

UNIVERSITATEA DE STAT DIN MOLDOVA

Cu titlu de manuscris
CZU: 657.63:334.73(478)(043)

PETREANU ELENA

**PERFEȚIONAREA TEHNICILOR DE AUDIT INTERN ÎN
SECTORUL CORPORATIV DIN REPUBLICA MOLDOVA**

522.02 CONTABILITATE; AUDIT; ANALIZĂ ECONOMICĂ

Teză de doctor în științe economice

Conducător de doctorat:



Dolghi Cristina,
doctor în economie,
conferențiar universitar

Autor



CHIȘINĂU, 2021

© Petreanu Elena, 2021

CUPRINS

ADNOTARE.....	6
LISTA TABELELOR.....	9
LISTA FIGURILOR.....	11
LISTA ABREVIERILOR.....	12
INTRODUCERE.....	13
1. ABORDĂRI TEORETICE ALE AUDITULUI INTERN ȘI EVOLUȚIA ACESTUIA PE PLAN NAȚIONAL ȘI INTERNAȚIONAL.....	20
1.1. Delimitări conceptuale privind auditul intern.....	20
1.2. Considerații privind caracteristicile de bază și tipurile auditului intern.....	30
1.3. Concluzii la capitolul 1.....	41
2. ANALIZA ACTUALĂ ȘI PERSPECTIVA FUNCȚIONĂRII AUDITULUI INTERN ÎN SECTORUL CORPORATIV	44
2.1. Analiza funcționării auditului intern în sectorul corporativ din țară.....	44
2.2. Studiu comparativ privind particularitățile de dezvoltare ale auditului intern în Republica Moldova și în alte țări dezvoltate.....	58
2.3. Politici și tehnici de asigurare și îmbunătățire a calității funcționării auditului intern în sectorul corporativ din Republica Moldova.....	67
2.4. Concluzii la capitolul 2.....	78
3. DIRECȚII PRIORITARE DE PERFECȚIONARE A TEHNICILOR DE AUDIT INTERN ÎN SECTORUL CORPORATIV DIN REPUBLICA MOLDOVA.....	80
3.1. Tehnici de audit intern aferente evaluării controlului intern al entității.....	80
3.2. Metode și tehnici de audit intern aplicate în evaluarea guvernantei corporative.....	95
3.3. Particularități de implementare a tehnicilor de audit intern aferente evaluării eficacității managementului riscurilor în cadrul entității din sectorul corporativ din țară.....	115
3.4. Concluzii la capitolul 3.....	136
CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI.....	139
BIBLIOGRAFIE.....	143
ANEXE.....	157
Anexa 1. Etapele evoluției auditului.....	158
Anexa 2. Caracteristicile comparative ale auditului intern și auditului extern.....	159
Anexa 3. Studii empirice în domeniul auditului intern la nivel global.....	160
Anexa 4. Direcții preconizate de analiză a activității subdiviziunilor de audit intern în sectorul corporativ.....	162

Anexa 5. Studiu empiric „Analiza activității subdiviziunilor de audit intern în sectorul corporativ din Republica Moldova”.....	163
Anexa 6. Cadrul legal aplicabil auditului intern.....	170
Anexa 7. Programul de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern.....	171
Anexa 8. Sinteza cerințelor ISPPA aferente asigurării și îmbunătățirii calității auditului intern.....	172
Anexa 9. Carta procesului de elaborare a indicatorilor utilizați la evaluarea activității de audit intern.....	173
Anexa 10. Chestionar privind gradul de satisfacție a Comitetului de audit aferent auditului intern.....	174
Anexa 11. Interpretarea indicatorilor utilizați la evaluarea calității auditului intern.....	175
Anexa 12. Utilizarea tabloului de bord la cuantificarea și agregarea cuantificării indicatorilor utilizați la evaluarea auditului intern.....	176
Anexa 13. Stabilirea măsurilor practice de dezvoltare a auditului intern având la bază rezultatele utilizării tabloului de bord.....	178
Anexa 14. Cerințe de bază față de raportarea aferentă evaluării calității auditului intern.....	180
Anexa 15. Sinteza prevederilor ISPPA aferente domeniilor principale de activitate ale auditului intern.....	181
Anexa 16. Elemente relevante în obținerea înțelegerii de către auditor a mediului de control..	182
Anexa 17. Modelul chestionarului aferent evaluării mediului de control al entității.....	183
Anexa 18. Conținutul conceptului guvernantei corporative.....	185
Anexa 19. Modele contemporane de cultură corporativă.....	186
Anexa 20. Particularitățile distinctive ale culturii corporative conform modelului valorilor competitive.....	187
Anexa 21. Modelul chestionarului utilizat la evaluarea culturii corporative conform modelului valorilor competitive.....	188
Anexa 22. Modelul chestionarului aferent auditului stării culturii corporative.....	190
Anexa 23. Rolul auditului intern aferent managementului riscului.....	194
Anexa 24. Prezentarea grafică a procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”.....	196
Anexa 25. Descrierea narativă a procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”.....	197
Anexa 26. Categoriile de riscuri abordate de auditul intern.....	198
Anexa 27. Matricea de evaluare a expunerii la risc.....	199

Anexa 28. Particularitățile de aplicare a strategiilor de răspuns la risc aferente etapei managementului riscurilor – Atitudinea față de riscuri.....	200
Anexa 29. Regulamentul intern cu privire la organizarea și desfășurarea procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”.....	201
Anexa 30. Fișa de evidență a riscului – Selectarea celui mai neoptimal furnizor din cadrul procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”.....	203
Anexa 31. Modelul Registrului riscurilor.....	204
Anexa 32. Modelul chestionarului utilizat la evaluarea eficacității managementului riscurilor	205
Anexa 33. Algoritm de abordare a riscurilor pentru procesele de afaceri de către SAI.....	206
INFORMAȚII PRIVIND VALORIFICAREA REZULTATELOR CERCETĂRII.....	207
DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII.....	211
CV-UL CANDIDATULUI.....	212

ADNOTARE

la teza pentru obținerea gradului de doctor în științe economice

„Perfecționarea tehnicilor de audit intern în sectorul corporativ din Republica Moldova”

PETREANU Elena, Universitatea de Stat din Moldova, Chișinău, 2021

Structura tezei: adnotare, Introducere, trei capitole, Concluzii generale și recomandări, Bibliografie din 167 de titluri, 33 de anexe, 142 de pagini text de bază, 22 de figuri și 30 de tabele. Rezultatele obținute sunt publicate în 17 lucrări științifice.

Cuvinte-cheie: audit intern, subdiviziune de audit intern, sector corporativ, metode de evaluare, instrumente de evaluare, control intern, guvernanta corporativă, managementul riscurilor.

Domeniul de studiu: audit.

Scopul și obiectivele cercetării constau în examinarea complexă a aspectelor teoretice și aplicative ale auditului intern în vederea identificării problemelor existente și fundamentării direcțiilor prioritare de perfecționare a tehnicilor de audit în entitățile economice din sectorul corporativ al Republicii Moldova, în conformitate cu cerințele internaționale.

