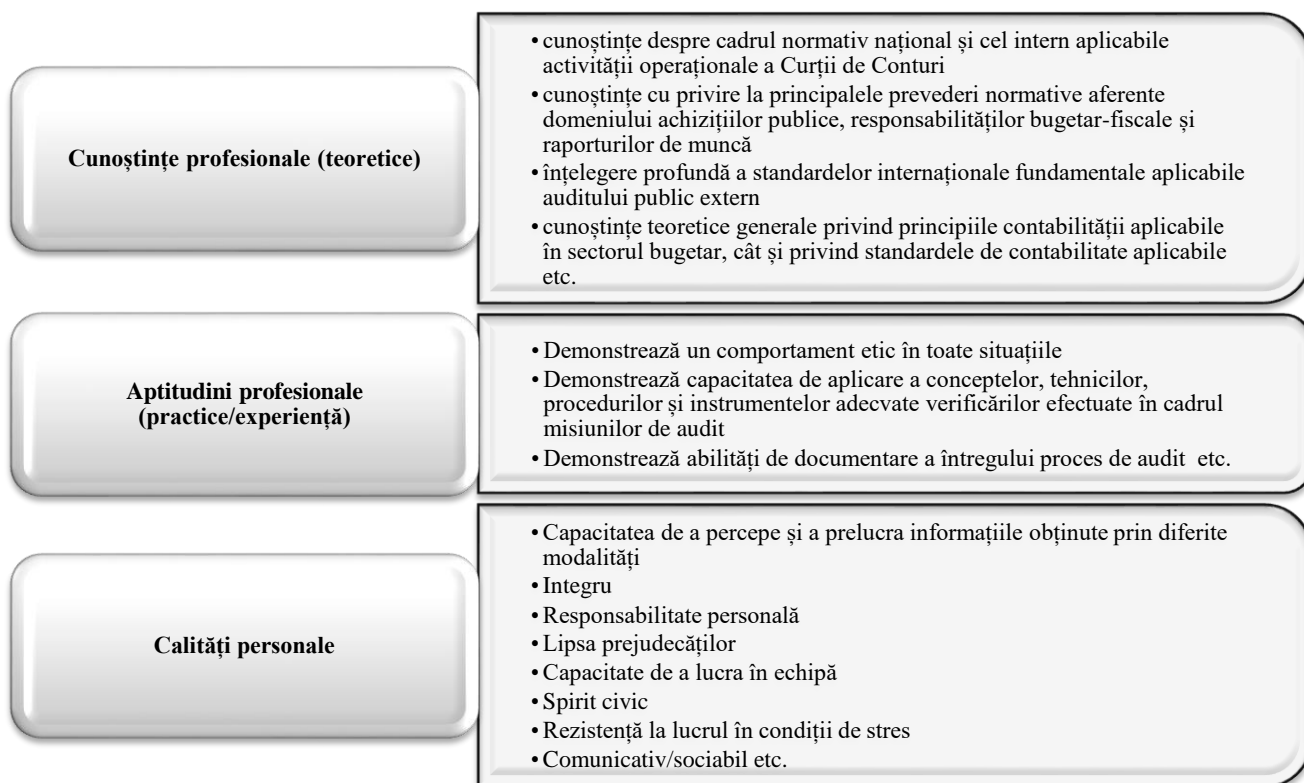


Figura 4. Competențe de bază (transversale) ale auditorului public extern din cadrul Curții de Conturi

Sursa: elaborat de autor după [1, anexa 1]

Competențele specifice ale auditorilor publici din cadrul Curții de Conturi sunt repartizate în funcție de principalele 3 tipuri de audituri desfășurate conform legislației [6] ce îi reglementează activitatea și standardelor internaționale ale instituțiilor supreme de audit aplicabile. Acestea sunt prezentate figurile 5-7.

