

UNIVERSITATEA LIBERĂ INTERNAȚIONALĂ DIN MOLDOVA

Cu titlu de manuscris

C.Z.U.351/354:005.3/7(043.3)

HAȘEGAN –MAREȘ GABRIELA - ADINA

**IMPACTUL AUDITULUI MANAGERIAL INTERN
ASUPRA ADMINISTRĂRII INSTITUTIILOR PUBLICE**

Specialitatea 521.03 – Economie și management în domeniul de activitate

Autoreferatul

tezei de doctor în științe economice

Chișinău, 2018

Teza a fost elaborată în cadrul Catedrei „BA, REI, TURISM”,
Universitatea Liberă Internațională din Republica Moldova

Conducător științific:

ȚĂU Nicolae, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

Consiliul Științific Specializat D 34.521.03-18 a fost aprobat de către Consiliul de Conducere al ANACEC prin decizia nr. 7 din 11.05.2018 , în următoarea componență:

BURLACU Natalia, președinte, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

ROBU Elena, secretar științific, doctor în economie

GURGU Elena, doctor în științe economice, conferențiar universitar (România)

BALAN Igor, doctor în științe economice, conferențiar universitar

DOGA Valeriu, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

Referenți Oficiali:

PALADI Ion, doctor habilitat în științe economice, profesor universitar

HURLOIU Lăcrămioara, doctor în științe economice, conferențiar universitar (România)

Susținerea va avea loc la 21 septembrie 2018, la ora 12:00, în ședința Consiliului Științific Specializat D 34.521.03-18 - în cadrul ULIM, adresa: Chișinău, str. Vlaicu Pârcălab 52, etajul 2, sala 212.

Teza de doctor și autoreferatul pot fi găsite la Biblioteca ULIM și pe pagina web a C.N.A.A. www.cnaa.md

Autoreferatul a fost expediat la 11 iulie 2018

**Secretarul științific al Consiliului Științific Specializat,
dr. în științe economice, conf. univ. ULIM**

ROBU Elena

Conducător științific,

dr. hab. în științe economice, prof. univ. ASEM

ȚĂU Nicolae

Autor

**HAȘEGAN –MAREȘ
GABRIELA - ADINA**

©Adina Hasegan, 2018

I. REPERE CONCEPTUALE ALE CERCETĂRII

Actualitatea și importanța temei de cercetare. Analiza impactului auditului managerial intern asupra administrării instituțiilor publice este un subiect actual și de interes largit în contextul integrării României în Uniunea Europeană, fapt ce a impus găsirea unor noi căi pentru eficientizarea activității economice și înlăturarea unor neconcordanțe întâlnite în activitatea instituțiilor publice. Astfel, pe lângă trecerea la un nou sistem contabil, bazat pe Sistemul European de Conturi la instituțiile publice, s-a impus și organizarea activității de audit intern.

Aderarea la Uniunea Europeană impune existența unor sisteme solide de contabilitate, de management financiar, dar și modalități de control al acestora, ca urmare a faptului că țara noastră utilizează fonduri comunitare, care trebuie folosite cu maximă eficiență.

Instituirea unui sistem de control financiar-contabil asupra modului de formare și utilizare a resurselor financiare ale statului, a impus legiferarea și organizarea auditului intern ca structură independentă a fiecărei instituții publice.

Esența managementului contemporan o constituie relațiile cu oamenii, cu grupul uman și cu fiecare individ.

Managementul presupune deținerea de către instituție a unei capacități de acțiune strategică, care îi permite să atingă obiectivele pe care și le-a fixat. Această capacitate de acțiune este redusă la instituțiile publice care se caracterizează prin interdependența acțiunilor lor, dependența de puterea politică și supunerea față de drept. Aceste elemente le privesc de flexibilitatea necesară, interzicând posibilitățile de reorganizare și de reorientare în funcție de dificultățile întâlnite.

Aceste momente confirmă actualitatea temei de cercetare abordată și identifică necesitatea elaborării unor aspecte metodologice și aplicative în domeniul auditului managerial intern.

Gradul de studiere al temei de cercetare. Deși, specificul activității de audit managerial intern, constituie unele dintre cele mai interesante teme de investigație științifică, în literatura de specialitate nu există foarte multe studii cu caracter descriptiv privind impactul său asupra administrării instituțiilor publice. De aceea, prezenta lucrare a avut ca punct de pornire evidențierea particularităților.

Importante studii asupra competitivității organizațiilor și rolul auditului dealungul timpului în instituțiile publice au fost elaborate de Boulescu M., Mitrea A., Băncuță A., Renard J., Oprean I., Popa I., Lenghel R. ș.a care au deschis o nouă cale în aprofundarea viziunilor asupra eficienței și eficacității utilizării fondurilor bugetare și, respectiv, a managementului instituțiilor publice actuale din România ținând cont de standardele europene.

Un aport însemnat la studierea acestui aspect, l-a avut Conform Regulamentului Financiar aplicabil bugetului general al Comunității Economice Europene nr.1605/2002 , Directiva a Opta a Consiliului nr.84/253/EEC și Recomandarea 2001/256/EEC, potrivit căreia auditul reprezintă părerea unui

specialist autorizat de o anumite organizație profesională, cu privire la starea economică generală a unei companii, firme sau autorități instituționale așa cum este redată ea în sintezele contabile, în conturi, bilanțuri și fluxurile de trezorerie; că, la rândul lor acestea redau o imagine fidelă a realității situate pe o anumite scară a performanței comparativ cu piața, cu realizările de vârf și rezultatele așteptate de posesorii capitalului/patrimoniului - iar toate acestea sunt consemnate într-un raport întocmit sub responsabilitatea auditorului.

Dar acesta este un audit punctual asupra situației economico-financiare generale a unei entități persoane juridice, de regulă mari corporații, neținând seama de faptul că mai sunt și alte entități precum firme, societăți și mai ales instituțiile și domeniul public, în general, dar și că, chiar domeniul corporativ mai este interesat și de alte studii și analize precum piața, personalul, consumurile, inventica și multe alte domenii.

În pofida celor menționate mai sus, putem preciza faptul că, viața ne-a învățat că atunci când cineva sau ceva este „bun” sau „foarte bun” întotdeauna comparația se face cu un etalon de excepție, cu o aspirație tehnică și profesională, cu o speranță de mai bine spre care aspirăm cu toții și atunci nu suntem interesați să evităm nici un alt aspect ce privește, direct sau colateral societatea.

Scopul și obiectivele lucrării. Scopul cercetării impactului auditului managerial intern asupra administrării fondurilor publice în cadrul instituțiilor publice constă în dezvoltarea principiilor teoretice, metodologice și aplicative de analiză și instrumentare a activității instituțiilor publice din România și utilizarea unui set de abordări manageriale inovative bazate pe acestea.

Scopul lucrării a determinat nivelul și gradul de realizare a următoarelor **obiective:**

1. Aprofundarea cunoștințelor științifice asupra conceptelor de audit, management, eficiență și eficacitate al competitivității adaptabile sferei relațiilor cu caracter economico - financiar;

2. Analiza metodelor de evaluare a eficientizării utilizării fondurilor bugetare și oferirea unor abordări personalizate de investigare a eficienței utilizării fondurilor bugetare;

3. Aplicarea unor principii econometrice recunoscute pe plan național și internațional în direcția determinării performanțelor instituțiilor publice;

4. Determinarea principalelor direcții strategice de orientare a managementului public și perspectivele creșterii eficienței utilizării bugetelor alocate;

5. Examinarea multilaterală a conceptelor de audit managerial intern;

6. Realizarea unei abordări de la internațional la național, axându-se pe studii teoretice și practice asupra diverselor problematici ale auditului public.

Noutatea științifică constă în:

- dezvoltarea dintr-o perspectivă multilaterală a conceptelor de audit managerial intern;

- realizarea abordării de la internațional la național, axându-se pe studii teoretice și practice asupra diverselor problematici ale auditului public;
- elaborarea sintezelor pentru creșterea gradului de cunoaștere și apreciere a impactului auditului managerial intern în sectorul public;
- identificarea aspectelor esențiale care influențează actualitatea auditului intern managerial, conturat în cadrul sectorului public;
- elaborarea Registrului de risc managerial în vederea evidențierii și evaluării riscurilor ce pot apărea în cadrul instituțiilor publice.

Metodologia cercetării științifice. Poziția de cercetare a fost identificată în baza lucrărilor savanților autohtoni și de peste hotare referitor la teoria managementului public, managementului general, eficientizării utilizării fondurilor bugetare precum și literatura de specialitate cu privire la auditul managerial intern.

Problema științifică soluționată vizează dezvoltarea teoretică și practică a conceptului de audit intern în sprijinirea activității manageriale astfel încât procedura privind analiza riscurilor să cuprindă toate măsurile ce trebuie luate pentru atenuarea riscurilor identificate și termenele limită pentru implementarea acestora de către persoanele responsabile prin fișa postului.

Semnificația teoretică a rezultatelor obținute în urma prezentei cercetări constă în demonstrarea necesității dezvoltării conceptelor de audit intern prin abordarea de la internațional la național axându-se pe studii teoretice asupra auditului public intern, fapt ce va contribui la dezvoltarea auditului intern și la eficientizarea managementului public.

Valoarea aplicativă a lucrării rezidă prin faptul că prin studierea concluziilor și recomandărilor autorului, entitățile publice ar pute adopta strategii de dezvoltarea a managementului public, fapt ce ar asigura responsabilitatea managerilor, argumentarea deciziilor, sporirea transparenței, eficientizarea managementului entităților publice.