Noutatea și originalitatea științifică rezidă în aprofundarea și dezvoltarea teoretică a noțiunii de audit intern; fundamentarea unei metode de evaluare a calității auditului intern; elaborarea setului echilibrat de indicatori pentru evaluarea eficacității auditului intern și a instrumentelor corespunzătoare de evaluare; elucidarea și soluționarea problemelor aferente evaluării controlului intern, managementului riscurilor și a guvernării corporative.

Rezultatele obținute care contribuie la soluținarea unei probleme științifice constau în identificarea direcțiilor prioritare de perfecționare a tehnicilor de audit intern în calitate de element esențial în asistența managementului entității moderne din sectorul corporativ al RM în conformitate cu tendințele de dezvoltare ale acestuia pe plan internațional și cu bunele practici ale altor țări. Soluținarea acestei probleme în cercetare a demonstrat avantajele recomandărilor formulate ce țin de implementarea unor noi tehnici de audit intern în evaluarea managementului riscurilor, guvernantei corporative și controlului intern în cadrul entității din sectorul nominalizat.

Semnificația teoretică și valoarea aplicativă a lucrării rezidă în impactul recomandărilor teoretice și practice aferente perfecționării tehnicilor de audit intern, care vor contribui la dezvoltarea auditului intern în sectorul corporativ din Republica Moldova.

Implementarea rezultatelor științifice: recomandările elaborate în teză sunt acceptate pentru implementare în entitățile economice cercetate și pot fi utilizate în procesul didactic al instituțiilor de învățământ cu profil economic.

АННОТАЦИЯ

Автор: ПЕТРЯНУ Елена, «Совершенствование методов внутреннего аудита в корпоративном секторе Республики Молдова», докторская диссертация в области экономики, специальность: 522.02 – Бухгалтерский учет; аудит; экономический анализ,

Государственный университет Молдовы, Кишинэу, 2010

Структура работы: аннотация, введение, три главы, выводы и рекомендации, библиография (167 наименований), 142 страниц основного текста, 22 рисунков, 30 таблиц и 33 приложений. Результаты исследования, относящиеся к изученной теме, опубликованы в 17 научных работах.

Ключевые слова: внутренний аудит, подразделение внутреннего аудита, корпоративный сектор, методы оценки, инструменты оценки, внутренний контроль, корпоративное управление, управление рисками.

Цель и задачи исследования состоят в комплексном изучении теоретических и прикладных аспектов внутреннего аудита с целью выявления существующих проблем и обоснования приоритетных направлений совершенствования методов аудита в экономических организациях корпоративного сектора РМ в соответствии с международными требованиями.

Научная новизна и оригинальность полученных результатов состоит в углублении и теоретическом развитии понятия внутреннего аудита; обосновании метода оценки деятельности внутреннего аудита; разработке сбалансированного набора показателей для оценки эффективности внутреннего аудита и соответствующих инструментов оценки; устранении и решении проблем, связанных с оценкой внутреннего контроля, менеджмента рисков и корпоративного управления.

Полученные результаты, которые способствуют решению научной проблемы, заключаются в определении приоритетных направлений совершенствования методов внутреннего аудита как важного элемента в содействии управлению современной организацией в корпоративном секторе РМ в соответствии с международными тенденциями развития и передовой опыт других стран, решение которого в исследовании продемонстрировало преимущества сформулированных рекомендаций по внедрению новых методов внутреннего аудита при оценке управления рисками, корпоративного управления и внутреннего контроля внутри организации.

Внедрение научных результатов: некоторые разработки и рекомендации, содержащиеся в диссертации, были одобрены для внедрения на исследуемых экономических предприятиях и могут быть использованы в учебном процессе учебных заведений экономического профиля и курсов повышения квалификации.

ANNOTATION

to the thesis for obtaining the degree of doctor in economic sciences

"Improving internal audit techniques in the corporate sector in the Republic of Moldova"

PETREANU Elena, Moldova State University, Chisinau, 2021

Thesis structure: annotation, introduction, three chapters, general conclusions and recommendations, bibliography of 167 titles, 33 annexes, 142 pages of basic text, 22 figures and 30 tables. The results are published in 17 scientific papers.

Keywords: internal audit, internal audit subdivision, corporate sector, valuation methods, valuation tools, internal control, corporate governance, risk management.

Field of study: audit.

The purpose and objectives of the research are to comprehensively examine the theoretical and applied aspects of internal audit, in order to identify existing problems and substantiate the priority directions for improving audit techniques in economic entities in the corporate sector of the Republic of Moldova, in accordance with international requirements.

The scientific newness and originality consists in the deepening and theoretical development of the notion of internal audit; substantiation of a method for evaluating the internal audit activity; developing a balanced set of indicators to assess the effectiveness of internal audit and appropriate evaluation tools; eliciting and solving problems related to the evaluation of internal control, risk management and corporate governance.

The obtained results that contribute to solving a scientific problem consist in identifying the priority directions for improving internal audit techniques as an essential element in assisting the management of the modern entity in the corporate sector of the Republic of Moldova in accordance with its international development trends and good practices of other countries, the solution of which in the research demonstrated the advantages of the recommendations formulated related to the implementation of new internal audit techniques in the assessment of risk management, corporate governance and internal control within the entity in the nominated sector.

The theoretical significance and the applicative value of the paper lie in the impact of the theoretical and practical recommendations related to the improvement of internal audit techniques, which will contribute to the development of internal audit in the corporate sector of the Republic of Moldova.

Implementation of scientific results: some recommendations developed in the thesis are accepted to be implemented in the researched economic entities and can be used in the teaching process of educational institutions with economic profile.

LISTA TABELELOR

Tabelul 1.1. Sistematizarea activității de elaborare a standardelor de audit intern de către IIA.....	25
Tabelul 1.2. Etapele evoluției auditului intern pe plan internațional.....	28
Tabelul 1.3. Interpretarea diferențelor atribuite funcțiilor de asigurare și consiliere ale auditului intern.....	33
Tabelul 2.1. Informații aferente înregistrării entităților în RM.....	45
Tabelul 2.2. Analiza comparativă a cadrului legislativ aplicabil auditului intern în sectorul corporativ din România și RM.....	60
Tabelul 2.3. Aprecierea comparativă a particularităților de dezvoltare a auditului intern în sectorul corporativ din RM, România, Federația Rusă și Germania.....	66
Tabelul 2.4. Elaborarea indicatorilor din tabloul de bord pentru auditul intern.....	75
Tabelul 2.5. Aprecierea gradului de satisfacție a Comitetului de audit.....	76
Tabelul 3.1. Funcții independente de control intern în cadrul BC „Moldindconbank” S.A.....	87
Tabelul 3.2. Determinarea criteriilor de evaluare a controlului intern.....	89
Tabelul 3.3. Sursele de informații aferente mediului de control al entității.....	92
Tabelul 3.4. Evaluarea mediului de control al entității.....	94
Tabelul 3.5. Diagnosticul culturii corporative în cadrul „Intact Asigurări Generale” S.A.....	101
Tabelul 3.6. Situație centralizatoare la compartimentul „Subiecte generale”.....	107
Tabelul 3.7. Situație centralizatoare la compartimentul „Sisteme de valori”.....	108
Tabelul 3.8. Situație centralizatoare la compartimentul „Stilul de conducere”.....	109
Tabelul 3.9. Situație centralizatoare la compartimentul „Sistemele de motivare materială și nematerială”.....	110
Tabelul 3.10. Situație centralizatoare la compartimentul „Politica de cadre”.....	111
Tabelul 3.11. Situație centralizatoare la compartimentul „Inovațiile”.....	113
Tabelul 3.12. Situație centralizată la compartimentul „Relațiile interpersonale la entitate”.....	113
Tabelul 3.13. Stabilirea etapelor managementului riscului pentru procesul de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”.....	119
Tabelul 3.14. Avantajele și dezavantajele modelului grafic și descrierii narative a procesului de afaceri.....	122
Tabelul 3.15. Riscurile și activitățile de control aferente procesului „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”.....	125

