

## **ASERȚIUNI PRIVIND CONFIGURAȚIA ȘI FAZELE MISIUNILOR DE AUDIT INTERN**

***Conf. univ. dr. Aliona BÎRCĂ, ASEM***

*Given the intention of joining the European Union, Republic of Moldova will be subject to very frequent external evaluations in order to establish the level and trends of sustainable economic development. Central Public Administration Reform in Moldova aims to implement mechanisms and procedures to create an efficient and effective public administration, able to develop and implement sectorial policies in accordance with the objectives of the government and to provide quality services to citizens. Organization of the internal audit activity includes the following steps: a) strategic and annual planning; b) achieving the mission of internal auditing; c) reporting; d) supervising the implementation of the recommendations. The annual plan is derived from the strategic plan in the form of tasks that are performed in the next 12 months and SWOT analysis provides an efficient technique to assess strengths and weaknesses, opportunities and threats.*

În condițiile aderării Republicii Moldova la Uniunea Europeană, vom fi supuși foarte frecvent evaluărilor externe cu scopul stabilirii nivelului și a tendințelor de dezvoltare economică durabilă. Din aceste considerente, rapoartele de audit intern ale entităților trebuie să devină adevărate cărți de vizită ale entităților care vor fi analizate și studiate de reprezentanții Comisiei Europene, alte organisme financiare internaționale sau alte persoane interesate în gestiunea corectă a mijloacelor financiare.

Auditul intern, potrivit *Legii privind controlul financiar public intern nr. 229 din 23.09.2010* reprezintă o activitate independentă și obiectivă care le oferă managerilor asigurare și consultanță, desfășurată pentru a îmbunătăți activitatea entității publice. Aceasta are menirea să ajute entitatea publică în atingerea obiectivelor sale, evaluând printr-o abordare sistematică și metodică sistemul de management financiar și control și oferind recomandări pentru consolidarea eficacității acestuia.

În același timp, Standardul Internațional de Audit (ISA) 610, „*Utilizarea activității auditorilor interni*” prevede următorul termen „Funcție de audit intern” și este definit ca activitatea de evaluare instituită de entitate sau furnizată acesteia sub forma unui serviciu. Funcțiile sale includ, printre altele, și examinarea, evaluarea și monitorizarea adecvării și eficacității controlului intern. *Auditorii interni* sunt indivizii care desfășoară activități specifice funcției de audit intern și fac parte dintr-un departament de audit intern sau dintr-o funcțiune echivalentă.

Scopul auditului intern, în sectorul public, este acordarea consultanței și asigurarea obiectivă privind eficacitatea sistemului de management financiar și control, oferind recomandări pentru perfecționarea acestuia și contribuind la îmbunătățirea activității entității publice. Auditului intern cuprinde toate activitățile și procesele operaționale ale entității publice.

Managerul entității publice organizează funcția de audit intern, instituind o unitate de audit intern în structura organizațională a entității publice, dacă aceasta este organ central de specialitate al administrației publice sau autoritate a administrației publice locale de nivelul doi sau a municipiului Bălți. Unitatea de audit intern se instituie în subordinea directă a managerului entității publice și îi raportează, în mod direct, acestuia. Managerul entității publice informează în scris Ministerul Finanțelor despre crearea în cadrul entității publice, a unității de audit intern.

În cadrul activității de audit intern, potrivit *Legii privind controlul financiar public intern nr. 229 din 23.09.2010*, se desfășoară următoarele tipuri de audit:

- a) **auditul de sistem**, care examinează sistemul de management financiar și control pentru a evalua eficiența funcționării acestuia;
- b) **auditul de conformitate**, care verifică respectarea cadrului normativ, a politicilor și a procedurilor aplicate și, după caz, necesitatea îmbunătățirii procedurilor de control intern utilizate pentru a asigura respectarea legislației;
- c) **auditul financiar**, care evaluează funcționarea adecvată și eficientă a procedurilor de control intern aferente sistemelor financiare;
- d) **auditul performanței**, care examinează utilizarea resurselor în cadrul unui program, funcții, operațiuni sau sistem de management pentru a determina dacă resursele sunt utilizate în cel mai economic, eficient și eficace mod pentru îndeplinirea obiectivelor entității publice;
- e) **auditul tehnologiilor informaționale**, care examinează eficacitatea managementului financiar și controlului sistemelor informaționale.

