

657.6:657.31(478)

**PROBLEMA
DIMENSIONĂRII
STRUCTURILOR DE AUDIT
INTERN ÎN SECTORUL PUBLIC
AL REPUBLICII MOLDOVA***

*Drd. Ludmila POPA, ASEM
ludmila.p.popa@gmail.com*

*Prof. univ. dr. hab. Angela SECRIERU, ASEM
angelasecrieru@yahoo.com*

Auditul intern din sectorul public și-a stabilit poziția și rolul în sistemul de management al finanțelor publice al Republicii Moldova. Managerii instituțiilor și autorităților de stat, tot mai mult, conștientizează importanța și plusvaloarea instituirii unei funcții eficiente de audit intern în entitățile pe care le conduc. Articolul de față își propune să analizeze problema dimensionării structurilor de audit intern în condițiile implementării instrumentelor de asigurare și îmbunătățire a calității, recomandate de standardele internaționale și bunele practici în domeniu. Activitatea de audit intern, ca orice altă activitate din cadrul unei entități, are nevoie de resurse care să susțină desfășurarea ei corectă, în sensul obținerii rezultatelor pentru care această activitate a fost creată. În acest scop, va fi luată în considerare o analiză generală a criteriilor de estimare a necesarului de resurse pentru asigurarea auditului intern.

Cuvinte-cheie: control financiar public intern, audit intern, entitate publică, criterii de dimensionare, standarde internaționale.

JEL: H83.

657.6:657.31(478)

**ISSUE OF SIZING
THE INTERNAL AUDIT
STRUCTURES IN THE PUBLIC
SECTOR OF THE REPUBLIC
OF MOLDOVA***

*PhD candidate Ludmila POPA, ASEM
ludmila.p.popa@gmail.com*

*Prof. Hab. Dr. Angela SECRIERU, ASEM
angelasecrieru@yahoo.com*

Internal audit of the public sector has established its position and role in the public finance management system of the Republic of Moldova. The managers of public institutions and authorities are increasingly aware of the importance and added value of establishing an effective internal audit function in their entities. This publication aims to analyze the issue of sizing the internal audit structures, taking into account the implementation of quality assurance tools recommended by international standards and good practices in the field. Internal audit activity, like any other activity within an entity, needs proper resources to support its performance in order to achieve the objectives for which this activity has been created. For this purpose, a general analysis of the criteria for estimating the resource for internal audit subdivisions will be taken into account.

Keywords: public internal financial control, internal audit, public entity, sizing criteria, international standards.

JEL: H83.

* Lucrarea a fost prezentată în cadrul Conferinței Științifico-Practice Internaționale „Controlul intern în cadrul instituțiilor financiare în contextul noului cadru de reglementare și al provocărilor tehnologice”, 22-23 martie 2019/ The paper was presented at the International Scientific and Practical Conference “Internal Control in Financial Institutions in the Context of the new Regulatory Framework and Technology Challenges”, 22-23 March 2019.

Introducere

Deși auditul intern din sectorul public și-a stabilit poziția și rolul în sistemul de management al finanțelor publice al Republicii Moldova, datele raportate de Ministerul Finanțelor privind sistemul de control financiar public intern, în ultimii ani, reflectă un ritm lent de dezvoltare a acestei funcții. Se constată că activitatea de audit intern este concentrată, preponderent, în subdiviziuni structurale mici, care nu au la dispoziție resurse suficiente pentru acoperirea întregului domeniu al activității entității publice („*universei de audit*”) și nu dispun de instrumente pentru asigurarea și îmbunătățirea calității. Astfel, la situația din 31 decembrie 2018, 68 de subdiviziuni de audit intern sau circa 65% dintre cele instituite în structurile organizaționale ale autorităților și instituțiilor publice din Republica Moldova erau create dintr-o singură unitate de personal. Situația respectivă este agravată de oferta limitată de cadre profesionale pe piața muncii, dar și de remunerarea neatractivă, fapt care, practic, blochează dezvoltarea auditului intern, în special la nivelul autorităților administrației publice locale [1].