Tabelul 3.16. Evaluarea probabilității pentru riscul - Selectarea celui mai neoptimal furnizor din cadrul procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”.....	127
Tabelul 3.17. Evaluarea impactului pentru riscul - Selectarea celui mai neoptimal furnizor din cadrul procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”.....	128
Tabelul 3.18. Evaluarea toleranței la risc pentru riscul - Selectarea celui mai neoptimal furnizor din cadrul procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”.....	129
Tabelul 3.19. Fișa de evaluare a furnizorilor în cazul tranzacțiilor semnificative elaborată în baza metodei acordării de puncte.....	131
Tabelul 3.20. Evaluarea riscului rezidual pentru riscul - Selectarea celui mai neoptimal furnizor din cadrul procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”.....	132
Tabelul 3.21. Aprecierea eficacității managementului riscurilor.....	136

LISTA FIGURILOR

Fig.1.1. Interconexiunea dintre obiectivele și funcțiile auditului intern cu obiectivele entității.....	23
Fig.2.1. Structura entităților conform formelor juridice de organizare înregistrate pe teritoriul RM.....	45
Fig.2.2. Informații aferente înregistrării entităților de interes public la situația din 30.06.2020.....	46
Fig.2.3. Atribuțiile funcționale ale SAI.....	48
Fig.2.4. Utilizatorii de bază a rezultatelor SAI.....	49
Fig.2.5. Factorii care influențează activitatea SAI.....	50
Fig.2.6. Indicatorii de evaluare a activității SAI.....	51
Fig.2.7. Formele de instruire pentru obținerea cunoștințelor și a competențelor suplimentare în domeniul auditului intern.....	53
Fig.2.8. Domeniile incluse în volumul de lucru al SAI în anul current.....	54
Fig. 2.9. Durata medie de perfectare a raportului de audit intern.....	55
Fig. 2.10. Perspectivele funcționării auditului intern.....	56
Fig.2.11. Elementele constitutive ale procesului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern.....	69
Fig.2.12. Identificarea părților interesate direct în activitatea auditului intern.....	72
Fig.2.13. Stabilirea setului echilibrat de indicatori pentru evaluarea activității de audit intern.....	73
Fig. 3.1. Impactul auditului intern asupra controlului intern.....	82
Fig. 3.2. Modelul de control intern COSO.....	84
Fig. 3.3. Structura sistemului de control intern în cadrul BC „Moldindconbank” S.A.....	86
Fig. 3.4. Structura Cadrului de referință pentru evaluarea controlului intern.....	88
Fig. 3.5. Nivelele culturii corporative.....	98
Fig. 3.6. Factorii care influențează asupra auditului culturii corporative.....	99
Fig. 3.7. Metodele de bază utilizate în cadrul auditului culturii corporative.....	104

LISTA ABREVIERILOR

UE	Uniunea Europeană
SUA	Statele Unite ale Americii
CFPI	Controlul Financiar Public Intern
SAI	Subdiviziune de Audit Intern
ISA	Standarde Internaționale de Audit
IIA	Institutul Auditorilor Interni
CAFR	Camera Auditorilor Financiari din România
AAIR	Asociația Auditorilor Interni din România
RM	Republica Moldova
CIA	Certified Internal Auditor/Auditor Intern Certificat
SNAI	Standarde Naționale de Audit Intern
NMAISP	Norme metodologice pentru aplicarea auditului intern în sectorul public
SA	Societate pe acțiuni
IPPF	Cadrul Internațional de Practici Profesionale în Auditul Intern
ISPPIA	Standarde Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern
AAIRM	Asociația Auditorilor Interni din Republica Moldova
CNPF	Comisia Națională a Pieței Financiare
BNM	Banca Națională a Moldovei
ECIIA	Confederația europeană a institutelor de audit intern
ERM	Cadrul conceptual cu privire la gestiunea riscului entității/ Enterprise Risk Management
SMART	Specifice, Măsurabile, Accesibile, Realiste, Încadrate în Timp
IFAC	Federația Internațională a Contabililor
OECD	Organizația Internațională de Cooperare și Dezvoltare Economică
CGC	Cod de Guvernanță Corporativă
COSO	Comitetul de Sponsorizare a Organizațiilor Comisiei Treadway/Committee of Sponsoring Organizations the Treadway Commissions
OCAI	Instrument de evaluare a Culturii Organizaționale /Organizational Culture Assessment Instrument
CBOK	Corpul comun de cunoștințe privind auditul intern la nivel global/ Global Internal Audit Common Body of Knowledge
RI	Risc inerent
RR	Risc rezidual

INTRODUCERE

Actualitatea și importanța practică a problemei abordate. Auditul intern constituie un element esențial în asistența managementului entității prospere în condițiile economiei concurențiale. Schimbările structurale semnificative, ce au avut loc în ultimii ani atât în țara noastră, cât și în lume, determinarea noilor priorități în dezvoltarea economică, formarea unui nou sistem de management în cadrul entității economice au contribuit la dezvoltarea auditului intern în mai multe țări. Un mare interes în implementarea auditului intern aparține și proprietarilor, care sunt cointeresați de controlul asupra eficacității resurselor materiale, financiare și umane în cadrul entității. În acest context, auditul intern în cadrul entității economice moderne are nu numai funcții generale de management întru asigurarea și consultanța managerilor în scopul atingerii obiectivelor acestora, dar concomitent oferă recomandări pentru consolidarea eficacității rezultatului activității.

Auditul intern este implementat intens în activitatea entității, precum și în pregătirea informației economico-financiare, analiza și evaluarea acesteia, controlul asupra calității și eficienței activității subdiviziunilor entității, controlul asupra siguranței activelor și eficienței utilizării acestora etc.