Rezultatele științifice principale înaintate spre susținere:

1. Eficientizarea managementului entităților publice în baza dezvoltării auditului managerial intern;
2. Elaborarea și implementarea sintezelor creșterii gradului de cunoaștere și apreciere a impactului auditului managerial intern în sectorul public;
3. Propunerea elaborării Registrului de risc managerial în vederea evidențierii și evaluării riscurilor ce pot apărea în cadrul instituțiilor publice.

Suportul informațional s-a axat pe studierea unor acte legislative adoptate de către Parlamentul României, a actelor normative emise de Guvern, a datelor statistice publicate de către INS; rapoartele unor instituții publice importante în susținerea activității instituțiilor publice și portalul de date statistice al UE – EUROSTAT; paginile web a instituțiilor atât din România cât și din Republica Moldova.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă. Teza poate fi considerată un model de referință pentru investigațiile științifice și didactice viitoare în domeniul de cercetare ales și poate fi utilizată ca sursă bibliografică la elaborarea analizelor sau lucrărilor diverse în domeniul audit și management din instituțiile publice, în studiile asupra competitivității și cele cu privire la performanța utilizării fondurilor bugetare.

Aprobarea rezultatelor investigației. Rezultatele lucrării au fost expuse în peste 10` publicații științifice, prezentate la mese rotunde, simpozioane și conferințe științifice naționale și internaționale, precum și în revistele recenzate de specialitate din perioada anilor 2009-2015

Implementarea rezultatelor științifice. Rezultatele științifice obținute în cadrul cercetării sunt utilizate în activitatea instituțiilor bugetare prezentate în studiile de caz din lucrarea de cercetare au fost apreciate pozitiv rezultatele prezentate în lucrare, menționând importanța temei de cercetare și a studiului realizat pentru dezvoltarea în viitor a strategiilor și a politicilor în domeniu, fapt atestat prin certificatele de implementare oferite de către acestea în perioada studiilor de doctorat.

Volumul și structura lucrării. Teza cuprinde introducere, trei capitole, concluzii generale și recomandări, bibliografie din 144 titluri, 129 pagini de text de bază, 7 tabele, 28 figuri, 8 anexe. Rezultatele obținute sunt publicate în 10 lucrări științifice cu volumul total de 5,3 c.a.

Cuvinte cheie: management, audit, instituție publică, entitate auditată, cibernetizarea auditului, audit managerial, audit intern.

II. CONȚINUTUL TEZEI

În Capitolul I. **Delimitări și fundamentări teoretice privind auditul managerial intern al instituțiilor publice** este redată mai întâi de toate esența auditului managerial intern originea conceptului de audit care are semnificația de a asculta. Procesul pe care îl reprezintă este de dată recentă sub această denumire fiind însă prezent în activitatea practică cu mult înainte chiar dacă sub alte denumiri.

Introducerea auditului marchează schimbarea modalității de evaluare a instituției publice din perspectiva performanței. Inițial, criteriul de apreciere al instituțiilor publice era reprezentat de măsura în care acestea deserveșc „publicul”, pe când organizațiile private urmăresc profitul.

Cauza deservirii publicului, dincolo de ambiguitățile în identificarea beneficiarului și a calității prestației, era în sine mult prea înaltă pentru a justifica în principiu orice cheltuieli și a nu mai lăsa loc analizelor reale și obiective privind eficiența.

În urma confruntării dintre auditorii publici interni și managerii instituțiilor publice, managerii încearcă să se apere aducând în discuție competența auditului, pe motiv că, pentru a putea să evalueze deciziile unui conducător, auditorii ar trebui să fie mai competenți decât acesta, fie deprecind valoarea

auditului, prin comparare cu „defunctul Control Financiar de Gestiune (CFG)”, care stabilea și cauzele și responsabilitățile, nu numai riscurile.

Definiția dată auditului intern în cele două acte normative care reglementează această activitate în România este identică din punct de vedere conceptual cu definiția dată auditului intern de către Institutul Auditorilor Interni. Pentru exemplificare voi reda cele trei definiții mai jos:

1. Audit public intern – activitate funcțional independentă și obiectivă, care dă asigurări și consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor și cheltuielilor publice perfecționând activitățile entității publice; ajută entitatea publică să își îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică și metodică, care evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a procesului de administrare – conform art. 2 lit. a) din Legea nr. 672 din 19 decembrie 2002 privind auditul public intern;

2. Audit intern – reprezintă activitatea de examinare obiectivă a ansamblului activităților entității în scopul furnizării unei evaluări independente a managementului riscului, controlului și proceselor de conducere – conform alin. 1 din Normele minimale de audit intern aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr. 1267 din 21.09.2000.

3. Audit extern – activitate independentă, obiectivă, de asigurare și consiliere, destinată a adăuga valoare și a îmbunătăți operațiunile unei organizații. Ea ajută organizația să-și îndeplinească obiectivele prin utilizarea unei abordări sistematice și disciplinate de evaluare și creștere a eficacității proceselor de administrare a riscurilor, control și conducere (definiție aprobată de Comitetul Director al Institutului Auditorilor Interni în iunie 1999).

Toate aceste definiții exprimă faptul că, evaluarea și îmbunătățirea managementului riscului este un prim aspect ce trebuie avut în vedere de auditorul intern.

Urmare cercetării efectuate, în opinia autorului trebuie unanim acceptat faptul că orice organizație, entitate, indiferent de forma juridică de organizare, de natura acesteia, de sectorul (public, bancar, industrial etc.) în care funcționează se confruntă cu riscuri în atingerea obiectivelor pentru care a fost înființată.

La nivelul administrației publice centrale, în anul 2016, forma de guvernământ a statului român funcționează astfel: 35 de instituții publice, guvernul, 18 ministere și 12 autorități administrative autonome de instituții și autorități publice ai căror conducători au calitatea de manageri economici/ ordonatori principali de credite.[3].

În anul 2016 numărul instituțiilor publice ce aveau obligația constituirii compartimentului de audit intern era de 24, comparativ cu anul 2015 când erau 26 urmare a înființării DLAF și a dobândirii calității de ordonator principal de credite a conducătorului ANABI.

În subordonarea, coordonarea, sau sub autoritatea ministerelor, autorităților și altor instituții publice, în anul 2016 au funcționat în România 1.125 unități, dintre care 795 au organizat compartiment propriu de audit public

intern, iar pentru celălalte 330 de unități, activitatea de audit public intern a fost asigurată de structura de audit a entității publice ierarhic superioară.

Evoluția gradului de organizare a activității de audit intern, pe ansamblul administrației publice centrale în perioada 2015-2016, în România, este prezentată în graficul următor:

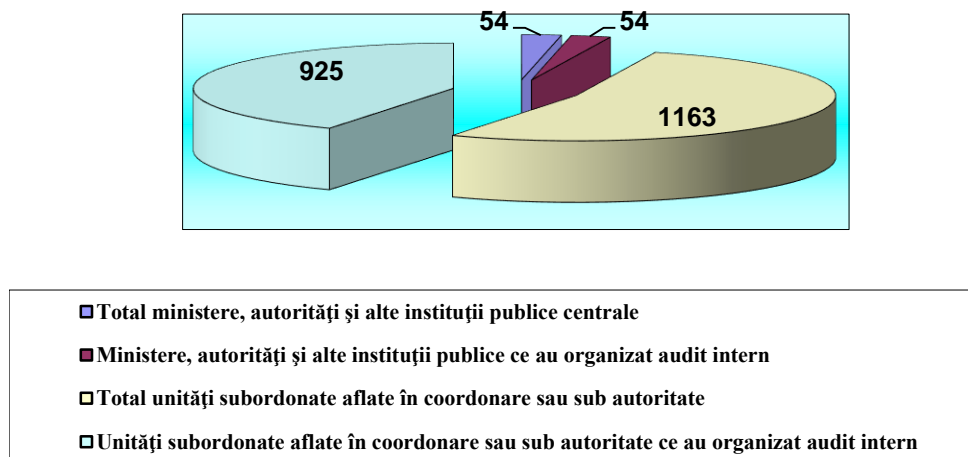


Fig.1. Evoluția gradului de organizare a activității de audit intern

Sursa: Elaborat de autor

Succesul instituțiilor publice depinde și de modul în care Guvernele vor găsi mecanismele de motivare și control adecvate fără a implementa proceduri rigide la nivelul fiecărei instituții publice.

Apariția funcției de audit managerial în cadrul organizațiilor și recunoașterea necesității auditului intern a avut drept consecință apariția și dezvoltarea profesiei de auditor intern. În mod firesc, s-a pus apoi problema asocierii profesionale și a standardizării activităților pe care auditorii interni le desfășurau. Astfel, în anul 1941 în orașul Orlando din statul Florida, SUA, se creează The Institute of Internal Auditors (IIA) care este recunoscut internațional. La acest organism aderă apoi Marea Britanie, Franța, Suedia, Norvegia, Danemarca și alte state, astfel încât în prezent sunt afiliate peste 90 de institute naționale ale auditorilor interni și membri din peste 120 de țări.

În România auditul intern a apărut relativ târziu și asociat cu conceptul de control intern astfel încât și în prezent distincția dintre cele două concepte este dificil de făcut mai ales în domeniul practic. Această situație este explicabilă, în domeniul public, deoarece odată cu apariția Legii 672/2002 privind auditul public intern, entitățile publice obligate prin lege la organizarea structurilor de audit intern au „transformat” în auditori pe angajații care până la acea dată au lucrat în controlul intern, astfel încât în conștiința publică s-a produs asocierea între audit intern și control intern, confundându-se astfel rolul și principiile auditului intern.