Recentele modificări ale art. 19 din Legea nr.229/2010 privind controlul financiar public intern, în vigoare din 07 ianuarie 2019, stabilesc un număr de cel puțin 3 unități de personal pentru subdiviziunile de audit intern instituite în structura ministerelor, Casei Naționale de Asigurări Sociale și Companiei Naționale de Asigurări în Medicină, precum și un număr de cel puțin 2 unități de personal pentru subdiviziunile de audit intern din structurile autorităților administrației publice locale de nivelul al doilea. Totodată, legiuitorul nu specifică numărul minim de unități pentru structurile de audit intern din cadrul celorlalte entități publice și anume: din instituțiile publice subordonate autorităților de nivel central și local, precum și din instituțiile autonome care gestionează mijloacele bugetului public național.

Determinarea numărului concret de unități de personal, necesar subdiviziunii de audit intern pentru desfășurarea unei activități eficiente, conforme standardelor profesionale, la un înalt nivel

Introduction

Although the internal audit in public sector has established its position and role in Moldova's public finance management system, data reported by the Ministry of Finance regarding the public internal financial control, point on a slow dynamics of development of this function in the past years. It is noted that the internal audit activity is mainly concentrated in small structural subdivisions that do not have sufficient resources to cover whole field of public entity's activity ("*the audit universe*") and do not have tools for quality assurance and improvement. Thus, as of December 31, 2018, 68 internal audit subdivisions or 65% of those established in the organizational structures of public authorities and institutions in the Republic of Moldova were created from a single unit of staff. This situation is getting worse by the limited supply of professionals on the labour market, as well as the unattractive remuneration, which in practice blocks the development of internal audit function, especially at the level of the local public administration [1].

The recent amendments to Art. 19 of the Law on the Public Internal Financial Control no.229/2010, in force since January 7, 2019, establish at least 3 units of staff for the internal audit subdivisions within the ministries, National Social Insurance House and National Health Insurance Company, and a minimum of 2 staff units for internal audit subdivisions within the second level local public administration authorities. At the same time, the legislator does not specify the minimum number of units for internal audit structures within the other public entities such as: public institutions subordinated to central and local authorities, as well as autonomous institutions that manage national public budget funds.

Determining the specific number of staff units of internal audit subdivision, necessary for an efficient activity, according to professional standards and at the high quality and credibility level, is to be determined on the basis of criteria, approved by the Government, in order to ensure

de calitate și credibilitate, urmează să fie efectuată în baza criteriilor aprobate de Guvern, astfel încât să asigure auditarea sistematică a întregului obiect al activității entității publice. Criteriile menționate urmează să fie dezvoltate de către Ministerul Finanțelor, în calitate de autoritate responsabilă de elaborarea politicilor publice în domeniul controlului financiar public intern, în termen de 12 luni de la data publicării Legii nr.234/2018 pentru modificarea unor acte legislative, inclusiv a Legii 229/2010 [2].

În contextul celor relatate, problema dimensionării subdiviziunilor de audit intern constituie una dintre cele mai importante provocări referitoare la funcționarea corectă a unei astfel de structuri. Lipsa unei dimensionări adecvate se soldează cu efecte directe asupra îndeplinirii obiectivelor stipulate în cadrul legal aplicabil. Existența unei subdiviziuni de audit intern dimensionată necorespunzător va conduce la o funcție de audit, care nu poate să satisfacă cerințele managementului și nici cerințele cadrului legal specific.

Metodologia cercetării

Prezentul articol abordează problematica resursei umane în domeniul auditului public intern pe dimensiunea ei cantitativă, fără a fi abordate aspectele calitative ale unităților de personal. Autorii își propun să efectueze o analiză generală a unor criterii deductibile de estimare a necesarului de resurse pentru dimensionarea subdiviziunilor de audit intern. În vederea realizării scopului propus, au fost utilizate următoarele metode de cercetare științifică: metoda de analiză a cadrului normativ și literaturii de specialitate în domeniul cercetat, inducția și deducția, abstracția științifică, compararea. Studiul a recurs la datele obținute de la Direcția politici în domeniul controlului financiar public intern a Ministerului Finanțelor.

Rezultate și discuții

Pentru stabilirea criteriilor de estimare a dimensiunii optime a subdiviziunii de audit intern, este necesară analiza standardelor referitoare la gestiunea resurselor umane în cadrul unei subdiviziuni de audit intern. În acest scop, în calitate de sursă de referință, autorii au utilizat „Standardele Internaționale pentru Practica

a systematic auditing of the entire area of the public entity's competence. The mentioned criteria are to be developed by the Ministry of Finance, which is the authority responsible for public internal financial control policy, within 12 months from the date of publication of the Law no. 234/2018 for the amendment of Law no. 229/2010 [2].