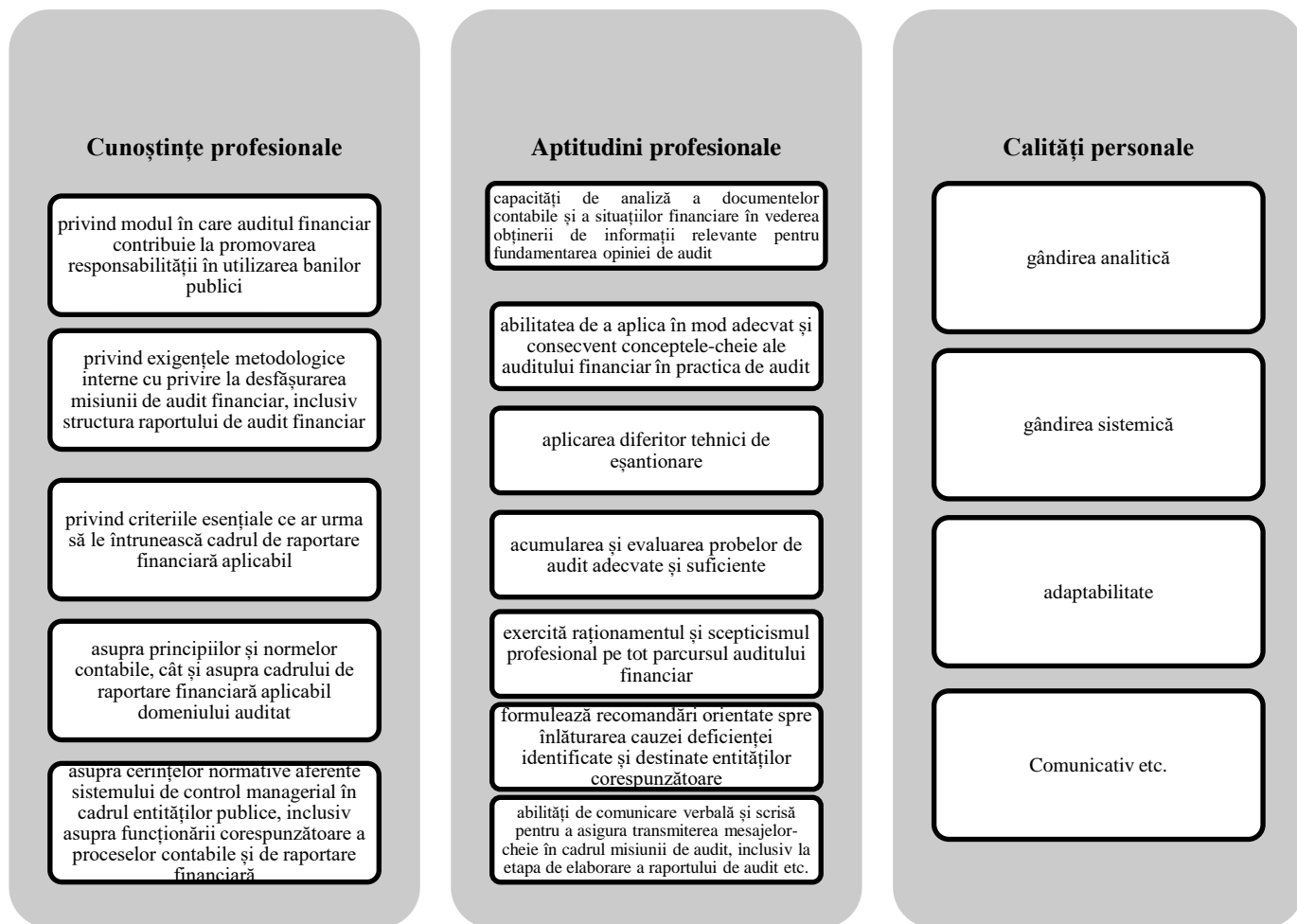


Figura 5. Competențe specifice auditorului financiar

Sursa: elaborat de autor după [1, anexa 2]

Trebuie să menționăm, că prioritatea CCRM rămâne realizarea auditului financiar, prin urmare necesitatea de dezvoltare a competențelor specifice acestui tip de audit sunt primordial la etapa actuală. Ulterior, după distribuirea resurselor pentru acest compartiment (auditul financiar), se planifică restul misiunilor de audit, reieșind din prioritățile stabilite și solicitările înaintate, coroborate cu resursele disponibile. Conform prerogativelor legal conferite, precum și potrivit Programului anual al activității de audit, Curtea de Conturi își orientează prioritar acțiunile de audit asupra celor mai importante domenii social-economice, efectuând, conform Raportului anual de activitate pentru anul 2021, 61 de misiuni, inclusiv: 26 misiuni de audit financiar, 28 misiuni de audit al conformității, 6 misiuni de audit al performanței și 1 misiune de follow-up [7, 2021]. Din cele menționate anterior, conchidem că un loc aparte revine și auditului de conformitate, deci în anul 2021 au fost efectuate 28 misiuni de audit al conformității. Această informație subliniază o dată în plus că Curtea de conturi implementează continuu și consecvent obiectivele strategice și comandările evaluatorilor, precum și desfășoară activității în conformitate cu standardele internaționale și cu bunele practice. În această ordine de idei, va continua să contribuie la consolidarea auditului public extern durabil în Republica Moldova. Impactul unei astfel de abordări va avea un rol esențial în asigurarea bunei guvernante în sectorul public și în promovarea principiilor performanței și legalității. Aceste aspecte vor spori rolul și poziționarea Curții de Conturi în societate. Acest lucru este posibil doar prin asigurare cu cadre calificate care posedă și dezvoltă continuu acele competențe specifice solicitate conform tipului concret de audit. În continuare vom prezenta competențele specifice auditorului conformității (figura 6).