Implementarea Acordului de Asociere Republica Moldova (RM) – Uniunea Europeană (UE) și intensificarea relațiilor economiei concurențiale impulsionează reformarea și modernizarea sistemului de control financiar în țară, inclusiv a auditului intern. Totodată, creșterea interesului față de implementarea auditului intern în sectorul corporativ din RM este condiționat de o serie de factori, printre care putem evidenția marile scandaluri corporative, care au cuprins Statele Unite ale Americii (SUA) și Europa (inclusiv RM), au demonstrat eșecurile în funcționarea auditului extern, ale căror consecințe pot să ducă chiar și la falimentul companiilor mari. Auditul intern devine atractiv și pentru proprietarii entităților, care au încredințat conducerea entității managerilor profesionali și instaurează în entitate o guvernare corporativă eficientă, iar auditul intern, reprezentând un element indispensabil al acesteia, constituie și un semnal pozitiv nu numai pentru investitorii actuali, dar și pentru potențialii investitori și creditori ai entității.

Un sistem eficient de management în cadrul unei entități presupune modernizarea permanentă și implementarea noilor politici în realizarea strategiilor planificate, minimizarea riscurilor la care este supusă afacerea și îmbunătățirea rezultatelor activității gestionate. Totodată, lipsa tehnicilor performante de audit aplicate în evaluarea calității managementului riscurilor, dar și guvernării corporative, cauzează apariția problemelor ce influențează negativ

rezultatele unei activități de antreprenariat. Anume aceste dificultăți, dar și lipsa cadrului legislativ și normativ cu privire la auditul intern în sectorul corporativ, care aplică cadrul legal pentru sectorul public, a determinat interesul cercetării vizând tehnicile auditului intern aplicate în sectorul corporativ din RM.

Necesitatea în auditul intern, cum s-a menționat, este condiționată și de implementarea în RM a Controlului Financiar Public Intern (CFPI), modelul căruia este elaborat de către Comisia Europeană, fiind parte a acquis-ului comunitar și urmează a fi transpus în cadrul legal al tuturor noilor state-membre ale UE; de asemenea, de elaborarea unei serii de acte normative ce reglementează auditul intern din sectorul public, care prevăd un spectru larg de cerințe stricte privind exercitarea acestuia. Problemele organizării și funcționării auditului intern au devenit prioritare pentru sectorul corporativ din țară, având în vedere că aceste aspecte nu sunt suficient reglementate sub aspect normativ sau prevăzute în hotărârile organismelor profesionale, așa cum se practică în țările dezvoltate.

Problemele ce țin de abordarea auditului intern, de asemenea, nu sunt suficient studiate și nici în literatura de specialitate și de aceea, ce neapărat necesită cercetări suplimentare. Aprofundarea cercetărilor bazelor teoretice ale auditului intern, dezvoltarea suportului metodologic în domeniul dat va contribui la fundamentarea direcțiilor de perfecționare a exercitării acestuia în entitățile economice din sectorul corporativ al RM și va aduce un aport semnificativ în evitarea neînțelegerilor dintre auditorii interni și managementul entității auditate.

Cercetările precedente a mai multor autori în auditul intern nu au contribuit anume la perfecționarea tehnicilor de audit intern aplicate în sectorul corporativ din RM, dar la dezvoltarea auditului în general în sectorul dat.

Suportul metodologic și teoretico-științific în investigațiile efectuate de autorul lucrării date îl constituie cercetările și opiniile expuse ale următorilor savanți și economiști din domeniu atât din străinătate, cât și din țară: Lawrence B. Sawyer, Jacques Renard, R. Adams, R. Dodje, A.A. Arens, J. K. Loebbecke, F.L. Defleese, A. Sonin, B. Sokolov, V. Scobara, S. Bychkova, L. Sotnikova, L. Severenkova, N. Filevskaya, M. Ghiță, N. Feleagă, C. Boța-Avram, I. Popa, C. Precob, A. Rusu-Buruiană, I. Chersan, F. Boghean, A. Bîrcă, C. Dolghi, A. Iachimovschi, ș.a.

Autorii nominalizați au examinat problematica auditului intern și confirmă că subiectul dat este important pentru realizarea obiectivelor strategice în cadrul unei entități moderne ce activează în condițiile economiei concurențiale și necesită o permanentă investigare.

În acest context, analiza situației actuale a auditului intern în RM și, în special, în sectorul corporativ a determinat tema de cercetare a problemelor din sectorul dat al economiei naționale, precum și contribuirea la fundamentarea direcțiilor de modernizare a tehnicilor de audit intern

atât sub aspect teoretic, cât și sub aspect aplicativ. La elaborarea prezentei cercetări am luat în calcul atât opiniile cercetătorilor autohtoni, cât și a celor străini, actele legislative și normative la nivel național și internațional.

Scopul cercetării reprezintă examinarea complexă a aspectelor teoretice și aplicative ale auditului intern, în vederea identificării problemelor existente și fundamentării direcțiilor prioritare de perfecționare a tehnicilor de audit în entitățile economice din sectorul corporativ al RM, în conformitate cu tendințele de dezvoltare ale acestuia pe plan internațional și cu bunele practici din alte țări.

Pentru realizarea acestui scop, au fost stabilite următoarele **obiective**:

- cercetarea premiselor apariției, etapelor și tendințelor evoluției auditului intern; dezvoltarea conceptuală a noțiunii de „audit intern”;
- delimitarea și analiza problematicii abordărilor aferente tipurilor auditului intern și stabilirea criteriilor de clasificare a acestuia;
- investigarea cadrului legal de reglementare a auditului intern și identificarea soluțiilor aferente aspectelor problematice de ordin normativ în organizarea și funcționarea auditului intern în sectorul corporativ din RM;
- dezvăluirea problemelor aferente auditului intern în sectorul corporativ din RM și identificarea soluțiilor prin corelarea obiectivelor auditului intern cu strategiile de dezvoltare ale entității, necesitățile managementului și Comitetului de audit al entității;
- fundamentarea necesității de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern în cadrul entității din sectorul corporativ;
- argumentarea implementării noilor tehnici de audit intern aferente evaluării controlului intern și a guvernanței corporative a entității;
- perfecționarea tehnicilor de audit intern aferente evaluării eficacității managementului riscurilor în sectorul corporativ din RM.

Prezentarea metodologiei de cercetare. Sfera de cercetare a tezei de doctorat rezidă în titlul nominalizat și este atribuită domeniului auditului.

Cercetarea prezentă are un caracter teoretico-aplicativ, în cadrul căreia au fost utilizate cunoștințele existente pentru elucidarea unor probleme reale, în scopul realizării tehnicilor de audit noi, care sunt folosite pe un domeniu distinct. Totodată, autorul explică un șir de aspecte și procese noi pentru cadrul de audit autohton, luând în calitate de exemplu practicile avansate ale altor țări pentru elucidarea unor probleme concrete.

În realizarea cercetării, autorul a utilizat atât metode cantitative, cât și calitative; deductive și inductive, de asemenea, au fost folosite metodele analizei și sintezei.