In the context of the above mentioned, the issue of sizing internal audit subdivisions is one of the most important challenges to the proper functioning of such a structure. Lack of proper sizing has direct effects on meeting the goals set in the applicable legal framework. The existence of an inadequately sized internal audit subdivision will lead to an audit function that cannot meet the management requirements or to the requirements of the specific legal framework.

Applied methods

This article addresses the issue of human resources in the field of internal public audit as a quantitative element, without providing information on the quality aspects of staff units. The author aims to perform a general analysis of deductible criteria for estimating the resource needs for the sizing of internal audit subdivisions. In order to achieve the proposed goal, the following methods of scientific research were used: the method of analysis of the normative framework and the specialized literature, induction and deduction, science of abstraction, comparison. The study is based on data from the Public Internal Financial Control Policy Division of Ministry of Finance.

Results and discussions

In order to establish the criteria for estimating the optimal size of the internal audit subdivision, it is necessary to analyse the human resource management standards within this structure. For this purpose, as the reference source used by the author are the “*Implementation Guides for the International Professional Practices Framework (IPPF)*”, version January 1, 2017, issued by the Institute of Internal Auditors in Florida, United States of America (www.globaliia.org | www.theiia.org). The following standards were considered:

Profesională a Auditului Intern”, versiunea 01 ianuarie 2017, emise de Institutul Auditorilor Interni din Florida, Statele Unite ale Americii (www.globaliia.org/www.theiia.org). Au fost luate în considerare următoarele standarde:

- **2020 – Comunicarea și aprobarea.** Conducătorul activității de audit intern trebuie să transmită conducerii entității publice, spre analiză și aprobare, planurile activității de audit și necesarul de resurse, inclusiv modificările semnificative apărute ulterior. De asemenea, el trebuie să informeze cu privire la impactul limitării resurselor necesare pentru realizarea activității de audit intern.
- **2030 – Administrarea resurselor.** Conducătorul trebuie să se asigure că resursele alocate pentru activitatea de audit intern sunt adecvate, suficiente și utilizate eficient pentru îndeplinirea planului de activitate aprobat.
- **2060 – Raportarea către conducerea superioară.** Conducătorul activității de audit intern trebuie să raporteze periodic conducerii entității publice cu privire la scopul, competența, responsabilitatea și funcționarea activității de audit intern, precum și referitor la gradul de îndeplinire a planului de audit și la conformarea cu prevederile Codului etic al auditorului intern și Standardelor profesionale în domeniu [3].

Din analiza standardelor enumerate, reiese că problematica resurselor, indiferent de natura lor, este strâns corelată cu activitatea de planificare a activității de audit intern. În această ordine de idei, standardele prevăd derularea următoarelor activități:

1. *Emiterea planului activității de audit intern*, care ar trebui să conțină, pe de o parte, sarcinile pe care o subdiviziune de audit intern trebuie să le execute (misiunile de audit), iar pe de altă parte – resursele necesare pentru executarea acestor sarcini. Ulterior, resursele necesare sunt comparate cu resursele existente la nivelul subdiviziunii de audit intern, astfel identificându-se eventualele discrepante;

- **2020 – Communication and approval.** The head of the internal audit must communicate the internal audit activity’s plans and resource requirements, including significant interim changes, to the management of the entity for review and approval. He/she must also communicate the impact of resource limitations;
- **2030 – Resource management.** The head of the internal audit must ensure that internal audit resources are appropriate, sufficient, and effectively deployed to achieve the approved plan;
- **2060 – Reporting to senior management.** The head of the internal audit must report periodically to the management of the entity on the internal audit activity’s purpose, authority, responsibility, and performance relative to its plan and on its conformance with the Code of Ethics and the Professional Standards [3].