Cunostinte profesionale

- Cunoaște exigențele metodologice interne cu privire la desfășurarea și documentarea misiunii de audit al conformității, inclusiv structura raportului de audit;
- Cunoaște specificul angajamentului de raportare directă și manifestarea acestuia în cadrul misiunilor de audit desfășurate de către Curtea de Conturi;
- Deține cunoștințe și înțelege modul în care practica auditului conformității adaugă valoare prin promovarea responsabilității și transparenței în utilizarea banilor publici;
- Deține cunoștințe cu privire la sistemul național de drept și regulile aplicabile ierarhiei și interpretării actelor normative;
- Deține cunoștințe cu privire la caracteristica criteriilor de audit, modalitatea de identificare a acestora și a actelor de autoritate (legi, acte normative ale guvernului și/sau entităților subordonate acestuia), aplicabile domeniului auditat etc.

Aptitudini profesionale

- Demonstrează capacități de analiză a informațiilor specifice domeniului auditat, în vederea obținerii de informații relevante pentru identificarea neconformităților și instrumentelor potențiale de remediere a acestora
- Demonstrează abilitatea de a aplica în mod adecvat și consecvent conceptele-cheie ale auditului conformității în practica de audit
- Deține abilitatea de a identifica actele de autoritate (legi, acte normative ale guvernului și/sau entităților subordonate acestuia), aplicabile domeniului/entității supuse auditării
- Aplică diferite tehnici de eșantionare
- Adună și evaluează probe de audit suficiente și adecvate, în funcție de nivelul de asigurare oferit
- Formulează recomandări orientate spre înlăturarea cauzei neconformității identificate, prevenirii survenirii repetate a acesteia, destinate entităților corespunzătoare
- Dispune de abilități de comunicare verbală și scrisă pentru a asigura transmiterea mesajelor-cheie în cadrul misiunii de audit, inclusiv la etapa de elaborare a raportului de audit
- Demonstrează o înțelegere a contextului mai larg al sectorului public și al cadrelor de conformitate la nivel instituțional
- Demonstrează capacități analitice de identificare și evaluare a riscurilor de neconformitate din cunoașterea subiectului auditat etc.

Calități personale

- Gândire sistemică
- Gândire investigativă
- Adaptabilitate

Figura 6. Competențe specifice auditorului conformității

Sursa: elaborat de autor după [1, anexa 3]

Conform mandatului, Curtea de Conturi este angajată să realizeze și misiuni de audit al performanței și al conformității, menite să identifice și redreseze problemele sistemice existente în gestiunea fondurilor publice și circumstanțele favorizante ale fraudei și corupției. În acest scop, prin asumarea adeziunii la Obiectivele de Dezvoltare Durabilă ale ONU (ODD), Curtea de Conturi tinde să aducă aport la implementarea eficientă a politicilor de interes național, contribuind la îmbunătățirea acestora. Prin furnizarea misiunilor calitative de audit al performanței, va contribui la eficientizarea cheltuielilor publice și îmbunătățirea serviciilor oferite de instituțiile statului. În acest sens, CCRM tinde să dezvolte și implementeze mecanisme de consolidare a capacității de realizare a auditului performanței. Pentru a realiza intențiile, în primul rând este necesar să fie respectată independența, climatul intern bazat pe colaborare și interacțiune proactivă, fiind un exemplu elocvent pentru organizarea activității autorităților publice din Republica Moldova. Conform propriei strategii, CCRM promovează necesitățile instituționale de pronostic și analiză strategică în executarea indicatorilor de performanță stabiliți. Ca răspuns la condițiile create de dezvoltarea tehnologică a societății contemporane, o atenție deosebită acordă domeniului informațional, optând pentru accesul

neîngrădit la informațiile și datele necesare în cadrul misiunilor de audit pe care le desfășurăm [9]. Deci, conchidem că dezvoltarea și consolidarea competențelor specifice auditorului performanței (figura 7) sunt și ele prioritare pentru CCRM.