Autorul a utilizat pe larg metoda de analiză a documentelor, care a permis să fie realizată o detaliere de conținut a ansamblului de probleme abordate. În acest context, cercetările se bazează pe rezultatele investigațiilor efectuate de către savanții și cercetătorii străini, de asemenea au fost examinate analizele și studiile autorilor autohtoni, precum și actele normative ale RM și Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern (ISPPIA). Totodată, au fost luate în considerare reglementările în domeniul auditului intern ale Institutului Auditorilor Interni (IIA), Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR), Asociației Auditorilor Interni din România (AAIR), precum și actele normative ale altor țări. O atenție deosebită a fost acordată rapoartelor realizate de organisme profesionale cu activitate recunoscută pe plan internațional (IIA, Institutul Francez de Audit și Control Intern).

În același timp, autorul a utilizat frecvent metoda comparativă, care a permis să fie stabilite corespondențele și deosebirile manifestate între reglementările naționale și ISPPIA, între practica națională și cea internațională ce ține de domeniul auditului intern. Totodată, a fost aplicată metoda analitică evolutivă a evenimentelor și fenomenelor, care a oferit posibilitate autorului să explice apariția și evoluția auditului intern prin prisma dezvoltării auditului în general.

Efectuând o sinteză a experienței internaționale aferente cercetărilor în domeniul auditului intern, autorul identifică direcțiile primordiale de analiză a situației actuale a auditului intern în sectorul corporativ al țării. În acest scop, conform direcțiilor stabilite, a fost aplicată tehnica interviului semistructurat, care a permis elucidarea aspectelor de bază în activitatea subdiviziunilor de audit intern (SAI), și a contribuit la determinarea perspectivelor de dezvoltare a auditului intern în sectorul corporativ din țară.

Aprofundarea cercetărilor ce țin de evaluarea guvernantei corporative și a rolului auditului intern în acest proces, a fost posibilă prin utilizarea anchetării personalului din entitățile de interes public, incluse în studiu, au fost obținute informații pertinente ce țin de diagnosticul culturii corporative, de asemenea, au fost evidențiate aspectele de bază ale stării actuale a culturii corporative în cadrul entității. În același timp, autorul a utilizat tehnica de evaluare prin intermediul indicatorilor calitativi, care a contribuit la formarea concluziilor corespunzătoare aferente eficacității controlului intern și a managementului riscului în cadrul entităților studiate.

Ipoteza de cercetare se fundamentează pe necesitatea dezvoltării auditului intern în sectorul corporativ al RM pe baza perfecționării continue a tehnicilor de audit, care va permite atingerea obiectivelor entităților economice și îmbunătățirea operațiunilor acestora.

Rezultatele științifice principale înaintate spre susținere reies din obiectivele tezei și constau în: aprofundarea și dezvoltarea conceptului de audit intern; recomandarea unei

clasificări a tipurilor de audit intern bazate pe funcțiile actuale ale acestuia; propunerea metodei de cercetare a situației actuale a auditului intern în sectorul corporativ al RM; fundamentarea unei metode de evaluare a calității auditului intern, care permite de a corela obiectivele acestuia cu strategiile de dezvoltare ale entității; recomandarea tehnicilor de audit intern aferente evaluării controlului intern și a guvernancei corporative a entității; propunerea unor tehnici de evaluare a eficacității managementului riscurilor în sectorul corporativ al țării.

Obiectul cercetării îl constituie fluxurile informaționale aferente auditului intern în entitățile economice din sectorul corporativ al RM, inclusiv entități de interes public: S.A. „Intact Asigurări Generale”, S.A. „ALPHA LEASING”, S.A. „Rețelele Electrice de Distribuție Nord”, Banca Comercială Română Chișinău S.A., B.C. „Victoriabank” S.A., Moldindconbank S.A. etc.

Problema științifică importantă soluționată constă în identificarea direcțiilor prioritare de perfecționare a tehnicilor de audit intern în calitate de element esențial în asistența managementului entității moderne din sectorul corporativ al RM în conformitate cu tendințele de dezvoltare ale acestuia pe plan internațional și cu bunele practici ale altor țări. Soluționarea acestei probleme în cercetare a demonstrat avantajele recomandărilor formulate ce țin de implementarea unor noi tehnici de audit intern în evaluarea managementului riscurilor, guvernancei corporative și controlului intern, și influența benefică a acestora asupra activității entităților din sectorul nominalizat.

Noutatea științifică rezidă în fundamentarea recomandărilor privind modernizarea auditului intern și vizează următoarele elemente inovaționale:

√ aprofundarea și dezvoltarea teoretică a noțiunii de audit intern prin stabilirea și argumentarea reperelor în concretizarea acesteia;

√ fundamentarea unei abordări a tipurilor de audit intern cu un grad mai înalt de sintetizare, la baza căreia stau funcțiile principale ale auditului intern;

√ abordarea problematicii și elaborarea recomandărilor privind perfecționarea cadrului normativ aplicabil auditului intern în sectorul corporativ al RM;

√ fundamentarea unei metode de cercetare și analiză a auditului intern în sectorul corporativ al țării;

√ elaborarea criteriilor aferente aprecierii comparative a particularităților de dezvoltare ale auditului intern în RM și în alte țări;

√ fundamentarea unei metode de evaluare a activității de audit intern și raționalizarea etapelor de bază aferente aplicării acesteia;

√ elaborarea setului echilibrat de indicatori pentru evaluarea eficacității auditului intern și a instrumentelor corespunzătoare de evaluare;

√ elucidarea și soluționarea problemelor aferente tehnicilor de audit intern în evaluarea controlului intern, managementului riscurilor și a guvernării corporative.

Importanța teoretică și valoarea aplicativă a lucrării. Argumentele științifice și elaborările metodologice privind auditul intern, relevate în teză, au importanță teoretică și valoare aplicativă.

Importanța teoretică a tezei rezidă în următoarele cercetări:

- analiza abordărilor naționale și internaționale privind noțiunile de audit intern, precum și concretizarea unei noțiuni viabile pentru toate entitățile;
- analiza tipurilor de audit intern și recomandarea unei clasificări a acestora cu un grad mai înalt de sintetizare;
- identificarea cadrului legal aplicabil auditului intern și formularea recomandărilor de raționalizare a acestuia;
- fundamentarea direcțiilor de cercetare a situației auditului intern în sectorul corporativ din RM.

Valoarea aplicativă a cercetării se confirmă prin:

- argumentarea unei abordări noi a evaluării activității de audit intern;
- recomandarea setului echilibrat de indicatori pentru evaluarea activității de audit intern;
- implementarea instrumentului de evaluare al indicatorului „Evaluarea gradului de satisfacție” din tabloul de bord;
- aplicarea în practică a recomandărilor privind utilizarea unor noi tehnici în evaluarea controlului intern, guvernantei corporative și managementului riscurilor;
- elaborarea și aprobarea în practică a formularelor chestionarelor aferente evaluării mediului de control, culturii corporative și managementului riscurilor;
- descrierea și implementarea etapelor managementului riscurilor prin prisma unui proces de afaceri concret din cadrul entității economice.