From the analysis of these standards, it can be noticed that the issue of resources, regardless of their nature, is closely correlated with the planning activity of the internal audit work. In this respect, the standards provide the following activities:

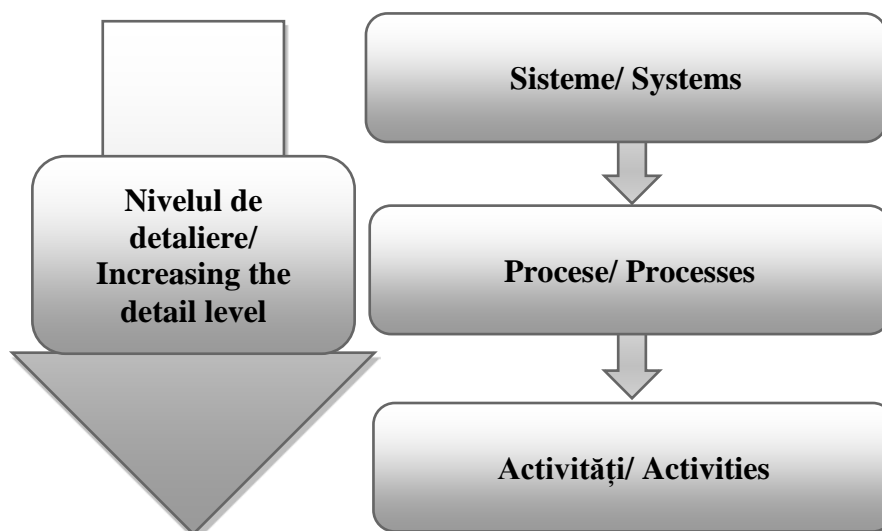
1. *Issuing an internal audit plan*, which should contain, on the one hand, the tasks that an internal audit subdivision has to carry out (audit engagements) and, on the other hand, it should contain the resources needed to carry out these tasks. The necessary resources are then compared to existing ones at the level of internal audit subdivision, identifying possible discrepancies;
2. *Resource management*, the head of the internal audit subdivision must ensure that internal audit resources are adequate and sufficient to carry out the approved audit plan;
3. *Analysis and reporting of resource problems.* At the stage of preparing and approving the activity plan, the head of the internal audit subdivision must identify the

2. *Gestionarea resurselor*, conducătorul subdiviziunii de audit intern trebuie să asigure gestionarea resurselor de audit intern, într-un mod adecvat și eficace, pentru a realiza planul aprobat;
3. *Analiza și raportarea problemelor ce țin de resurse*, la etapa elaborării și aprobării planului de activitate, conducătorul subdiviziunii de audit intern trebuie să identifice insuficiența de resurse și să informeze conducerea entității publice cu privire la impactul limitării resurselor asupra activității de audit intern [4].

În domeniul auditului intern, principalele acte normative, care reglementează această activitate, sunt Legea privind controlul financiar public intern nr. 229/2010 (în vigoare 26.11.2011) și Ordinul Ministrului Finanțelor nr. 105/2013 privind Normele metodologice de audit intern în sectorul public. În cadrul acestor acte normative, problematica resurselor este, de asemenea, strâns corelată cu activitatea de planificare a activității de audit intern. În acest sens, cadrul legal prevede faptul că obiectul auditului cuprinde toate sistemele, procesele și activitățile entității publice [5].

insufficient resources and inform the management of the public entity about the impact of the resource limitation on the internal audit activity [4].

In the field of internal audit, the main normative acts are the Law on Public Internal Financial Control no. 229/2010 (in force since November 26, 2011) and the Order of the Minister of Finance no. 105/2013 on Methodological Norms for Internal Auditing in the Public Sector. Within these normative acts, the issue of resources is also closely correlated with the planning of the internal audit activity. In this respect, the legal framework provides that the object or universe of internal audit covers all systems, activities and processes of the public entity [5].



**Figura 1. Structura obiectului auditului/
Figure 1. Detail level of internal audit object**

Sursa: elaborată de autori/ Source: elaborated by the authors

Trebuie menționat faptul că sistemul, procesul și activitatea reprezintă niveluri de detaliere diferite, așa cum este prezentat în figura 1. În acest sens, subdiviziunea de audit intern trebuie să decidă tipul de elemente din care va fi compus obiectul auditului, nivelul de detaliu ales influențând dimensiunea structurii de audit intern. Un grad de detaliere mai înalt al obiectului auditului necesită mai multe resurse umane și viceversa [6].