Considerăm că este oportun de menționat faptul că Normelor metodologice de audit intern în sectorul public nr. 105 din 15.07.2013 recomandă următoarele tipuri de misiuni în activitatea de audit intern:

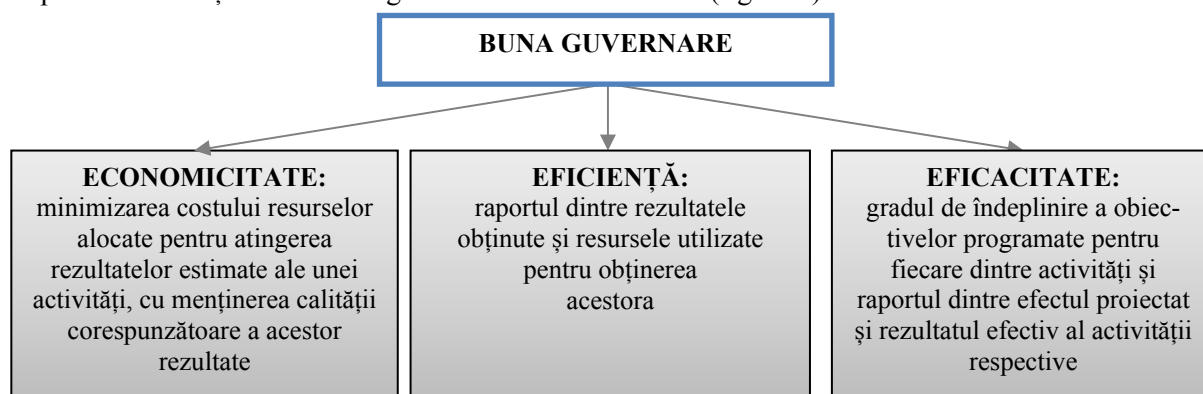
- a) **misiuni de asigurare**, care constituie o examinare obiectivă, de către auditorul intern, a elementelor probante pentru a furniza o evaluare independentă și obiectivă privind procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare. Caracterul și domeniul de aplicare al misiunilor de asigurare sunt determinate de către auditorul intern;
- b) **misiuni de consiliere**, care constituie activități cu caracter consultativ și sunt desfășurate la solicitarea specifică din partea beneficiarului misiunii de consiliere. Caracterul și domeniul de aplicare al misiunilor de consiliere sunt convenite cu beneficiarul misiunii de consiliere. În timpul desfășurării misiunilor de consiliere, auditorul intern trebuie să mențină obiectivitatea și să nu-și asume responsabilitate managerială.

Obiectivele funcției de audit intern, potrivit ISA610, „*Utilizarea activității auditorilor interni*”, variază pe scara largă și depind de mărimea și structura entității și de cerințele conducerii și, acolo unde este aplicabil, de cerințele persoanelor însărcinate cu guvernarea. Activitățile funcției de audit

intern pot include unul sau mai multe din aspectele următoare:

- **Monitorizarea controlului intern.** Funcția de audit intern poate primi sarcina specifică de a revizui controalele, de a monitoriza operațiunile și de a recomanda îmbunătățiri;
- **Examinarea informațiilor financiare și operaționale.** Funcția de audit intern poate fi desemnată să revizuiască modalitățile utilizate pentru identificarea, evaluarea, clasificarea și raportarea informațiilor financiare și operaționale, și să realizeze investigații specifice asupra unor elemente individuale, incluzând teste de detaliu ale tranzacțiilor, soldurilor și procedurilor;
- **Revizuirea activităților operaționale.** Funcția de audit intern poate fi desemnată să examineze economia, eficiența și eficacitatea activităților operaționale, inclusiv a activităților non-financiare ale entității;
- **Revizuirea conformității cu legile și reglementările.** Funcția de audit intern poate fi desemnată să examineze conformitatea cu legile, reglementările și alte cerințe externe, și cu politicile conducerii, cu directivele și cu alte cerințe interne;
- **Managementul riscului.** Funcția de audit intern poate asista organizația prin identificarea și evaluarea expunerilor semnificative la risc și prin contribuirea la îmbunătățirea managementului riscului și a sistemelor de control;
- **Guvernanța.** Funcția de audit intern poate evalua procesul de guvernanță în ceea ce privește îndeplinirea obiectivelor sale cu privire la etică și valori, performanță și răspundere, prin comunicarea riscului și a informațiilor de control către ariile corespunzătoare organizației, precum și a eficienței comunicării între persoanele însărcinate cu guvernanța, auditorii interni și externi, și conducere.