Implementarea și aprobarea rezultatelor științifice. Rezultatele prezentei cercetări au fost implementate în entitățile S.A. „ALPHA LEASING”, care a aprobat tabloul de bord la evaluarea auditului intern, chestionarul privind gradul de satisfacție a Comitetului de audit aferent auditului intern; regulamentul intern cu privire la organizarea și desfășurarea procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”, fișa de evaluare a furnizorilor în cazul tranzacțiilor semnificative, fișa de evidență a riscului și registrului riscurilor, chestionarul de evaluare a eficacității managementului riscurilor; S.A. „Intact Asigurări

Generale”, care a acceptat recomandările de aplicare a chestionarului de evaluare a mediului de control al entității, chestionarului de evaluare a culturii corporative conform metodei valorilor competitive și chestionarului de evaluare a stării culturii corporative; S.A. „RED-NORD”, care a aprobat programul de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern, cartea procesului de elaborare a indicatorilor de evaluare a auditului intern și tabloul de bord utilizat la evaluarea auditului intern. În același timp, metoda de evaluare a calității auditului intern a fost utilizată pentru perfecționarea disciplinei de studiu „Audit intern”. Rezultatele cercetărilor efectuate au fost prezentate și aprobate la 6 conferințe internaționale și o conferință națională cu participare internațională. Principalele rezultate ale cercetării au fost publicate în 17 articole științifice, cu un volum de 8.894 coli de autor, dintre care 5 articole – în reviste științifice de profil din țară și din străinătate, incluse în bazele de date: Copernicus, Google Scholar, DOAJ, WorldCat, BASE, Ulrich's Periodical Directory, RePec.

În **Introducere** este argumentată actualitatea temei, sunt prezentate obiectul, scopul și obiectivele cercetării, de asemenea și metodologia de cercetare. Totodată, este formulată ipoteza de cercetare și rezultatele științifice principale înaintate spre susținere, noutatea științifică și problema științifică importantă soluționată, importanța teoretică și valoarea aplicativă a lucrării, precum și sumarul capitolelor tezei.

Capitolul 1 „Abordări teoretice ale auditului intern și evoluția acestuia pe plan național și internațional” elucidează probleme cu privire la delimitarea conceptelor teoretice ale auditului intern, stabilirea tendințelor de modificare a caracteristicilor de bază și a criteriilor de clasificare ale acestuia.

Capitolul 2 „Analiza actuală și perspectiva funcționării auditului intern în sectorul corporativ” este dedicat analizei auditului intern în sectorul corporativ al țării și posibilitățile de implementare practicilor internaționale avansate, cadrului legal aplicabil acestuia și recomandărilor autorului aferente asigurării și îmbunătățirii calității auditului intern.

Capitolul 3 „Direcții prioritare de perfecționare a tehnicilor de audit în sectorul corporativ din Republica Moldova” tratează probleme privind perfecționarea tehnicilor de audit ce țin de domeniile principale de activitate ale auditului intern. De asemenea, sunt elaborate și implementate în unele entități tehnici de audit intern aferente evaluării de către auditori a controlului intern, guvernantei corporative și managementului riscurilor.

În **Concluzii generale și recomandări** este prezentată sinteza rezultatelor cercetărilor efectuate de către autor, respectiv sunt formulate recomandări privind direcțiile prioritare de perfecționare a tehnicilor de audit în conformitate cu tendințele actuale de dezvoltare a auditului intern și cu practicile internaționale avansate.

1. ABORDARI TEORETICE ALE AUDITULUI INTERN ȘI EVOLUȚIA ACESTUIA PE PLAN NAȚIONAL ȘI INTERNAȚIONAL

1.1. Delimitări conceptuale privind auditul intern

În practica entităților economice din RM, în momentul actual, auditul intern se află în procesul de dezvoltare continuă. Etapa contemporană de evoluție a societății atribuie auditului intern o funcție distinctă în cadrul entităților și cunoaște o ascensiune mult mai rapidă pe plan internațional, în comparație cu situația din țara noastră. În pofida acestui fapt, putem constata că aspectele teoretice ale auditului intern sunt insuficient studiate și elucidate de autorii autohtoni în literatura de specialitate. Totodată, în lucrările autorilor din străinătate există diferite interpretări atât ale conceptului, cât și ale obiectivelor și funcțiilor auditului intern.

Considerăm că studierea acestor subiecte este actuală, deoarece pot contribui la atingerea unui nivel înalt al calității exercitării auditului intern, care are menirea de susținere și consultanță a managerilor entității în scopul realizării obiectivelor de dezvoltare și menținere a entității în economia concurențială.

Sunt identificate diferite opinii și asupra apariției auditului intern. Cercetătoarea din Federația Rusă L. Arzumanova [113, p.49] în monografia sa menționează că auditul intern a apărut la sfârșitul secolului XIX, odată cu introducerea de către bursa din New York a cerinței față de societățile pe acțiuni (SA) de a crea comitete de audit pentru a fi listate la bursă. Iar colectivul de cercetători în frunte cu V. Nemcenko [133, p.9] prezintă date despre apariția auditului intern în secolul XVI.

În opinia noastră, apariția și evoluția auditului intern este indispensabil a fi studiată în contextul dezvoltării auditului în general. În această ordine de idei, considerăm necesar a elucidă semnificația termenului „audit”. Trebuie de menționat că sensul termenului nominalizat este prezentat în lucrările mai multor specialiști. Astfel, cercetătorii din România sub conducerea lui M. Ghiță [42, p.259] relatează că termenul de audit provine din limba latină, care are înțelesul „a asculta”, dar despre audit se vorbește de pe vremea asirienilor, egiptenilor, din timpul domniei lui Carol cel Mare sau al lui Eduard I al Angliei.

După cum constată savantul Lawrence B. Sawyer [167, p.4], care este considerat „părintele de botez” al auditului intern, auditul cunoaște o lungă și frumoasă istorie, care are rădăcini în civilizația Romei Antice.

Trebuie de consemnat că nu există o dată precisă sau o localizare exactă într-un anumit stat a auditului. Începând cu enunțurile că auditul constituie o formă a controlului financiar, care a devenit necesar odată cu apariția primelor state înalt organizate, inițierea activității economice și

întocmirea situațiilor financiare. Conform mai multor date istorice, prima țară care a creat sistemul controlului financiar se consideră China [116, p.5]. În anul 700 î.e.n. în China exista funcția Auditorului General, în atribuțiile de bază ale căruia intra controlul asupra activității tuturor funcționarilor publici care gestionau banii și patrimoniul. Totodată, în Anglia, baronii erau obligați să angajeze auditori pentru a verifica veniturile de pe moșiile acestora. Ce se referă la statul Atena, s-a constatat că, în sec.V î.e.n., Adunarea Națională controla execuția veniturilor și cheltuielilor, iar sistemul financiar al său includea auditori de stat, care controlau documentele tuturor funcționarilor după expirarea mandatului.