Ținând cont de cadrul legal existent și având în vedere standardele de audit intern menționate anterior, poate fi definit un set de criterii de bază utilizate pentru stabilirea dimensiunii subdiviziunii de audit intern din sectorul public.

Criteriul 1. Dimensiunea obiectului auditului. Dimensiunea obiectului auditului se determină în funcție de numărul total de sisteme, procese sau activități din cadrul entității publice. Menționăm că aceste noțiuni nu sunt explicate suficient de către cadrul normativ și procedural existent și nu prezintă o metodologie clară de identificare a numărului maxim de elemente componente ale obiectului de audit. Singura referință identificată este *Ghidul metodologic privind identificarea și descrierea proceselor*, prezentat în Manualul de management financiar și control, emis în decembrie 2015, de Ministerul Finanțelor. În contextul celor menționate, nu există o abordare unitară nici la nivelul subdiviziunilor de audit intern la realizarea planificării activității [7].

În opinia autorului, dimensiunea obiectului auditului se determină prin efectuarea inventarului tuturor elementelor care compun obiectul auditului. Organizarea efectuării acestui inventar, incumbă conducătorului subdiviziunii de audit intern.

Ținând cont de faptul că art. 19, alin. (7) din Legea privind controlul financiar public intern nr. 229/2010, stabilește obligația subdiviziunilor de audit intern din cadrul entităților publice ierarhic superioare de a asigura efectuarea auditului intern în entitățile publice subordonate, care nu dispun de asemenea structuri, toate instituțiile subordonate care nu au organi-

It should be noted that the system, process and activity are different levels of detail, as shown in figure 1. In this respect, the internal audit subdivision must decide at what level the audit universe will be described (systems, processes or activities), the level of detail chosen influencing the size of the internal audit unit. A higher degree of detail in the internal audit universe requires more human resources and vice versa [6].

Taking into account the existing legal framework and the internal audit standards, a set of criteria can be defined that can be used to determine the size of the public sector internal audit subdivision.

Criterion 1. The size of the audit object. The audit object is determined by the number of systems, processes, or activities within the public entities. The existing legal and procedural framework does not sufficiently explain these notions, and does not present a clear methodology for identifying the maximum number of elements of the audit universe. The only identified reference is the *Methodological Guideline on Process Identification and Description*, presented in the Financial Management and Control Manual issued in December 2015 by the Ministry of Finance. In the sense of the above, there is no consistent approach at the level of the internal audit subdivisions to the planning of the activity [7].

In the author's opinion, the size of the audit universe is determined by performing an inventory of all elements that the audit universe consists of. The organization of this inventory is the responsibility of the head of the internal audit subdivision.

Considering that Art. 19 (7) of the Law on the Public Internal Financial Control no.229 / 2010 establishes the responsibility of the internal audit subdivisions within the hierarchically superior public entities to ensure the internal audit function in the subordinated public entities that do not have such structures. In this respect, all subordinate entities that have not organized the audit activity will be taken into account

zat activitatea de audit, vor fi luate în considerare la stabilirea dimensiunii auditului. În viziunea autorului, entitățile care se află sub coordonarea sau primesc finanțare din partea unui minister și nu au organizat activitatea de audit intern, de asemenea, urmează să fie avute în vedere la determinarea obiectului auditului.

Criteriul 2. Periodicitatea în auditare.

Acest parametru reprezintă intervalul de timp în care trebuie auditat întregul obiect al auditului. După cum a fost menționat anterior, conform practicii internaționale și prevederilor legale existente, se recomandă ca periodicitatea în auditare să fie stabilită la 3 ani.

Criteriul 3. Durata medie a auditării unui element din obiectul auditului. Acest criteriu constituie resursa medie de timp necesară pentru auditarea unui element. Valoarea acestui criteriu se poate identifica din istoricul misiunilor de audit, deja, derulate în anii anteriori și, fiind o valoare medie, este calculată strict sub aspect matematic. Pentru subdiviziunile de audit intern nou înființate, valoarea acestui criteriu poate fi estimată ca media pe ramură, urmând apoi să fie ajustată la datele reale pentru utilizarea unei valori medii cât mai exacte.

Criteriul 4. Bugetul de timp disponibil.