Activitatea de audit intern se desfășoară pe baza unui cadru de referință recunoscut la nivel global, care este adaptat permanent la modificările contextuale și la particularitățile legislative ale fiecărei țări, pe baza regulilor

specifice fiecărui domeniu de activitate și având în vedere particularitățile culturii organizaționale ale entității auditate.

În general, un cadru, reprezintă un model structural de integrare a unor cunoștințe și norme. În calitate de sistem coerent, un cadru facilitează dezvoltarea, interpretarea și aplicarea consecventă a conceptelor, metodologiilor și tehnicilor utile pentru o anumită disciplină sau profesie.

Noțiunea de audit public intern reprezintă conform legii 672/2002 o activitate funcțional independentă și obiectivă, care oferă asigurare și consiliere conducerii în ceea ce privește buna gestionare a veniturilor și cheltuielilor publice (indiferent de sursa de finanțare). Totodată, prezenta lege enumeră și principalele tipuri de audit intern după cum urmează [2, p. 4] :

a) **auditul de sistem**, care reprezintă o evaluare de profunzime a sistemelor de conducere și control intern, cu scopul de a stabili dacă acestea funcționează economic, eficace și eficient, pentru identificarea deficiențelor și formularea de recomandări pentru corectarea acestora;

Cu prilejul derulării unei misiuni de audit de sistem auditorii interni trebuie să urmărească următoarele [4, p. 88 – p.97]:

- atingerea obiectivelor, scopurilor, ținutelor respectând standardele de calitate și performanță prestabilită;
- conformitatea cu politicile, planurile, regulamentele, procedurile, acordurile interne, pe de o parte, dar și cu legile, reglementările și obligațiile externe, pe de altă parte;
- fiabilitatea, claritatea, completitudinea, oportunitatea și utilitatea informațiilor de natură financiară, operațională și de conducere, a rapoartelor, precum și integritatea evidențelor și documentelor justificative;
- regularitatea tranzacțiilor și etica comportamentală;
- economicitatea achizițiilor, utilizării resurselor și eficienței operațiunilor;
- protejarea activelor și a intereselor entității împotriva pierderii, risipei și a fraudelor de orice fel.

b) **auditul performanței**, care examinează dacă criteriile stabilite pentru implementarea obiectivelor și sarcinilor entității publice sunt corecte pentru evaluarea rezultatelor și apreciază dacă rezultatele sunt conforme cu obiectivele;

Acest tip de audit evaluează performanța managerială și operațională măsurată cu criteriile de eficiență, eficacitate și economie a resurselor entităților publice care au la dispoziție resurse financiare, materiale, umane, informaționale sau de altă natură în scopul bunei lor administrări. Deoarece acest tip de audit înglobează eficacitatea și eficiența se numește auditul de eficacitate sau al performanțelor.

Auditul performanței poate îmbrăca două forme:

1. **auditul de management;**
2. **auditul operațional.**

c) **auditul de regularitate**, care reprezintă examinarea acțiunilor asupra efectelor financiare pe seama fondurilor publice sau a patrimoniului public, sub

aspectul respectării ansamblului principiilor, regulilor procedurale și metodologice care le sunt aplicabile.

În evoluția sa firească auditul intern s-a dezvoltat pe auditul de regularitate (conformitate), acesta fiind considerat ca fiind tradițional pentru că la vremea respectivă auditorul verifică dacă regulile și procedurile sunt bine aplicate.

Auditul de regularitate sau de conformitate are ca scop compararea realității cu sistemul de referință propus, indiferent că unii teoreticieni extremiști în nuanțe fac diferențe între regularitate și conformitate. Regularitatea se observă în raport cu dispozițiile legale și reglementare [5, p. 196].

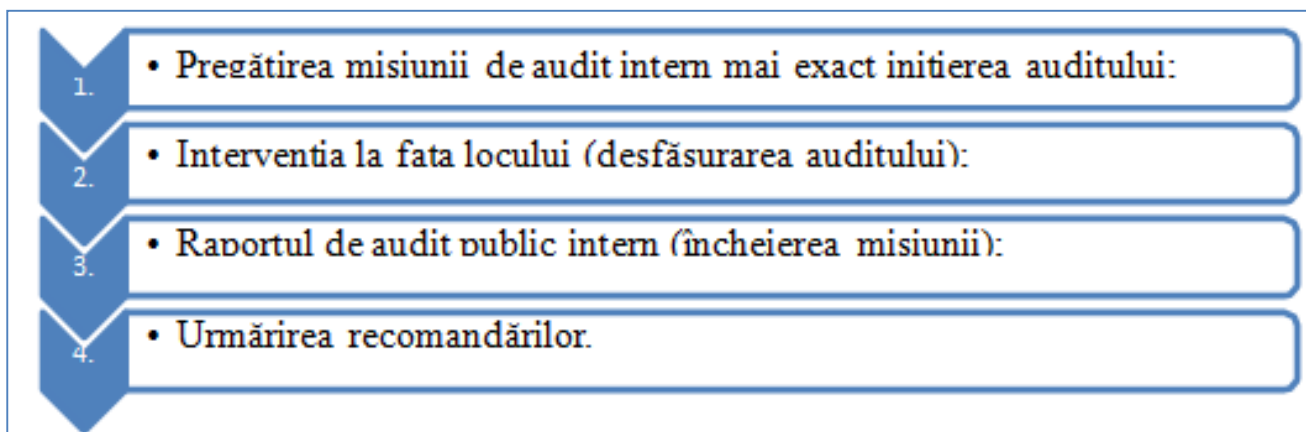


Fig.2. Etapele misiunii de audit public intern

Sursa: Elaborat de autor

Provocarea pentru noi este aceea de a evidenția ideea că analiza resurselor joacă un rol decisiv în cadrul serviciilor de audit intern din organizațiile publice ce trebuie poziționată pentru a permite să gestioneze riscurile și să adauge valoare pe deplin entității publice.

Pregătirea misiunii de audit intern

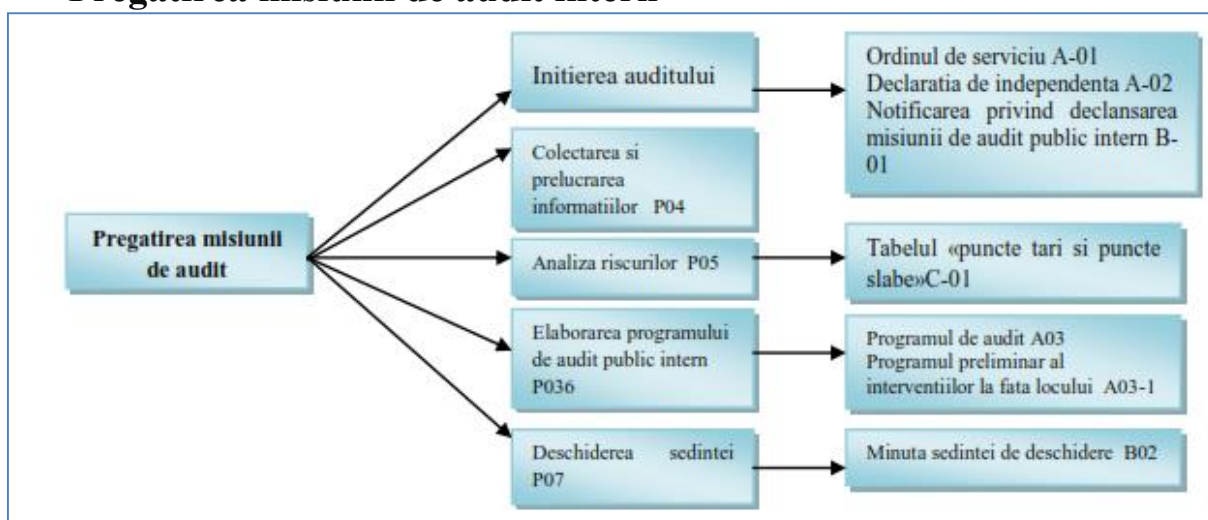


Fig. 3. Pregătirea misiunii de audit intern

Sursa: Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean G., Ghiță R., *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2010, p. 340

Pregătirea misiunii presupune o serie de activități/operațiuni după cum urmează:

Inițierea auditului se realizează prin elaborarea: ordinului de serviciu, declarației de independență, și notificarea privind declanșarea misiunii de audit public intern [6, p. 234].

Colectarea și prelucrarea informațiilor preliminare se realizează cu ajutorul testelor și a tabloului aspectelor pozitive și negative posibile. Prin analiza aspectelor pozitive și negative se urmărește identificarea obiectelor auditabile, definite sub aspectele caracteristicilor specifice și ale riscurilor asociate.

În baza programului de audit public intern se întocmește programul preliminar al intervențiilor la fața locului. Acesta prezintă în mod detaliat lucrările pe care auditorii își propun să le efectueze.

Principiile prezentate mai sus pot fi folosite pentru a ghida implicarea auditului intern în toate procesele de gestionare a riscurilor, dar suntem interesați în mod deosebit de gestionarea riscului la nivel de instituție, deoarece aceasta este de natură să amelioreze procesele de guvernare dintr-o instituție publică. Managementul riscului la nivel de întreprindere (ERM) este un proces continuu, structurat în cadrul întregii organizații care permite identificarea, evaluarea, decizia asupra răspunsurilor și raportarea cu privire la oportunitățile și amenințările care afectează atingerea obiectivelor sale.