În timp ce Standardele Internaționale de Audit menționează și guvernanța, în sectorul public, surprindem un asemenea termen denumit – *buna guvernanță* care reprezintă unul din elementele prin care se asigură atingerea obiectivelor cu respectarea principiilor de transparență și răspundere, economicitate, eficiență și eficacitate, legalitate și echitate, etică și integritate. În acest sens, componentele esențiale ale bunei guvernări sunt următoarele (figura 1).



**Figura 1. Componentele fundamentale ale bunei guvernare**

*Sursa: elaborat de autor în baza Legii privind controlul financiar public intern nr. 229 din 23.09.2010*

Normele metodologice de audit intern în sectorul public (NMAISP) sunt elaborate în scopul realizării Ordinului ministrului finanțelor nr. 113 din 12 octombrie 2012 cu privire la aprobarea Standardelor naționale de audit intern (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2012, nr.231-234, art. 730).

Organizarea activității de audit intern include următoarele etape:

- a) *planificarea strategică și anuală;*
- b) *realizarea misiunii de audit intern;*
- c) *raportarea;*
- d) *supravegherea implementării recomandărilor.*

**Planul strategic și planul anual** al activității de audit intern sunt de o importanță majoră pentru organizarea activității unităților de audit intern. Resursele de audit intern sunt limitate și sunt orientate spre evaluarea celor mai importante domenii, care asigură gestionarea eficientă a întregii entități publice. Planul strategic reprezintă un rezumat al principalelor decizii de planificare a activității de audit intern. Prin intermediul misiunilor acesteia, prin alocarea resurselor (inclusiv umane, financiare)

pentru realizarea obiectivelor stabilite. Planul anual derivă din planul strategic sub forma misiunilor, care sunt realizate în următoarele 12 luni. Normele metodologice de audit intern în sectorul public prezintă etapele, care trebuie urmate în scopul elaborării unui plan strategic (de regulă 3 ani) și un plan anual.

**Tabelul 1**

**Conținutul normelor metodologice de audit intern în sectorul public**

<b>Nr. crt.</b>	<b>Simbolizarea normelor</b>	<b>Denumirea completă a normelor</b>
1.	NMAISP 1	Standardele profesionale și cadrul normativ
2.	NMAISP 2	Ciclul auditului intern
3.	NMAISP 3	Planificarea activității unității de audit intern
4.	NMAISP 4	Planificarea misiunii de audit intern
5.	NMAISP 5	Lucrul în teren
6.	NMAISP 6	Raportul de audit
7.	NMAISP 7	Urmărirea implementării recomandărilor de audit
8.	NMAISP 8	Gestionarea și evaluarea calității activității de audit intern
9.	NMAISP 9	Documentarea activității și arhivarea
10.	NMAISP 10	Riscurile
11.	NMAISP 11	Evaluarea controalelor și guvernării
12.	NMAISP 12	Eșantionarea în auditul intern
13.	NMAISP 13	Roluri și responsabilități ale auditorilor interni
14.	NMAISP 14	Tratarea cazurilor de fraudă și corupție
15.	NMAISP 15	Relații de lucru
16.	NMAISP 16	Auditul TI
17.	NMAISP 17	Auditul performanței

**Sursa:**  *Ordinul privind aprobarea Normelor metodologice de audit intern în sectorul public nr. 105 din 15.07.2013*

Etapele principale ale procesului de planificare strategică sunt:

- a) *definirea misiunii unităților de audit intern;*
- b) *înțelegerea obiectivelor operaționale, sistemelor și proceselor din entitatea publică;*
- c) *gruparea sistemelor și proceselor entității publice;*
- d) *obținerea așteptărilor părților interesate;*
- e) *evaluarea riscurilor;*
- f) *determinarea perioadei planului strategic și frecvenței misiunilor;*
- g) *evaluarea necesarului de resurse;*
- h) *comunicarea și aprobarea planului strategic;*
- i) *actualizarea planului strategic.*

Misiunea unității de audit intern conturează scopul primordial al activității de audit intern, ce planifică să realizeze în viitor și modul în care se încadrează în planul strategic al entității publice. Planul strategic este elaborat în baza misiunii, determinând esențial modul în care aceasta va fi realizată. Analiză SWOT este o tehnică de a evalua punctele forte și puncte slabe, oportunitățile și amenințările (tabelul 2).