Acest criteriu reflectă resursa de timp disponibilă, care este luată în calcul la dimensionarea subdiviziunii de audit intern. Alocarea resurselor de timp necesare pentru realizarea misiunilor de audit trebuie efectuată în baza principiului cost-eficiență, fundamentându-se pe raționamentul profesional și pe experiența acumulată. Analizei îi sunt supuși un șir de factori, precum: aptitudinile, cunoștințele și experiența practică a fiecărui auditor intern; natura misiunilor de audit ce trebuie realizate; practica apelării conducerii entității la misiuni de audit ad-hoc; nivelul de implicare a auditorilor interni în activități care nu țin nemijlocit de desfășurarea misiunilor de audit etc. [8].

Caracterul influenței criteriilor de estimare asupra dimensiunii subdiviziunii de audit intern este prezentat în tabelul 1.

when determining the size of the audit universe. In the view of author, entities that are under the coordination or receive funding from a ministry and have not organized the internal audit activity will also be considered when determining the audit universe.

Criterion 2. Periodicity in auditing. This criterion represents the time frame for auditing the entire audit universe. As it was mentioned before, according to international practice and existing legal provisions, it is recommended that auditing periodicity is set at 3 years.

Criterion 3. Average duration for auditing one element within audit universe. This criterion represents the average time resource needed to audit one item. The value of this criterion can be identified from the history of the audit engagements, already carried out in previous years and, as an average value, it is calculated strictly in the mathematical sense. For newly established internal audit subdivisions, the value of this criterion can be estimated using the benchmarking approach, afterwards adjusted to the actual data to use a more accurate average value.

Criterion 4. The available time budget.

This criterion reflects the available time resources that are taken into account for sizing of the internal audit subdivision. Assigning the time resources, required to carry out audit engagements, should be done on a cost-effective basis, relying on professionalism and acquired experience. The analysis is subject to a number of factors such as: the skills, knowledge and practical experience of each internal auditor; the nature of the audit engagements to be carried out; the experience of requested ad-hoc audit engagements; the level of involvement of internal auditors in activities that are not directly related to the conduct of audit engagements, etc. [8].

The nature of the influence of the estimation criteria on the size of the internal audit subdivision is presented in the table 1.

Tabelul 1/ Table 1

Raportul de influență a criteriilor de estimare asupra dimensiunii subdiviziunii de audit intern/ Influence of the estimation criteria on the size of the internal audit subdivision

Criteriul de estimare/ Estimation criteria	Influența/ Influence	
	Direct proporțională/ Directly proportional	Invers proporțională/ Inversely proportional
Dimensiunea obiectului auditului/ Defining audit universe	X	-
Periodicitatea în auditare/ Periodicity in auditing	-	X
Durata auditării unui element/ Average duration for auditing one element	X	-
Bugetul de timp disponibil/ Available time budget	-	X

Sursa: elaborat de autori/ Source: elaborated by the authors

Aplicarea criteriilor de estimare a dimensiunii subdiviziunii de audit intern se efectuează prin parcurgerea următorilor pași:

1. Identificarea dimensiunii obiectului auditului (D_A). Pentru identificarea obiectului auditului, se va efectua o analiză a organigramei și regulamentului de organizare și funcționare a entității publice, precum și a altor documente, care pot furniza informații în acest sens. În urma acestei analize, va rezulta o listă de elemente din care este compus obiectul auditului. Concomitent, se vor identifica entitățile aflate în subordinea, sub autoritatea sau în coordonarea entității publice și care nu au o subdiviziune de audit intern. Fiecare dintre aceste entități se va considera ca fiind un element component al obiectului auditului. Numărul total al acestor elemente formează dimensiunea obiectului auditului. Este important să se stabilească responsabil numărul de elemente care formează obiectul auditului, astfel, încât să se furnizeze informații credibile, care vor sta la baza dimensionării subdiviziunilor de audit.

2. Stabilirea necesarului anual de auditare (N_A). În conformitate cu bunele practici în domeniu, toate elementele, care formează obiec-

For the correct determination of the size of the internal audit unit, the following steps will be taken:

1. Identify the Size of the Audit Universe (D_A). In order to identify the internal audit universe, an analysis of the organizational chart and regulation of the public entity, as well as of other documents that can provide information in this respect, will be carried out. This analysis will result in a list of items that the internal audit universe consists of. At the same time, entities under the subordination, under the authority or coordination of the public entity, which don't have an internal audit subdivision, will be identified. Each of these entities will be considered as a component of the internal audit universe. The total number of these items represents the audit universe. It must be set up responsibly so that it will provide credible and reliable information that will form the basis for the sizing of audit subdivisions.