Tabelul 1. Dezvoltarea teoretică și practică a conceptului de audit public intern /audit managerial intern

Audit public intern	Audit managerial intern
Definiție: reprezintă activitatea de examinare obiectivă a ansamblului activităților entității în scopul furnizării unei evaluări independente a managementului riscului, controlului și proceselor de conducere;	Definiție: - Reprezintă o concepție nouă datorită comasării a două funcții cu rol de decizie din cadrul instituției publice; - Este o știință politico – socială cu caracter economic privind gospodărirea bunurilor pentru realizarea scopurilor statului, este o știință cu rolul de a formula principii pentru conducerea instituțiilor publice și nu numai.
Rolul: este de a efectua control financiar de gestiune, cum ar fi inventarierea patrimoniului, verificarea conturilor sintetice și analitice, verificarea soldurilor, verificarea documentelor justificative;	Rolul: este de a gestiona împreună cu managerul instituției publice eficiența, eficacitatea și economicitatea utilizării fondurilor bugetare. Auditul managerial intern are rolul să amelioreze calitatea acțiunilor prin exploatarea unor noi mijloace de gestiune, să atenueze anumite rigidități de organizare și să îmbunătățească sistemul de comunicare cu exteriorul
Funcția: de audit public intern este legată de certificarea conturilor contabile	Funcția: de audit managerial intern este de colaborare și coordonare a activității interne
Structura: există două tipuri de audit, audit public intern pentru instituții publice și audit intern pentru mediul privat. Două forme distincte cu același rol și aceleași funcții doar domeniile de aplicare sunt diferite.	Structură: auditul managerial intern, se dorește a fi o formă unică de audit ce poate fi aplicată și implementată în toate domeniile

Sursa: Elaborat de autor

Organizarea auditului intern în România

În România, în sectorul public, auditul intern, din punct de vedere structural, este organizat astfel [7, p. 9 – p.32]:

- a) Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI);
- b) Comitetul pentru Audit Public Intern (CAPI);
- c) Compartimentele de audit public intern din entitățile publice.

a)Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI)

Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI) s-a înființat în cadrul Ministerului Finanțelor Publice, în subordinea directă a ministrului, și este structurată pe servicii de specialitate. UCAAPI este condusă de un director general, numit de ministrul finanțelor publice, cu avizul CAPI.

Directorul general este funcționar public și trebuie să aibă o înaltă calificare profesională în domeniul financiar-contabil și/sau al auditului, o competență profesională corespunzătoare și să îndeplinească cerințele Codului privind conduita etică a auditorului intern (art 7, alin (3) din Legea 672/2002).

Printre atribuțiile principale ale UCAAPI putem enumera [8]: elaborează, conduce și aplică o strategie unitară în domeniul auditului public intern și monitorizează la nivel național această activitate; dezvoltă cadrul normativ în domeniul auditului public intern; dezvoltă și implementează proceduri și metodologii uniforme, bazate pe standardele internaționale, inclusiv manualele de audit intern; dezvoltă metodologiile în domeniul riscului managerial; elaborează Codul privind conduita etică a auditorului intern; avizează normele metodologice specifice diferitelor sectoare de activitate în domeniul auditului public intern, inclusiv normele metodologice proprii ale compartimentelor de audit public intern organizate la nivelul structurilor asociative; dezvoltă sistemul de raportare a rezultatelor activității de audit public intern și elaborează raportul anual, precum și sinteze, pe baza rapoartelor primite, inclusiv de la compartimentele de audit public intern organizate la nivelul structurilor asociative; efectuează misiuni de audit public intern de interes național cu implicații multisectoriale; verifică respectarea de către compartimentele de audit public intern, inclusiv de către cele organizate la nivelul structurilor asociative, a normelor, instrucțiunilor, precum și a Codului privind conduita etică a auditorului intern, evaluează activitatea acestora și poate iniția măsurile corective necesare, cooperează cu Curtea de Conturi pentru asigurarea complementarității activităților de audit public intern și audit public extern și a creșterii eficienței acestora, precum și cu alte autorități și instituții publice din România, cu respectarea independenței, funcțiilor și cerințelor specifice fiecărei profesii; cooperează cu autoritățile și organizațiile de control financiar public din alte state, inclusiv din Comisia Europeană.

b) Comitetul pentru Audit Public Intern (CAPI)

Al doilea organism ce face parte din structura auditului public intern este Comitetul pentru Audit Public Intern (CAPI). Acesta funcționează pe lângă Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI) și are un caracter consultativ, având rolul de a acționa în vederea definirii strategiei și a îmbunătățirii activității de audit intern, în sectorul public [9].

Cadrul normativ al auditului intern desfășurat în instituțiile publice

Cadrul legislativ al auditului intern a fost completat cu cadrul normativ privind organizarea și desfășurarea activității de audit intern pentru activitatea *de asigurare și de consiliere*.

Cadrul normativ general pentru asigurarea de către auditul intern a managementului general cu privire la funcționalitatea sistemului de control intern, din cadrul entităților publice, cuprinde:

- OMFP nr. 38/2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exactitatea auditului public intern, care reprezintă Manualul de audit intern [10];
- OMFP nr. 252/2004 pentru aprobarea Codului privind conduita etică a auditorului intern, care a abrogat OMFP nr. 880/2002 pentru aprobarea Codului privind conduita etică a auditorului intern [106];
- OMFP nr. 423/2004 pentru modificarea și completarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate prin OMFP nr. 38/2003 [11].

Cadrul normativ general pentru activitatea de consiliere de către auditul intern a managementului general, din cadrul entităților publice, este reglementat prin OMF nr. 1702 din 14.11.2005 pentru aprobarea normelor privind organizarea și exercitarea activității de consiliere denumite în continuare Norme de consiliere [12].

În Capitolul 2. **Caracteristica principiilor și metodelor auditului managerial intern** – este axat pe cercetarea caracteristicilor, principiilor și metodelor auditului managerial intern.

Auditul presupune testarea unui eșantion de operațiuni selectate în mod aleatoriu, precum și evaluarea sistemelor de supraveghere și de control cu scopul de a se stabili dacă veniturile și plățile sunt corect calculate și dacă sunt conforme cu cadrul legal și de reglementare. În toate statele membre și pentru toate programele de cheltuieli, au loc testări detaliate care sunt utilizate pentru a formula aprecieri specifice cu privire la diferitele domenii ale bugetului UE. De asemenea, în sprijinul concluziilor sunt utilizate și alte surse de probe de audit, de exemplu activitatea altor auditori.

Curtea de Conturi Europeană își desfășoară activitatea de audit în conformitate cu Standardele internaționale ale instituțiilor supreme de audit (*International Standards of Supreme Audit Institutions* - ISSAI) emise de Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (*International Organisation of Supreme Audit Institutions* - INTOSAI). Principiile și elementele de detaliu ale abordării de audit a Curții sunt descrise într-o serie de manuale, standarde și

orientări care transpun standardele internaționale în contextul de audit specific UE. Ele constituie un sprijin pentru auditorii Curții în vederea desfășurării unei activități profesionale de înaltă calitate, într-un mod eficient și eficace.

Politicile și standardele de audit ale Curții stabilesc principiile și normele pe care Curtea le aplică pentru a asigura calitatea activității sale de audit și a rapoartelor rezultate în urma acestora. Ele contribuie la protejarea independenței auditorilor Curții și a integrității activității lor.

Pentru a-și gestiona și documenta activitățile de audit, Curtea utilizează un sistem IT de sprijin pentru audit.

Cele mai importante instituții internaționale, care au rol determinant în reglementarea domeniului auditului în general și al auditului IT în particular, sunt: INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), Consiliul pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare IAASB (International Audit and Assurance Standard Board) din cadrul Federației Internaționale a Contabililor IFAC (International Federation of Accountants), Institutul Auditorilor Interni (The Institute of Internal Auditors -IIA), COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), ISACA (Information Systems Audit and Control).

Profesia de auditor este reglementată de mai multe surse: legislația națională, reglementările și standardele stabilite la nivel național, standardele stabilite la nivel internațional, organisme profesionale, precum ACCA. Prin legislație se stabilesc, de regulă, drepturile și îndatoririle auditorilor, precum și condițiile de eligibilitate pentru profesia de auditor.

Misiunea Federației Internaționale a Contabililor (IFAC), așa cum este stabilită prin statutul său, este „dezvoltarea și îmbunătățirea la nivel mondial a profesiei contabile pe bază de standarde armonizate, capabilă să ofere servicii uniforme de o calitate ridicată în interesul public”.

Eforturile de armonizare în cadrul evoluțiilor actuale se concentrează cu precădere la nivelul unor organizații internaționale care au un rol deosebit de important în unificarea abordărilor, prin standardizarea soluțiilor, promovarea celor mai bune practici, politici, coduri de conduită și norme.

Obiectivele globale ale auditului performanței variază de la o țară la alta. Ele pot fi definite în legislația de bază sau pot fi obiectul unor decizii interne în cadrul SAI.

Obiectul concret al auditului performanței îl poate constitui: bunurile, serviciile și alte rezultate, inclusiv infrastructurile IT. Calitatea serviciilor publice este un subiect deosebit de important, pe care membrii parlamentelor sau ai guvernelor așteaptă să fie abordat în rapoartele de audit al performanței ale SAI-urilor.

Liniile directoare INTOSAI, ISSAI 5310 "Metodologia de revizuire a Sistemului de Securitate a Informațiilor" furnizează o metodologie eficientă

pentru a asista auditorul în revizuirea sau în stabilirea unor politici și măsuri de securitate adecvate în cadrul unei organizații guvernamentale.

Auditul intern se aplică tuturor entităților, indiferent de mărimea și de natura acestora. În ceea ce privește sectorul public, putem afirma faptul că acesta a adoptat în mod progresiv auditul intern, întrucât acesta îndreaptă instituțiile publice spre eficacitate, securitate și calitate. Așadar, este necesar a defini conceptul de audit public intern.