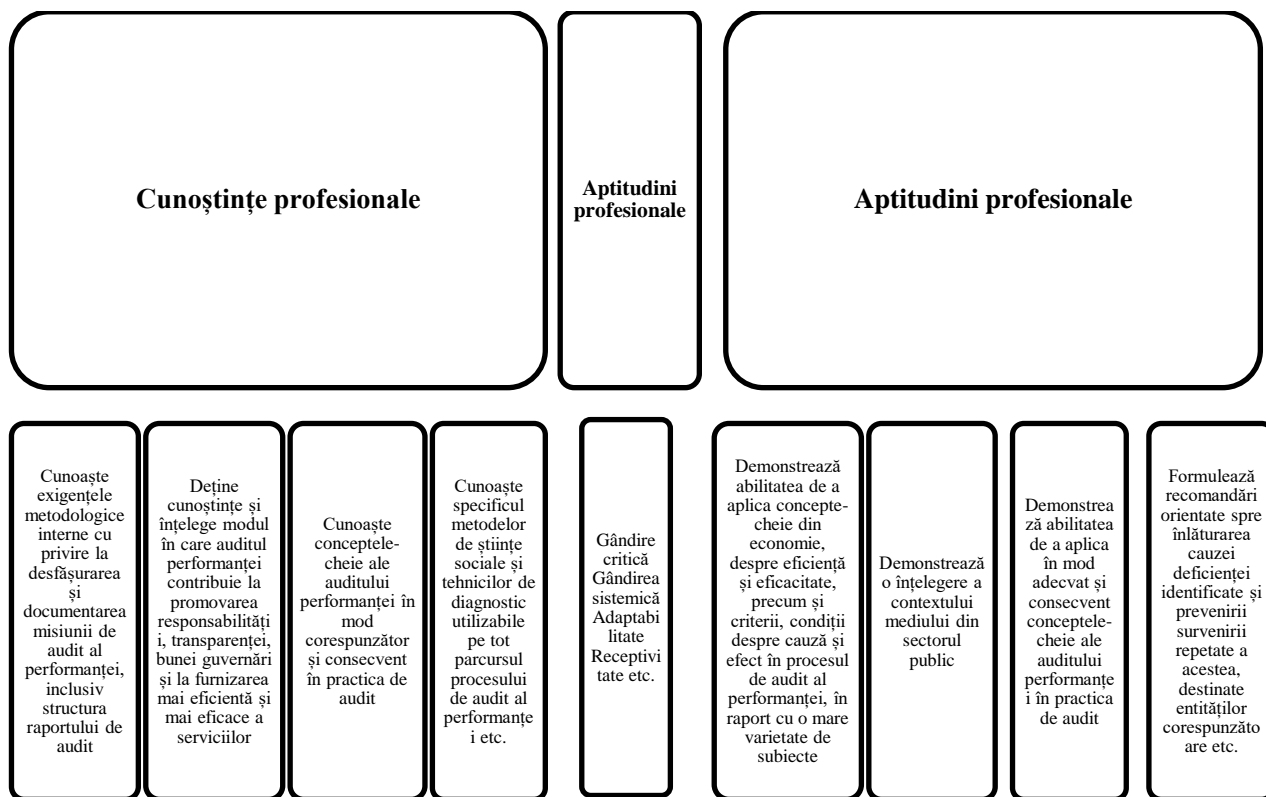


Figura 7. Competențe specifice auditorului performanței

Sursa: elaborat de autor după [1, anexa 4]

Conform ISSAI 150 pentru atragerea, dezvoltarea și menținerea competențelor auditorilor individuali, ISA va investi în procesele și practicile de gestionare a resurselor umane relevante, inclusiv în:

- Strategia de gestionare a resurselor umane;
- Planificarea resurselor umane;
- Atragerea și recrutarea;
- Managementul performanței;
- Studiu și dezvoltare;
- Premiere și recunoaștere; și
- Reținere, înlocuire și succesiune,

Este cunoscut faptul că pentru a avea acces la resurse umane competente, pentru a da efect mandatului CCRM implică, de asemenea, o investiție în dezvoltarea capacităților individuale și crearea unei culturi a învățării pe tot parcursul vieții.