2. Establish the annual audit requirement (N_A). According to good practices, all elements within the audit universe must be audited once every three years. Thus, annually, the internal audit subdivision must be able to

auditului, urmează a fi auditate o dată la fiecare trei ani. Astfel, anual, subdiviziunea de audit intern trebuie să poată audita o treime din totalul elementelor incluse în obiectul auditului.

audit one third of all items included in the audit universe.

$$N_A = D_A / 3$$

3. Stabilirea numărului mediu de zile de audit pentru fiecare element (NM). În această etapă, se va estima numărul zilelor lucrătoare necesare, în medie, unui auditor intern pentru audierea unui element din cadrul obiectului auditului. Aceste informații pot fi obținute din istoricul activității de audit intern, dacă există, sau prin compararea cu alte subdiviziuni de audit intern care derulează activități similare. Fiecare entitate trebuie să încerce să-și estimeze cât mai exact acest număr de zile, deoarece de el depinde, în mare măsură, dimensiunea subdiviziunii de audit intern.

3. Determine the average number of audit days per element (NM). At this stage, it will be estimated how many working days, in average, one auditor needs to audit an item within the audit universe. This information can be obtained from the history of the internal audit activity, if any, or by comparing it with other internal audit subdivisions carrying out similar activities. Each entity should try to estimate as accurately as possible this number of days as it will largely influence on the size of the internal audit subdivision.

4. Calculul bugetului de timp disponibil într-un an, pentru fiecare unitate de personal, pentru auditarea elementelor din cadrul obiectului auditului (B_{DT}). În această etapă, se identifică resursele de timp disponibile pentru executarea misiunilor de audit intern. În acest sens, din numărul de zile calendaristice totale dintr-un an, sunt deduse zilele care nu sunt alocate activităților ce țin nemijlocit de derularea misiunilor de audit intern, inclusiv zilele de odihnă, concediu, organizarea activității subdiviziunii, consiliere etc.

4. Calculate the time budget available in a year for each unit of staff to audit items within the audit universe (B_{DT}). At this stage, it will be identified the resources of time available to perform internal audit engagements. For this purpose, from the total number of calendar days in a year are deducted days that are not allocated to the activities related to the internal audit engagements, including official holidays, activities related to work organization, consulting, etc.

5. Stabilirea numărului de elemente pe care un auditor intern le poate audita într-un an ($N_{A/an}$).

5. Determine the number of items a person can audit in one year ($N_{A/an}$).

$$N_{A/an} = B_{DT} / NM$$

6. Stabilirea dimensiunii optime a subdiviziunii de audit intern (DO_{SAI}).

6. Establish the optimal size of the internal audit unit (DO_{SAI}).

$$DO_{SAI} = [N_A / N_{A/an}] + 1$$

Dimensiunea optimă denotă numărul unităților de personal de execuție (auditori interni), care vor fi implicate în realizarea efectivă a

The optimal size shows the number of execution staff (internal auditors) that will be involved in the effective execution of internal

misiunilor de audit intern. La acestea, trebuie să se adauge o persoană cu funcție de conducere, care să asigure monitorizarea activității și supervizarea misiunilor de audit public intern.

În opinia autorului, subdiviziunea de audit intern nu poate fi organizată sub nicio formă cu mai puțin de 2 unități de personal, pe motivul dificultăților întâmpinate în conformarea activității acestora cu standardele profesionale pe aspecte de calitate. În acest caz, entităților publice li se recomandă să aplice forme alternative de organizare a activității de audit intern, prevăzute de art.19, alin. (1) din Legea privind controlul financiar public intern nr.229/2010 și, anume, auditul intern prin asociere sau pe bază de contract.

Concluzii și recomandări

Determinarea necesarului de personal al subdiviziunii de audit intern, prin aplicarea criteriilor prezentate, trebuie privită ca un instrument care funcționează în strânsă corelație cu metodele alternative de eficientizare a funcției de audit intern. În acest sens, trebuie să fie luate în considerare elementele ce țin de creșterea performanței auditorilor interni și de consolidarea managementului activității, inclusiv prin aplicarea unor instrumente de monitorizare a muncii de audit intern.