În organizațiile publice se pune tot mai mult accentul pe utilizarea eficientă și eficace a resurselor, pe realizarea performanței, dar și pe alinierea legislației financiare românești la legislația și practica comunitară din domeniu, astfel încât să crească disciplina financiară în gospodărirea banului public.

În acest context, managerii, indiferent de poziția lor ierarhică, trebuie să își intensifice tot mai mult eforturile în ceea ce privește gestionarea sistemului de audit public intern, pentru utilizarea eficientă a resurselor existente, conștienți fiind de influența acestora asupra succesului instituției.

Auditorii din cadrul sistemului de audit public intern, trebuie să identifice riscurile care pot afecta economicitatea, eficiența și eficacitatea și să formuleze, pe baza acestora, întrebările de audit.

Fiecare concept are atât teoretic cât și practic o importanță egală, iar stabilirea priorităților se face în funcție de fiecare caz în parte, auditorii fiind încurajați să considere eficacitatea drept un element de analiză atunci când este posibil.

Exemplu de risc - Strategia în domeniul resurselor umane

Direcția de resurse umane are un rol direct în îndeplinirea obiectivelor instituțiilor publice și a obiectivului de guvernare privind întărirea capacității instituționale a acestuia și creșterea cunoștințelor și competențelor profesionale și tehnice în domeniul managementului și planificării strategice. Are ambiții clare pentru a asigura eficiența activităților prin gestionarea performanței, controlul, revizuirea și rezolvarea eficientă a plângerilor și reclamațiilor; asigurarea eficienței entității printr-o examinare critică a alocării resurselor umane, în colaborare cu celelalte structuri de specialitate din cadrul instituției publice.

Un domeniu de cercetare cu caracter multidisciplinar este managementul. În opinia autorului, managementul poate fi analizat ca fiind un proces conștient prin care acțiunea individuală și de grup e coordonată pentru a realiza obiectivele instituției.

Managementul realizează sarcini și obiective acceptate din punct de vedere al valorilor unei societăți.

Evoluția auditului managerial intern în cadrul instituțiilor publice a fost determinată de dezvoltarea continuă a mediului economic, de amploarea complexității operațiunilor economice și de tranzacțiile efectuate de către instituțiile publice.

Auditul reprezintă examinarea de către o persoană independentă și competentă a fidelității reprezentărilor contabile și financiare.

Managementul auditului intern este considerat în lume o profesie care a prins contur de-a lungul anilor, căutând să răspundă mereu necesităților în continuă schimbare pe care le au instituțiile. Auditul intern, axat la începuturile sale pe probleme contabile, a devenit astăzi un instrument puternic de depistare a principalelor riscuri ale organizațiilor.

Pentru a putea realiza un sistem de management adecvat trebuie luate în considerare toate elementele specifice instituției publice, respectiv, dimensiunea și structura resurselor umane, materiale și financiare, potențialul și mentalitatea personalului.

Sistemul de management cuprinde următoarele 4 componente [13, p. 206]:

1) Subsistemul organizatoric

Organizarea cuprinde elementele organizatorice stabilite de către conducere prin regulamentul de organizare și funcționare, organigramă, descrieri și posturi, având drept conținut principal funcțiile, activitățile, atribuțiile și sarcinile.

Subsistemul organizatoric este format prin reuniunea elementelor proprii organizării formale și a celor informale.

• Organizarea formală

Reprezentând structura oficială a oricărei instituții publice, cât și modul în care aceasta funcționează, organizarea formală trebuie analizată și înțeleasă din două puncte de vedere; vorbim astfel, de o **abordare procesuală** și una **structurală** a organizării formale.

Din punct de vedere al abordării procesuale, conținutul organizării formale își găsește expresia în:

- a) **funcțiuni** ale instituției publice: ansamblul activităților omogene, asemănătoare sau complementare, efectuate de personalul de o anumită specialitate, prin utilizarea și aplicarea unor metode și tehnici specifice, în scopul îndeplinirii unor obiective principale comune;
- b) **activități** ale instituției publice : ansamblul atribuțiilor omogene realizate de personalul ce posedă competențe de specialitate dintr-un domeniu restrâns, în scopul îndeplinirii unor obiective secundare;
- c) **atribuții**: ansamblul sarcinilor ce se execută periodic sau continuu, de către personalul cu cunoștințe specifice unui domeniu restrâns, în scopul îndeplinirii unui obiectiv specific;
- d) **sarcini**: componente ale unui proces de muncă, complex sau simplu, destinate îndeplinirii unui obiectiv individual și atribuite spre realizare unei singure persoane.

Din punct de vedere al organizării formale subdiviziunile organizatorice trebuie să ofere optimul în atingerea obiectivelor stabilite.

În figura 1. pot fi identificate subsistemele care definesc un sistem economic [81], acesta fiind considerat un caz particular al sistemelor deschise, în

care se realizează un schimb permanent de date, informații sau cunoștințe cu mediul exterior (alte organizații). Astfel, în literatura de specialitate este unanim acceptat faptul că în orice organizație, în forma ei ideală de exprimare, există trei nivele (sisteme, subsisteme) care delimitează activitățile de bază:

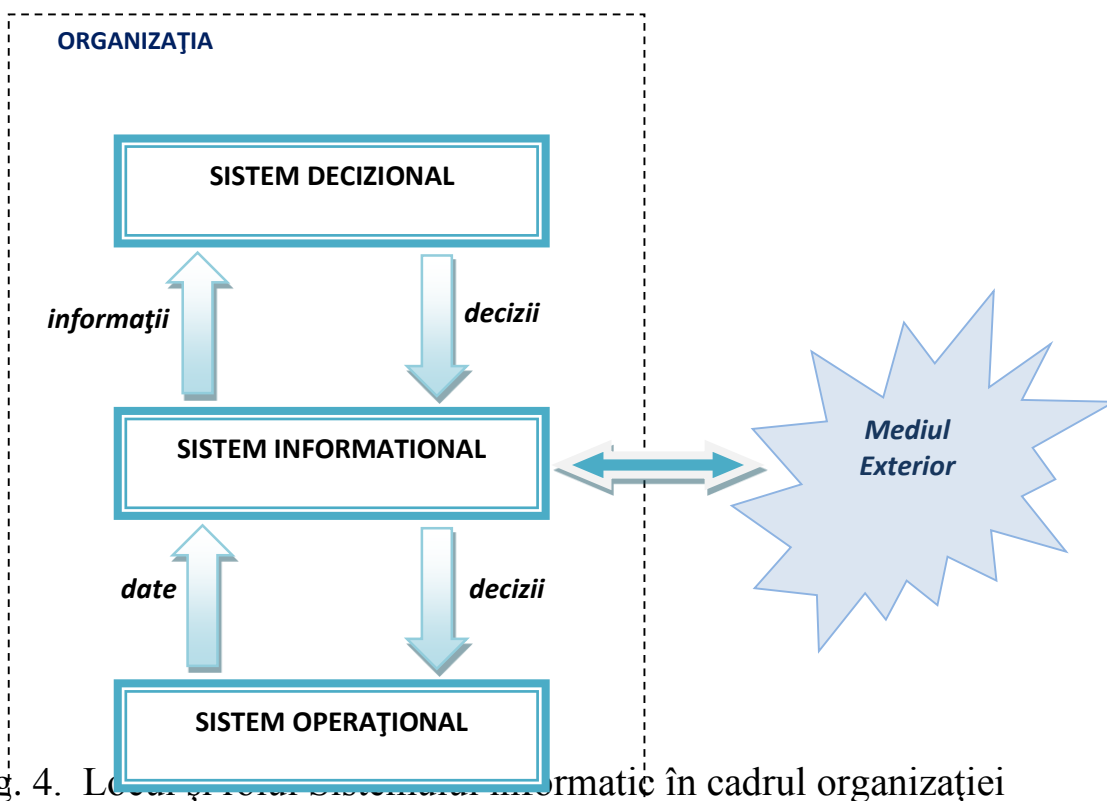


Fig. 4. Lucrul cu informația în cadrul organizației

Sursa: Elaborat de autor

Procesul managerial este înțeles, în primul rând, ca un proces de folosire a informației, actul conducerii realizându-se în cadrul ciclului

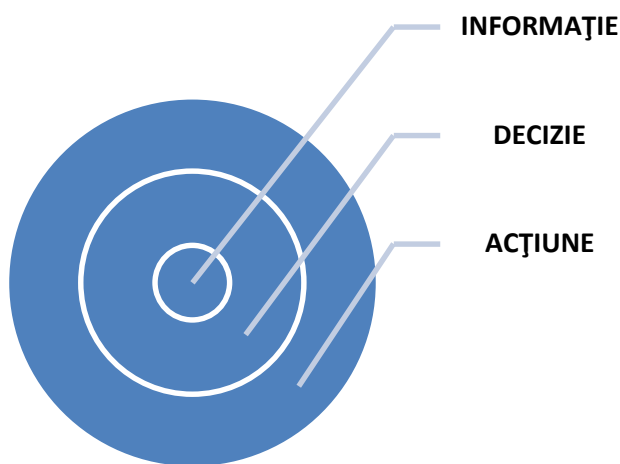


Fig. 5. Procesul managerial

Sursa: Elaborat de autor

Momentul de bază al acestui proces îl reprezintă luarea deciziei. Adoptarea acesteia generează informația decizională care transmisă executanților, se traduce în acțiuni de realizare propriu-zisă.