Există mai multe modalități, acestea pot fi sub forma:

a) stabilirii unor canale de comunicare clare și continue cu personalul cu privire la așteptările în ceea ce privește competența și dezvoltarea continuă de sine în contextul strategiei sale de gestionare a resurselor umane, oferind context practicilor și proceselor sale de gestionare a resurselor umane, precum și oportunități de dezvoltare a competențelor;

b) investirii în educarea auditorilor prin intermediul disponibilității burselor sau altor mijloace similare;

c) oferirii de acces, la nivel intern sau extern, la instruirile relevante;

d) oferirii de oportunități de experiență practică structurate în mod specific;

- e) asigurării accesului la manuale de audit actualizate periodic;
- f) oferirii de oportunități pentru formare la locul de muncă, supraveghere și mecanisme de feedback;
- g) asigurării accesului la oportunități de coaching și mentorat adecvate; și/sau
- h) oferirii de oportunități pentru schimbul adecvat de cunoștințe. [5, pct. 27].

Conform informațiilor prezentate de către CCRM, în anul 2021, 123 de angajați au beneficiat de sesiuni de instruire, ceea ce constituie, per total, 7.112 ore/om. Evidențiem că, pe parcursul anului 2021, angajații CCRM desemnați în calitate de membri ai grupurilor de lucru instituționale și internaționale au participat la ateliere de lucru și la runde de discuții cu reprezentanții partenerilor de dezvoltare, conform sferelor de competență atribuite. Astfel, în anul 2021, angajații CCRM au participat la 96 sesiuni de instruire[7], și anume:

- instruirii externe, organizate de autoritățile publice naționale și partenerii regionali și internaționali ai CCRM;
- instruirii interne, moderate de formatorii interni ai instituției, fie de comun cu reprezentanții partenerilor de dezvoltare.

Concluzii

În contextul consolidării instituționale, Curtea de Conturi asigură o dezvoltare profesională continuă pentru angajații săi. În cadrul instituției sunt organizate diverse activități de instruire de multiple tipuri și forme care au drept scop aprofundarea și actualizarea cunoștințelor, dezvoltarea abilităților și modelarea aptitudinilor/comportamentelor necesare pentru exercitarea eficientă a atribuțiilor de serviciu. CCRM asigură dezvoltarea profesională a angajaților prin desfășurarea sesiunilor de instruire atât interne, cât și externe. Domeniile în care au fost instruiți angajații țin de cadrul metodologic intern aferent auditului financiar, auditului performanței și auditului conformității, Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit, cadrul normativ național, achizițiile publice, experiența experților UE, autoinstruire în domeniul tematicii auditate, controlul intern managerial etc.

Bibliografie

1. Cadrul competențelor profesionale al CCRM, 2023, 17 p. <https://www.ccrm.md>
2. Declarația de la Moscova (INCOSAI 2019) [https://intosairussia.org/images/docs/moscowdeclaration/Moscow-declaration\(EN\).pdf](https://intosairussia.org/images/docs/moscowdeclaration/Moscow-declaration(EN).pdf) (vizualizat 20.02.2023).
3. GUID 1950. <https://www.issai.org/pronouncements/guidance-on-the-development-of-competency-frameworks-for-auditors/> (vizualizat 20.02.2023).
4. GUID 1951. <https://www.issai.org/pronouncements/guidance-on-the-development-of-pathways-for-professional-development-of-auditors/> (vizualizat 20.02.2023).
5. ISSAI 150 <https://www.issai.org/pronouncements/auditor-competence/> (vizualizat 03.01.2023).
6. 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 din 05.01.2018.
7. Rapoarte anuale ale CCRM <https://www.ccrm.md/ro/rapoarte-anuale-88.html> (vizualizat 18.01.2023).
8. Raportul de evaluare peer review a Curții de Conturi, <https://www.ccrm.md/ro/peer-review-3587.html> (vizualizat 10.01.2023).
9. Strategia de dezvoltare CCRM 2021-2025. Chișinău, 2020, 21p. <https://www.ccrm.md>

Acest studiu este realizat în cadrul Proiectului demarat la inițiativa Departamentului Contabilitate și Informatică Economică a USM „Evoluția activității de audit în Republica Moldova și relevanța acestuia în cadrul entității” (2022-2023)