Țara de origine a auditului, în sensul actual al acestui cuvânt, se consideră Marea Britanie, unde în 1844 se aprobă un șir de legi, potrivit cărora conducerea SA este obligată de a invita nu mai rar de o dată pe an o persoană autorizată să verifice conturile contabile și situațiile financiare.

În urma generalizării rezultatelor analizei surselor disponibile despre evoluția auditului, putem sintetiza etapele în dezvoltarea acestuia (Anexa 1). Criteriile utilizate pentru a evidenția etapele evoluției auditului reprezintă clarificarea aceluia care solicită auditul, cine execută auditul și concretizarea scopului auditului. În opinia noastră, studiul dat permite identificarea momentului și a premiselor apariției auditului intern.

După părerea lui Jacques Renard [63], apariția auditului intern este strâns legată de declanșarea crizei economice din SUA. Patronatele întreprinderilor erau interesate de reducerea taxelor și a impozitelor, astfel încât toate conturile care conțineau operațiuni generatoare de impozite și taxe erau minuțios analizate în scopul de a se găsi posibilitatea de reducere a masei impozabile sau de operațiuni pentru care s-au plătit în mod necuvenit taxe.

Obiectivele auditului au fost studiate și de către autorii autohtoni. Colectivul de cercetători, sub conducerea lui A Iachimovshi menționează că la început, în sec. XVIII, auditul a fost practicat pentru utilizatorii externi, numindu-se audit extern. Ulterior, spre sfârșitul sec. XIX serviciile de audit au început să fie folosite și de utilizatorii interni, în special de conducerea entităților, care au înțeles beneficiile auditului pentru a afla situația reală a entității și a obține consultanță și recomandări pentru îmbunătățirea situației acesteia [56, p.7]. Autorii consideră că auditul intern a apărut după criza economică din anii 1929-1933 din SUA. Entitățile afectate de recesiunea economică încercau să găsească căi de reducere a cheltuielilor și taxelor. Aceste entități foloseau deja serviciile de audit extern, organisme independente care aveau misiunea de a certifica situațiile financiare. La efectuarea activității de certificare, auditorii externi trebuiau să efectueze numeroase activități pregătitoare: inventarieri, analize de conturi, sondaje etc. Pentru reducerea cheltuielilor, unele lucrări pregătitoare erau efectuate de personalul entității, care

participau la lucrările curente ale auditorilor externi, fără a efectua sinteze și a concluziona. În continuare, persoanele date au fost numite auditori interni.

Aceste modificări în dezvoltarea auditului au fost benefice în sensul că auditorii externi nu își începeau activitatea de la zero, dar porneau de la rapoartele auditorilor interni. În urma aplicării procedurilor specifice de audit, erau adăugate noi constatări și în continuare se efectua certificarea situațiilor financiare ale entităților supuse auditului.

Opiniile date sunt observate și în cercetările autorului din România M. Ghiță, care subliniază că, în condițiile generate de criza economică, entitățile au început să-și organizeze propriile Cabinete de Audit Intern, în special pentru reducerea cheltuielilor, prin preluarea efectuării lucrărilor pregătitoare din interiorul entității, iar pentru realizarea activității de certificare, au apelat în continuare la Cabinete de Audit Extern, care aveau dreptul asupra unei supervizări a activității acestora [43, p.28].

Susținem opiniile autorilor nominalizați, deoarece rezultatele cercetărilor noastre aferente evoluției auditului, prezentate în Anexa 1 confirmă faptul că anume criza economică din perioada analizată a sporit necesitatea serviciilor de audit și a determinat modificări în componența beneficiarilor auditului. De asemenea, considerăm că auditul intern are origini financiar-contabile, în pofida faptului că auditorii interni inițial erau antrenați în activități caracteristice acestui domeniu.

Trebuie de menționat că, după trecerea crizei financiare, cererea serviciilor prestate de auditorii interni a crescut continuu. În mediul profesional s-a simțit necesitatea de a se organiza și de a-și standardiza activitățile practice. Astfel, în anul 1941, a fost creat în Orlando, SUA, Institutul Auditorilor Interni (IIA), care a fost recunoscut internațional. Ulterior, la IIA a aderat Marea Britanie, iar în 1951 Suedia, Norvegia, Danemarca și alte state. În prezent, la IIA [80] s-au afiliat peste 100 de institute naționale ale auditorilor interni și membri din peste 165 de țări, dintre care mai mult de 150.000 sunt posesori ai Certificatului de Auditor Intern – CIA, care este o atestare recunoscută internațional.

Scopul inițial al IIA a constat în standardizarea activității de audit intern, plecând de la definirea conceptelor, stabilirea obiectivelor și continuând cu organizarea și exercitarea acestuia. În timp, a avut loc deplasarea obiectivelor auditului intern, respectiv de la furnizarea de informații pentru manager, spre o colaborare cu auditul extern, căruia îi asigură o materie primă prelucrată, devenind totodată o activitate de sine stătătoare [42, p.265].

În opinia noastră, în abordarea teoretică a auditului intern, un loc semnificativ îi revine definirii conceptului acestuia. În atare context, este important de a identifica obiectivele și funcțiile acestuia, lucru care ne va permite a formula și a elucida esența auditului intern.

Considerăm că obiectivele și funcțiile auditului intern trebuie să fie în concordanță cu obiectivele entității. Acestea, la rândul lor, sunt în legătură directă cu strategia de dezvoltare a afacerii, așa după cum rezultă din Figura 1.

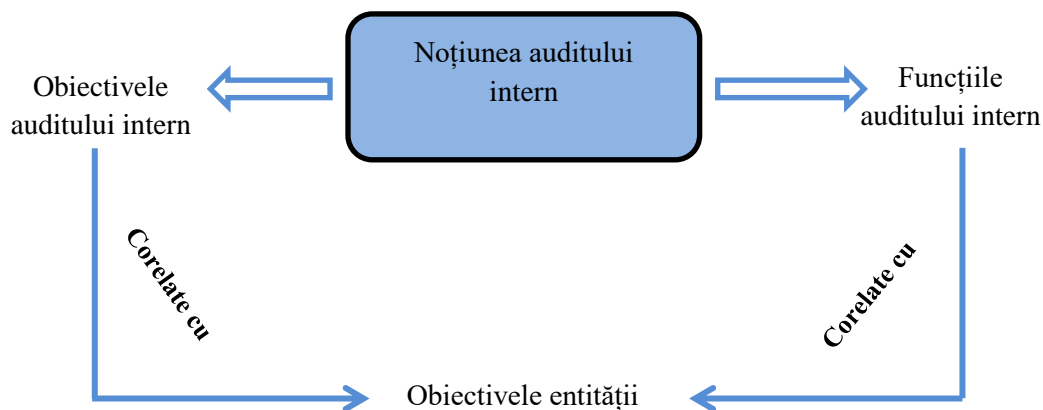


Fig.1.1. Interconexiunea dintre obiectivele și funcțiile auditului intern cu obiectivele entității

Sursa: Elaborată de autor.