În figura nr. 3 se poate observa faptul că, în cazul în care metodele, procedurile și mijloacele utilizate pentru colectarea, înregistrarea, prelucrarea, stocarea și/sau transmiterea datelor și a informațiilor sunt cu preponderență automatizate, acestea formează **sistemul informatic** component al sistemului informațional.

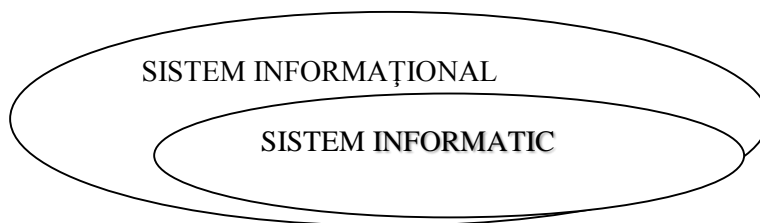


Fig. 6. Sistemul informațional
Sursa: Elaborat de autor

Din punct de vedere informațional, nivelul de dezvoltare al unui sistem de management poate fi apreciat și după complexitatea și ponderea sistemului informatic în cadrul sistemului informațional specific. Astfel, un grad înalt de complexitate și omniprezență al sistemului informatic contribuie substanțial, în măsura în care managerul îl utilizează eficient, la creșterea performanțelor sistemului condus.

În raport cu executanții, sistemul informațional exercită funcția operațională. Aceasta constă în esență în asigurarea personalului cu ansamblul informațiilor necesare realizării mulțimii de

Subsistemul metodologic este alcătuit din ansamblul de metode, proceduri și instrumente prin care se asigură buna funcționalitate a celorlalte componente manageriale – subsistemele decizional, informațional și organizatoric.

Managementul prin obiective dacă este corect implementat și aplicat în mod riguros atunci el reprezintă o soluție extrem de eficace a problemelor de fond cu care se confruntă din ce în ce mai des instituțiile publice.

Adeesea se pune întrebarea cui folosește managementul prin obiective? La această întrebare a răspuns economistul Peter Drucker când a lansat conceptul de management prin obiective [14, p. 127] prezentându-l ca pe o modalitate de eliberare a managerilor din capcana rutinei, de reconectare a lor cu activitățile specifice și de eficientizare a funcționării instituției respective.

La baza managementului prin obiective stau două principii :

- presupunerea că este posibil ca toti angajații instituției publice respective să aibă o înțelegere clară a obiectivelor proprii instituției, respectiv:
- conștiința propriului rol și a propriilor responsabilități în atingerea obiectivelor propuse.

Funcțiile manageriale din domeniul auditului public intern, sunt următoarele:

1) Planificarea

Funcția de planificare constă în ansamblul proceselor de muncă prin intermediul cărora se determină principalele obiective ale instituției publice și componentele sale, precum și resursele și principalele mijloace necesare realizării lor. Previziunea răspunde la întrebările: “ce trebuie și ce poate fi realizat în cadrul instituției publice?” în condițiile și concomitent cu desemnarea resurselor necesare.

2) Organizarea

Funcția de organizare desemnează ansamblul proceselor de management prin intermediul cărora se stabilesc și se delimitează procesele de muncă fizică și intelectuală pentru fiecare angajat și componentele lor (mișcări, timpi, operații, lucrări, sarcini etc.), precum și gruparea acestora pe posturi, compartimente, servicii și atribuirea lor ulterior personalului corespunzător în vederea realizării în cât mai bune condiții a obiectivelor previzionate.

3) Coordonarea

Funcția de coordonare constă în ansamblul proceselor de muncă prin care se armonizează deciziile și acțiunile personalului entității publice, în cadrul previziunilor sistemului organizatoric stabilite anterior.

4) Antrenarea

Scopul antrenării are un pronunțat caracter operațional, reprezintă implicarea cât mai profundă, cât mai eficace a personalului de execuție și de conducere la realizarea obiectivelor ce-i revin, deduse din obiectivele entității publice.

Antrenarea răspunde la întrebarea: “de ce personalul instituției participă la stabilirea și realizarea obiectivelor circumscrise acesteia?”

5) Control – evaluare

În final, managerul trebuie să verifice dacă performanța actuală a instituției este conformă cu cea planificată.

Funcția de control - evaluare răspunde la întrebarea “cu ce rezultate s-a finalizat munca depusă?”. Evaluarea încheie ciclul procesului de management, premurgând previzionarea de noi obiective, efectuarea de reorganizări etc.

Procesul de control - evaluare, în calitate de funcție a managementului, implică patru faze:

- măsurarea realizărilor;
- compararea realizărilor cu obiectivele și standardele stabilite inițial, evidențiind abaterile produse;
- determinarea cauzelor ce au generat abaterile constatate;
- efectuarea corecturilor care se impun, inclusiv acționarea, asupra cauzelor ce au generat abaterile negative.

Pentru a fi eficient este necesar ca procesul de control - evaluare să fie continuu. O evaluare eficace se realizează de-a lungul perioadelor de îndeplinire a obiectivelor planificate, cu intensitate sporită asupra punctelor strategice cât și în perioadele critice, decisive pentru eficacitatea rezultatelor.

6) *Coordonarea auditului public intern*

Coordonarea este funcția cea mai puțin formalizată a managementului auditului public intern, ce depinde într-o măsură decisivă de factorul uman, de latura umană a potențialului managerilor din acest domeniu.

Efectele coordonării sunt destul de dificil de cuantificat și evaluat fiind condiționate strâns de conținutul și calitatea celorlalte funcții ale managementului auditului public intern.

7) *Controlul și evaluarea auditului public intern*

Controlul și evaluarea au aceeași origine ca și comandă și anume autoritatea managerului. Prin urmare, controlul - evaluarea se execută ca un atribut al conducerii auditului public intern.

Funcția de control - evaluare poate fi definită ca ansamblul proceselor prin care performanțele auditului public intern sunt măsurate și comparate cu obiectivele și standardele stabilite inițial, în vederea eliminării deficiențelor constatate și a integrării obiectivelor pozitive.

Capitolul 3. **Modalități de perfecționare și evaluare a sistemului auditului managerial intern în cadrul instituțiilor publice**, este destinat prezentării modalităților de perfecționare și evaluare a sistemului auditului managerial intern în cadrul instituțiilor publice.

Componentele și funcțiile sectorului public.

Sectorul public, reprezintă acea parte a economiei în care se regăsește proprietatea publică și are în componența sa societăți publice sub forma regiilor autonome și patrimoniul administrației publice centrale, locale și de securitate socială, precum și o parte considerabilă a fondului funciar.

Prin automatizarea sistemelor informaționale s-a trecut la acest concept de „*sistem informatic*”, care este inclus în cadrul sistemului informațional și are ca obiect de activitate, în general, *procesul de culegere, verificare, transformare, stocare și prelucrare automată a datelor*.

În ceea ce privește raportul dintre sistemul informatic și sistemul informațional se poate aprecia că sistemul informatic tinde spre a egala sfera de cuprindere a sistemului informațional-decizional.

Sistemul informatic este compus în principal din: *hardware, software, comunicații, baza științifico-metodologică, baza informațională, resursele umane*.

Componentele hardware ale sistemului informatic reprezintă totalitatea mijloacelor tehnice de culegere, transmitere, stocare și prelucrare automată a datelor.

Componentele software ale sistemului cuprind totalitatea programelor pentru funcționarea sistemului informatic, în concordanță cu funcțiunile și obiectivele ce i-au fost stabilite. Se au în vedere atât programele de bază (software-ul de bază) cât și programele aplicative (software-ul aplicativ).

Comunicațiile se referă la totalitatea echipamentelor și tehnologiilor de comunicație a datelor între sisteme.

Baza științifico-metodologică este constituită din modele matematice ale proceselor și fenomenelor economice, metodologii, metode și tehnici de realizare a sistemelor informatice.

Baza informațională cuprinde datele supuse prelucrării, fluxurile informaționale, sistemele și nomenclatoarele de coduri.

Resursele umane sunt formate din personalul de specialitate necesar funcționării sistemului informatic și utilizatorii nespecialiști. Personalul de specialitate include informaticieni cu studii superioare și pregătire medie, analiști, programatori, ingineri de sistem, analiști-programatori ajutori, operatori etc. Utilizatorii nespecialiști sunt alți utilizatori care utilizează sistemul informatic.

Cadrul organizatoric este cel specificat în regulamentul de organizare și funcționare al unității în care funcționează sistemul informatic.

Măsurile privind perfecționarea și evaluarea auditului public intern în cadrul procesului administrării instituțiilor publice din România, trebuie să plece de la faptul că, în acest sector de activitate se înregistrează de regulă deficit bugetar mare, sau sunt identificate stiluri de management neadecvate. În acest context, auditul performanței este cel care poate recomanda ***soluții pentru modernizarea managementului*** și pentru realizarea de economii prin utilizarea mai eficientă a resurselor.

Elemente prin care este caracterizată performanța

Auditul performanței reprezintă o examinare sau o evaluare independentă și obiectivă a măsurii în care un program sau o activitate a unei entități publice funcționează eficient și eficace în condițiile respectării economicității.

III: CONCLUZII GENERALE SI RECOMANDĂRI

Cercetările realizate în domeniul auditului managerial intern și impactul lui asupra administrării instituțiilor publice au permis formularea următoarelor concluzii:

1. Auditul managerial intern prin activitățile pe care le desfășoară adaugă un plus de valoare organizațiilor în cadrul cărora se desfășoară, din dorința de a răspunde necesităților în continuă schimbare ale entităților publice [5, p.200].