Aspectele calitative ale resurselor umane revin în responsabilitatea conducerii entității publice și, nemijlocit, a managerului subdiviziunii de audit intern, care au obligativitatea să se asigure că subdiviziunea de audit intern dispune de resursele necesare pentru a-și îndeplini activitățile planificate. Pregătirea, calificarea și experiența auditorilor interni constituie sarcina conducerii, după ce subdiviziunea de audit intern a fost dimensionată.

O subdiviziune de audit completă, atât din punct de vedere cantitativ, cât și calitativ, reprezintă cheia succesului în obținerea unei performanțe cât mai mari. Acest lucru înseamnă că fiecare entitate trebuie să analizeze oportunitatea și sustenabilitatea angajării unor cadre calificate, cu un spectru mai larg de specializări specifice propriului domeniu de activitate. Astfel, în

audit engagements. In addition, a person with a managerial role should be added to ensure the monitoring of the activity and the supervision of the internal audit engagements.

In the author's opinion, the internal audit subdivision cannot be organized with less than 2 staff units, due to the difficulties encountered in complying with professional standards on quality issues. In this case, the public entities are recommended to apply for an alternative form of organization of the internal audit activity, provided by Art. 19(1) of the Law on Public Internal Financial Control no. 229/2010, such as: internal audit by association or contract.

Conclusions and recommendations

Determining the staffing needs of the internal audit subdivision, by applying the presented criteria, should be seen as a tool that works in close correlation with the alternative methods of streamlining the internal audit function. In this respect, elements related to increasing the performance of internal auditors and improving the management of the activity, including the application of monitoring tools of the internal audit work, need to be taken into account.

The qualitative aspects of human resources are the responsibility of the management of the public entity and the manager of the internal audit subdivision, who have the obligation to ensure that the internal audit subdivision has the necessary resources to carry out its planned activities. Training, qualification and experience of staff are assigned to the management after the internal audit subdivision has been properly sized.

A complete audit subdivision, both quantitatively and qualitatively, is the key to success in achieving as great a performance as possible. This means that each public entity needs to look at the opportunity and sustainability of enrolment of qualified staff with a wider range of specializations related to the entity activity. Thus, as internal auditors, there may be employed persons with economic studies as well as information technology specialists (for through auditing of information systems), engineers (for

calitate de auditori interni, pot fi angajați atât persoane cu studii economice și juridice, cât și specialiști în domeniul tehnologiilor informaționale (pentru auditarea în profunzime a sistemelor informaționale), ingineri (pentru auditarea, de exemplu, a lucrărilor de construcții), medici (pentru auditarea programelor specifice din domeniile sănătății) etc.

auditing, for example, construction works), doctors (for auditing specific programs in the health fields) etc.

Bibliografie/ Bibliography:

1. Raportul anual consolidat privind controlul financiar public intern în anul 2017 // <http://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/Raport%20Consolidat%20CFPI%20pt%202017.pdf>.
2. Legea Republicii Moldova privind controlul financiar public intern nr.229 din 23.09.2010. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 08.03.2019, nr.86-92 (730).
3. „*Implementation Guides for International Professional Practices Framework (IPPF)*”, versiunea 01 ianuarie 2017, emise de Institutul Auditorilor Interni, SUA // www.theiia.org.
4. Standardele naționale de audit intern, aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr.153 din 12.09.2018. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 26.10.2018, nr.400-409 (1577).
5. Normele metodologice de audit intern în sectorul public (NMAISP), aprobate prin Ordinul Ministrului Finanțelor nr.105 din 15.07.2013. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 20.09.2013, nr. 206-211 (1430).
6. *Good practice internal audit. Manual Template*, Internal Audit Community of Practice, Europe and Central Asia, Ed.: „PEM-PAL”, 2012.
7. *Manual de management financiar și control*, Chișinău, 2015 // http://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/m_management_financiar.pdf.
8. KONING Robert, *Public Internal Financial Control – a European Commission initiative to build new structures of public internal control in applicant and third-part countries*, Slovenia, Ed. „DG Buget”, 2007.