În termeni normativi, auditul intern poate fi asociat cu cei trei de „E” (economicitate, eficacitate și eficiență), însă, când ne orientăm spre activitatea practică, observăm acel caracter „formal”, adică facem acel ceva numai că cere legea, dar nu mai și filtrăm prin rațiune. Dacă ar fi să întrebăm personalul despre frecvența misiunilor de audit intern, credem că o bună parte din ei ar răspunde că sunt foarte dese și sustrag activitatea operațională. Însă, noi considerăm că răspunsul la această întrebare, probabil, îl vom obține treptat, adică când vom reuși să avem o economie sănătoasă, iar scopul controlului public trebuie să se reorienteze de la acumulare cât mai mare a veniturilor în bugetul de stat spre încurajarea economicității, eficacității și eficienței în cadrul firmei și, în cele din urmă, de a promova responsabilitatea socială.

## Constituentele analizei SWOT

	Puncte forte	Puncte slabe
<b>Origine internă</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- cartă, misiune, valori ale unităților de audit intern bine definite,</li> <li>- respect și încredere mare față de conducătorul unității de audit intern din partea managerului entității publice</li> <li>- „univers” de audit bine definit și validat,</li> <li>- proces adecvat de planificare în baza riscurilor și validat de către managerul entității publice,</li> <li>- planuri individuale eficiente de dezvoltare profesională continuă a auditorilor interni,</li> <li>- caracter al unității de audit intern, perceput ca fiind independent și obiectiv la nivelul întregii entități publice,</li> <li>- auditori interni care se adaptează la schimbări; atitudine pozitivă a acestora,</li> <li>- aptitudini și competențe diversificate ale auditorilor interni,</li> <li>- concentrare pe proces versus concentrare pe persoane,</li> <li>- proces instituit și formalizat de urmărirea implementării recomandărilor de audit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- lipsă de suport din partea managerului entității publice,</li> <li>- neconștientizare din partea unităților auditate a beneficiilor auditului intern</li> <li>- lipsă de aptitudini de consiliere,</li> <li>- abordare nedefinită de dezvoltare profesională continuă a auditorilor interni,</li> <li>- oportunități de dezvoltare profesională limitată,</li> <li>- identificare limitată / evaluare nedocumentată a riscurilor,</li> <li>- înțelegere limitată a așteptărilor părților interesate,</li> <li>- comunicare insuficientă / necorespunzătoare cu părțile interesate,</li> <li>- accent pe constatări (mentalitate de tip „te-am prins” sau „jandarm”),</li> <li>- concentrare pe conformitate versus concentrare pe „3E” operațională,</li> <li>- durată medie prea lungă a misiunii,</li> <li>- nu există o aliniere deplină la SNAI</li> </ul>
	<b>Oportunități</b>	<b>Amenințări</b>
<b>Origine externă</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- îmbunătățire a percepției de aptitudini,</li> <li>- cunoștințe și capacități ale personalului,</li> <li>- confirmare și clarificare a așteptărilor în continuă schimbare ale părților interesate,</li> <li>- informare a părților interesate cu privire la rolul și beneficiile auditului intern,</li> <li>- informare a managerului entității publice cu privire la probleme recurente/obișnuite,</li> <li>- introducerea managementului riscurilor</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tendința managerului entității publice de a se concentra pe riscuri financiare și de conformitate, fără a acorda o atenție cuvenită riscurilor operaționale,</li> <li>- remedierea neregularităților constatate este limitată de buget, numărul angajaților și guvernare,</li> <li>- restrângerea cooperării între manageri,</li> <li>- riscuri noi și în schimbare,</li> <li>- dezinformare cu privire la inițiativele noi,</li> <li>- așteptări mari ale părților interesate,</li> <li>- noi standarde profesionale</li> </ul>

**Sursa:** Ordin privind aprobarea Normelor metodologice de audit intern în sectorul public nr. 105 din 15.07.2013

**Bibliografie:**

1. BRAGG, STEVEN M., WILEY, J. *Controllership. The Work of the Managerial Accountant*. Eighth Edition, Published by Wiley & Sons, Publishing, Inc. Copyright © 2009, 812 p.
2. GHIȚĂ, M. IAȚCO, C. BREZUIANU, C. VORNICESCU, M. *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Iași: Editura Tipo Moldova, 2009, 832 p.
3. COLASSE, B. *Fundamentele contabilității*. Traducere de N. Tabără. Iași: Editura Tipo Moldova, 2009, 192 p.
4. TABĂRĂ N., BRICIU S. *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Iași: Editura Tipo Moldova, 2012, 626 p.
5. SWITZER, S. *Internal audit reports. Post Sarbanes-Oxley: a guide to process-driven reporting*. Published by Wiley & Sons, Publishing, Inc. Copyright © 2007, 241 p.