2. Auditul managerial intern acționează ca un agent eficient și eficace al schimbării în instituțiile publice atâta timp cât este capabil să se autoperfecționeze, să fie propriul agent al propriei schimbări. Auditul managerial intern trebuie să ajute instituțiile publice să progreseze atâta timp cât el însuși își adaptează procedurile, metodele și concepțiile [6, p. 79].

3. Activitatea, de audit intern relevă o serie de disfuncționalități care rezultă pe de o parte din conținutul actelor normative, iar pe de altă parte din confruntarea cu realitățile unei economii de piață [7, p. 98].

4. Existența unui cadru legal modern și a unor norme și proceduri elaborate în concordanță cu standardele de audit acceptate pe plan internațional și cu buna practică din Uniunea Europeană constituie garanții fundamentale că

auditul public intern este un veritabil agent al schimbării în cadrul instituțiilor publice [4, p.84].

4. Teza realizată a surprins și confirmat ideea unui audit managerial intern eficient și o bună administrare a banului public se poate realiza în momentul în care riscurile sunt identificate și înlăturate rapid și corect [8, p.183].

5. Afirmăm faptul că o analiză a riscurilor cu personalul va îmbunătăți calitatea misiunilor de audit intern managerial întrucât soluțiile și propunerile aduse în urma acestui proces de evaluare va întări structura organizației publice, optimizând modalitatea de cheltuire a banului public și implicit va crea transparență în activitățile manageriale ale instituției [1, p.115]

6. Auditul managerial intern a devenit o componentă esențială în structura oricărei organizații moderne. Auditul managerial intern asigură o mai mare eficiență printr-o utilizare mai adecvată a resurselor umane și materiale, precum și o mai bună coordonare între diferitele departamente ale unei entități publice [9, p.120].

7. Auditul managerial intern contribuie la construirea unei reputații de integritate, care la rândul său ajută la dezvoltarea relațiilor în afaceri pe bază de încredere [10, p.113].

8. Auditul managerial intern oferă premisele necesare astfel încât organizația să joace un rol pozitiv în comunitate, asigurându-i o imagine publică și consolidându-i imaginea de seriozitate. [3, p.22]

Recomandări:

Concluziile formulate elucidează problema științifică soluționată, care constă în dezvoltarea teoretică și practică a conceptului de audit intern în sprijinirea activității manageriale astfel încât procedura privind analiza riscurilor să cuprindă toate măsurile ce trebuiesc luate pentru atenuarea riscurilor identificate și eficientizarea auditului managerial intern, iar recomandările elaborate vin să completeze gradul de soluționare a problemei prin:

1. Elaborarea unor chestionare prin intermediul cărora să fie evidențiate particularitățile problemelor aduse de personalul instituțiilor publice din România;

2. Identificarea riscurilor pertinente a salariaților pentru a formularea propunerilor, recomandărilor și soluțiilor de atenuare a pericolului de fraude, precum și de a îmbunătăți strategia de control;

3. Guvernul să elaboreze politici pentru determinarea principalelor direcții strategice de orientare a managementului public și perspectivele creșterii eficienței utilizării bugetelor alocate;

4. Auditarea activităților financiare sau cu implicații financiare desfășurate de instituția publică din momentul constituirii angajamentelor până la utilizarea fondurilor de către beneficiarii finali, inclusiv a fondurilor provenite din finanțare externă;

5. Administrarea patrimoniului și vânzarea, gajarea, concesiunea sau închirierea de bunuri din domeniul privat al statului sau al unităților administrativ-teritoriale;

6. Constituirea veniturilor publice, respectiv modul de autorizare și stabilire a titlurilor de creanță, precum și a facilităților acordate la încasarea acestora.

IV. BIBLIOGRAFIE

1. C.E.C.C.A.R - *Norme naționale de audit*, București, 1999, 423 p.
2. Legea 672/2002, legea privind auditul public intern. www.mfinante.ro, ultima vizualizare 25.03.2017.
3. Ghiță M., Spranceană M. - *Auditul intern în sistemul public*, Editura Tribuna Economica, Bucuresti, 2006, 397 p.
4. Dobroțeanu Camelia Liliana și Dobroțeanu Laurențiu - *Audit intern*, Editura Infomega, București, 2007, 196 p.
5. Ghiță M., Hlaciuc E., Boghean G., Ghiță R. - *Guvernanța corporativă și auditul intern*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2010, 234 p.
6. Macarie F.- *Considerații privind starea actuală și viitorul auditului public intern în România*, Audit financiar, nr. 5/2011, 320 p.
7. OMFP nr.768/2003 pentru aprobarea delegării unor atribuții din competența Unității Centrale pentru Armonizarea Auditului Public Intern în competența compartimentelor de audit public intern ale Direcțiilor Generale ale Finanțelor Publice județene și a municipiului București.
8. HG nr.235/2003 pentru aprobarea Normelor privind modul de nominalizare a membrilor Comitetului pentru Audit Public Intern.
9. OMFP nr.38/2003 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea auditului public intern.
10. OMFP nr.423 din 15.03.2004 privind modificarea și completarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate prin OMFP nr.38/2003.
11. OMFP nr.1702 din 14.11.2005 pentru aprobarea Normelor privind organizarea și exercitarea activității de consiliere desfășurate de către auditorii interni din cadrul entităților publice.
12. Munteanu V., Zuca M., Zuca S. - *Auditul managerial intern la întreprinderi și instituții publice. Concepte, metodologie, reglementări, studii de caz*, Editura Wolterskluwer, București, 2010, p.206.
13. Law P. Employment issues on perceptions of auditor independence, Emerging Scholars' Colloquium-Fifth Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference (APIRA), 2007, 318 p.
14. Drucker P. What makes an effective executive? Harvard Business Review, 2004, 325 p.

III. PUBLICAȚII LA TEMA TEZEI

1. Hașegan – Mareș Gabriela Adina - Noțiuni de bază și concepte principale utilizate în managementul resurselor umane – Universitatea C-tin Brâncuși Tg–Jiu, Internațional Conference "Knowledge and Communication in the Globalisation Era", 8/9 aprilie 2011.
2. Hașegan – Mareș Gabriela Adina - Procurarea, dezvoltarea și conservarea resurselor umane Sesiunea de comunicări științifice, Univ. Titu Maiorescu Tg–Jiu, prezentare, 14 aprilie 2011.
3. Hașegan – Mareș Gabriela Adina - Obtaining, developing and preserving human resources” – indexat BDI REPEC, MPRA University Library of Munich Germany, Personal REPEC, MPRA Paper No. 30239, posted 11 April 2011/16:17
(<http://econpapers.repec.org/paper/prampra/30239.htm>, ultima vizualizare 31.03.2017).
4. Hașegan – Mareș Gabriela Adina - Procurarea, dezvoltarea și conservarea resurselor umane - The International Conference „ European Union's History, Culture and Citizenship" editia 4, 13-14 mai 2011, ISBN nr: 978-606-560-197-0. P.231-240.
5. Hașegan – Mareș Gabriela Adina - Rolul sistemului de audit intern în managementul schimbării instituțiilor publice / The role of the internal auditing system in the management of change of public institutions - Volumul Conferinței Internaționale „ Educație și Creativitate pentru o societate bazată pe Cunoaștere – Drept (Editia a V-a), Universitatea Titu Maiorescu – 11-12 noiembrie 2011, ISBN 978-606-8002-59-0, ISSN 2248-0064, ISSN-L 2248-0064, p324-325.
6. Hașegan Mareș Gabriela Adina - Procurarea, dezvoltarea și conservarea resurselor umane., Analele Universității Libere Internaționale din Moldova. Seria Economie. - Chisinau, 2012. - Vol. 13. p. 113-118.
7. Hașegan Mareș Gabriela Adina - Obtaining, developing and preserving human resources MPRA Paper <http://mpra.ub.uni-muenchen.de/30239/> indexată în RePEc, 2011, ultima vizualizare 27.03.2017.
8. Hașegan Mareș Gabriela Adina - Formarea, coordonarea și reformarea sistemului de organizare a auditului intern în cadrul instituțiilor publice din România în perioada post integrării, Revista Științifică ULIM, An. 9, nr. 1, 2015, ISSN 1857- 226X. p.122-130.
9. Hașegan Mareș Gabriela Adina - Abilități și responsabilități al unui lider de echipă managerială, Studii economice, Revista Științifică ULIM, An. VIII, nr. 1, 2014, ISSN 1857- 226X., p. 133-135.
10. Hașegan Mareș Gabriela Adina. [Evoluția dezvoltării auditului managerial intern în cadrul instituțiilor publice.](#) Studii economice, Revista Științifică ULIM. ISSN 1857- 226X. An. 9, nr. 2, 2015, p.183-194

ADNOTARE

Numele și prenumele autorului: Hașegan–Mareș Gabriela Adina
Titlul tezei: Impactul auditului managerial intern asupra administrării instituțiilor publice
Gradul științific solicitat: doctor în științe economice
Localitatea: Chișinău
Anul perfectării tezei: 2018

Structura lucrării. Teza cuprinde introducere, trei capitole, concluzii generale și recomandări, bibliografie din 144 titluri, 129 pagini de text de bază, 7 tabele, 28 figuri, 8 anexe. Rezultatele obținute sunt publicate în 10 lucrări științifice cu volumul total de 5,3 c.a.

Cuvinte cheie: management, audit, instituție publică, entitate auditată, cibernetizarea auditului, audit managerial, audit intern.

Domeniul de cercetare: 521.03 – Economie și Management în domeniul de activitate

Scopul și obiectivele lucrării: constă în dezvoltarea principiilor teoretice, metodologice și aplicative de instrumentare și gestiune a performanțelor în activitatea instituțiilor publice din România și Republica Moldova, utilizarea acestora în vederea accederii sistemului bugetar, în ansamblu, către o infrastructură bazată pe competitivitate și un nivel de concurență mult mai înalt. Scopul a determinat nivelul și gradul de realizare a următoarelor **obiective:** Aprofundarea cunoștințelor științifice asupra conceptelor de audit managerial intern, eficiență și eficacitate al competitivității adaptabile sferei relațiilor cu caracter economico - financiar; Analiza metodelor de evaluare a eficientizării utilizării fondurilor bugetare și oferirea unor abordări personalizate de investigare a eficienței utilizării fondurilor bugetare; Aplicarea unor principii economice recunoscute pe plan național și internațional în direcția determinării performanțelor instituțiilor publice; Determinarea principalelor direcții strategice de orientare a managementului public și perspectivele creșterii eficienței utilizării bugetelor alocate. Examinarea multilaterală a conceptelor de audit managerial intern; realizarea unei abordări de la internațional la național, axându-se pe studii teoretice și practice asupra diverselor problematice ale auditului public;

Noutatea științifică constă în: dezvoltarea dintr-o perspectivă multilaterală a conceptelor de audit managerial intern; realizarea abordării de la internațional la național, axându-se pe studii teoretice și practice asupra diverselor problematice ale auditului public; elaborarea sintezelor pentru creșterea gradului de cunoaștere și apreciere a impactului auditului managerial intern în sectorul public; identificarea aspectelor esențiale care influențează actualitatea auditului intern managerial, conturat în cadrul sectorului public; elaborarea Registrului de risc managerial în vederea evidențierii și evaluării riscurilor ce pot apărea în cadrul instituțiilor publice.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă. Teza poate fi considerată un model de referință pentru investigațiile științifice și didactice viitoare în domeniul de cercetare ales și poate fi utilizată ca sursă bibliografică la elaborarea analizelor sau lucrărilor diverse în domeniul audit și management din instituțiile publice, în studiile asupra competitivității și cele cu privire la performanța utilizării fondurilor bugetare.

Problema științifică importantă soluționată vizează dezvoltarea teoretică și practică a conceptului de audit managerial intern în sprijinirea activității manageriale, astfel încât procedura privind analiza riscurilor să cuprindă toate măsurile ce trebuie luate pentru atenuarea problemelor identificate și termenele limită pentru implementarea acestora la nivelul instituțiilor publice.

Implementarea rezultatelor științifice. Rezultatele științifice obținute în cadrul cercetării sunt utilizate în activitatea instituțiilor bugetare prezentate în studiile de caz din lucrarea de cercetare. Au fost apreciate pozitiv rezultatele prezentate în lucrare, menționând importanța temei de cercetare și a studiului realizat pentru dezvoltarea în viitor a strategiilor și a politicilor în domeniu, fapt atestat prin certificatele de implementare oferite de către acestea în perioada studiilor de doctorat.

ANNOTATION

Name of author: Hașegan–Mareș Gabriela Adina

Thesis title: Impact of internal managerial audit on the management of public institutions

Required scientific degree: PhD in economic sciences

Location: Chisinau

Year: 2018

Thesis structure: introduction, three chapters, general conclusions and recommendations, 144 titles of bibliography, 129 plain text pages, 7 tables, 28 graphs, 8 annexes. The work results are published in 10 scientifically works, comprising of a 5, 3 total.

Keywords: management, audit, public institution, auditable entity, auditable cybernation, managerial audit, internal audit.

Field of research: 521.03. Economics and Management in the field of activity

Objectives and scope of work: resides in development of theoretical, methodical and applied principles for instrumentation and performance appraisal in Romania and Republic of Moldova of public administration activities, utilization of them in order to accede to a better infrastructure based on competitive and a higher level of concurrency. The scope has determined the level and percentage of **objectives** as follows: The deeper study of scientifically knowledge base of internal audit management concepts, efficiency and effectiveness concepts all of them regarded to economic- financial competitiveness level relationship; Evaluation methods analysis for efficiency of public funds spending and offering of a custom approaches for effective research and utilization of public funds; Applying nationally and internationally recognized econometric principles to determine the performance of public institutions; Determination of the main alignment strategically directions for public management and perspective increasing level of effectiveness and utilization of assigned public budgets; multi-examination research of internal management audit concept; achievement of a set of approaches from international level to national level for internal audit procedures and politics metrics, based on deep theoretical and practical methodologies.

Scientific novelty consist: in development from a certain angle of a synthesis regarding of improvement of knowledge degree level of impact on public sector of internal audit management; the identification of key aspects that is affecting the internal audit management actuality, outlined through entirely public sector; the elaboration of Risk Management Registry for risk assessment and valuation that might prone to arise in public sector institutions; the applying of international well-known econometrical principles for public sector performance appraisal.

Theoretically meaning and applicative value: Thesis may be consider a reference pattern for future scientifically and didactic researches for chosen field and should be used as bibliography source for analysis and study elaboration regarding to public sector audit and management field, competitive studies and public funds utilization performance appraisal.

The main scientifically problem solved is targeting theoretical and practical development of internal audit management concept that is supporting management activities even though risk analysis procedure to comprise all the measurements must take in order to decrease the risk of surpass implementation deadlines assumed in public sector institutions.

Scientific results roll-out. The scientific results throughout current researching are used by public institutions presented in case studies from this dissertation. These study results was highly appreciated, it was mentioned the importance of study case and study developed for the future strategies and politics regarding the current field of research, also there was an implementation acceptance documents issued by public institutions that rollout the results of current dissertation.

АННОТАЦИЯ

Фамилия и имя автора: Хашеган-Мареш Габриэла Адина

Название диссертации: Влияние внутреннего управленческого аудита на администрацию государственных учреждений

Соискание ученой степени: доктор экономических наук

Год написания диссертации: 2018

Структура диссертации. Диссертация включает в себя введение, три главы, выводы и рекомендации, библиографию из 144 работ, 129 страницы основного текста, 7 таблицы, 28 фигуры, 8 приложений. Полученные результаты опубликованы в 10 научных работах.

Ключевые слова: менеджмент, аудит, государственное учреждение, проверяемая организация, кибернетика аудита, аудит управления, внутренний аудит.

Область исследования: Специальность 521.03 – Экономика и Менеджмент по отраслям

Цель и задачи исследования: заключаются в разработке теоретических, методологических и прикладных принципов для инструментации и управления производительностью в деятельности государственных учреждений Румынии и Республики Молдова, их использование в целях получения доступа к бюджетной системе в целом, на пути к инфраструктуре основанной на конкурентоспособность и на высокий уровень конкуренции. Цель определила уровень и степень достижения следующих **объективов:** Повышение научного знания о концепциях внутреннего управленческого аудита, эффективность конкурентоспособности адаптируемой сфере отношений с экономическо - финансовым характером; Анализ методов оценки для более эффективного использования бюджетных средств и предоставление индивидуальных подходов для исследования эффективности использования бюджетных средств; Применение национальных и международно признанных эконометрических принципов для определения эффективности деятельности государственных учреждений; Определение основных стратегических направлений ориентации государственного управления и перспективы роста эффективности использования предоставленных бюджетов. Многостороннее исследование концепций внутреннего управленческого аудита; достижение подхода от международного к национальному, полагаясь на теоретические и практические исследования по различным вопросам государственного аудита.

Научная новизна состоит из: заключается в разработке в перспективе, создание синтеза роста уровня знаний и оценки влияния внутреннего управленческого аудита в государственном секторе; определение ключевых вопросов, влияющих на актуальность внутреннего управленческого аудита, изложенных в государственном секторе; Разработка Регистра управленческого риска ввиду оценки рисков которые могут произойти в государственных учреждениях; применение эконометрических принципов признанных на международном уровне для установления эффективности государственных учреждений.

Теоретическая и практическая ценность. Диссертация может считаться моделью для проведения будущих научных и обучающих исследований в выбранной области и может быть использована в качестве справочного источника при разработке анализов или разных работ в области аудита и менеджмента государственных учреждений, в исследованиях по конкурентоспособности и по эффективности использования бюджетных средств.

Важная решённая научная проблема ставит перед собой цель в качестве теоретической и практической разработки концепции внутреннего управленческого аудита в поддержке управленческой деятельности, таким образом чтобы процедура анализа рисков, охватывала все меры, которые должны быть приняты для смягчения выявленных проблем и сроков для их внедрения на уровне государственных учреждений.

Внедрение научных результатов. Научные результаты, полученные на протяжении исследований, используются в деятельности государственных учреждений представленные в тематических исследованиях в научно-исследовательской работе. Были оценены положительные результаты представленные в работе, отметив важность исследовательской темы и выполненного исследования для будущей разработки стратегий и политики в данной области, о чем свидетельствуют сертификаты реализации предоставленные ими в ходе исследований докторантуры.

HAȘEGAN –MAREȘ GABRIELA - ADINA

**IMPACTUL AUDITULUI MANAGERIAL INTERN ASUPRA ADMINISTRĂRII
INSTITUTIILOR PUBLICE**

**Specialitatea: 521.03. ECONOMIE ȘI MANAGEMENT ÎN
DOMENIUL DE ACTIVITATE**

**Autoreferatul
tezei de doctor în științe economice**

Aprobat spre tipar: 06.07.2018

Formatul hârtiei A4

Hârtie ofset . Tipar digital

Tiraj 30 ex.

Coli de tipar: 2.0

Comanda N. 55

SRL. "PRINT CARO"
Chișinău, str. Astronom N. Donici, 14, tel. 022853386
e-mail: printcaro@gmail.com