După cum a fost menționat anterior, în momentul actual există diferite interpretări ale conceptului de audit intern. Pentru demonstrarea diferitelor abordări, vom examina opiniile unor autori aferente aspectelor discutate.

În opinia savantului englez R. Adams [114, p.29], auditul intern este un element al sistemului de control intern, creat de administrație pentru verificarea, evaluarea și prezentarea rapoartelor despre ținerea contabilității și a altor componente ale controlului asupra activității economice. Autorul menționează că auditul intern se limitează la verificările eficienței utilizării rezervelor interne ale entităților, de asemenea, la determinarea conformității operațiunilor cu actele normative și procedurile stabilite. De aceea, autorul consideră că, pentru îndeplinirea sarcinilor de audit, auditorul intern nu este obligat să dețină calificarea de contabil, în pofida faptului că auditul intern nu include doar aspecte legate de întocmirea situațiilor financiare.

Sușinăm ideea autorului nominalizat că, pentru a îndeplini unele lucrări de audit, auditorului intern nu i se cere să dețină calificarea de contabil. Totodată, considerăm că pentru a înțelege mai profund esența altor activități de audit, indiscutabil, cunoștințele din contabilitate pot să contribuie la ridicarea calității auditului intern. Cu atât mai mult, exercitarea cu succes a unor misiuni de audit poate să fie imposibilă fără o pregătire corespunzătoare în contabilitate. De asemenea, considerăm că în condițiile actuale, când au loc modificări frecvente în funcționarea entităților, creșterea profesionalismului auditorilor interni, inclusiv posedarea calificării de contabil, va influența pozitiv asupra perspectivelor de dezvoltare a activității acestora.

O abordare similară are și alt savant englez R. Dodj [121, p.8], care menționează că auditul intern este o parte componentă a controlului intern și este efectuat în urma deciziilor organelor de conducere ale firmei, în scopul controlului și analizei activității economice. Autorul afirmă că funcțiile auditului intern includ: monitorizarea sistemelor de contabilitate și de control intern; examinarea informației financiare și a altei informații în scopuri de conducere; verificarea eficienței și profitabilității afacerii și studierea politicilor subiecților economici, planurilor și metodelor de analiză principale.

După savanții americani A.A. Arens, J.K. Loebbecke [1, p.904], auditul intern cuprinde examinarea și evaluarea caracterului adecvat și a eficacității sistemului de control intern al unei organizații, precum și evaluarea calității executării sarcinilor atribuite fiecărui angajat. Totodată, cercetătoarea din Federația Rusă S. Bychkova [118, p.21] e de părerea că auditul intern reprezintă un element al sistemului de control intern, organizat de conducerea companiei în scopul analizei datelor din contabilitate și a altor date de control.

În același timp, cercetătorii ruși cum ar fi V Skobara. [138, p.4] expun părerea că auditul intern este asociat cu controlul intern, care este efectuat de către serviciul intern de revizie, iar cercetătoarea L. Sotnikova [139, p.218] menționează că auditul intern, fiind o parte componentă a controlului intern, reprezintă unul dintre cele mai efective, dar și cele mai costisitoare instrumente ale acestuia.

Nu în ultimul rând, trebuie de menționat că grupul de cercetători din Federația Rusă în frunte cu R. Alborov [115 p.14], prezintă auditul intern ca o activitate independentă în organizație pentru verificarea activității acesteia, în scopurile stabilite de organizație. Altfel spus, acesta reprezintă controlul intern al entității.

Analiza definiției atribuite auditului intern permite să tragem concluzia că în expunerile autorilor predomină tendința de a nu delimita conținutul termenilor de „audit intern” și „control intern”.

În același timp, este necesar de menționat că, odată cu modificarea tendințelor în dezvoltarea auditului intern, o parte dintre cercetători, cum ar fi A. Сохин [141, p.7], B. Sokolov [144, p.17] și P. Makeev [129, p.14] din Federația Rusă, încearcă tot mai mult să delimiteze conținutul auditului intern de cel al controlului intern. Autorii vizați subliniază că obiectivul de bază al controlului intern trebuie să includă elaborarea, implementarea și menținerea sistemului de control intern al entității, iar auditul intern urmează să efectueze evaluarea eficacității funcționării sistemului de control intern.

Dacă apelăm la rezultatele cercetătorului rus L. Severenkova [146, p.31], atunci constatăm că evoluția auditului intern în anii 60-70 ai sec. XX cunoaște o orientare asupra activității

operaționale a entității. Auditorii interni au început să se numească auditori „operaționali” cu scopul de a accentua atenția lor asupra activităților din domeniul operațional al companiilor, iar verificarea informațiilor de natură financiar-contabilă a trecut pe planul secund. În același timp, autorul menționează că, din punct de vedere strategic, omisiunea auditului intern al domeniului financiar-contabil în activitatea unei entități poate să conducă la incertitudine în realizarea altor funcții ale auditului și să influențeze negativ realizarea obiectivelor strategice planificate.

În continuarea acestor constatări, o contribuție importantă în definirea și stabilirea obiectivelor auditului intern a avut IIA, care începând cu a doua jumătate a sec. XX a emis norme proprii de audit intern, diferite de cele ale auditului extern. În continuare, acestea au devenit standarde de audit intern, care sunt într-o permanentă mișcare datorită evoluției societății ce se confruntă mereu cu noi provocări. Anume în standardele de audit intern se regăsesc noțiunile atribuite auditului intern. Pentru a pătrunde mai bine în esența definițiilor date auditului intern pe parcursul anilor de către IIA, s-a considerat necesar de a sistematiza activitatea de elaborare a standardelor acestuia în mai multe etape.

Tabelul 1.1. Sistematizarea activității de elaborare a standardelor de audit intern de către IIA

Anii	Caracteristica activităților realizate
1	2
1947	A avut loc redactarea „Declarației responsabilităților”, în care au fost definite obiectivele și domeniul de acțiune al auditului intern.
1974	Au fost elaborate primele standarde de audit intern, în care se regăsește noțiunea atribuită auditului intern.
1981, 1991 și 1995	Au fost revizuite standardele de audit intern ca consecințe ale evoluției auditului intern pe plan internațional.
1999	A fost creat un grup de lucru pentru a studia dacă există diferențe privind modul de aplicare a standardelor de audit intern pe plan internațional; de asemenea, concretizarea faptului dacă standardele pot fi îmbunătățite, cu prezentarea modului de realizare a perfecționării standardelor.
2002	Luând în considerare rezultatele studiului realizat în anul 1999, au fost actualizate standardele de audit intern.
2004	A fost realizată următoarea actualizare a standardelor de audit intern, s-a modificat definirea conceptului de audit intern prin introducerea unor elemente ale guvernantei corporative.
2009	Au fost actualizate standardele de audit intern, corespunzător sunt introduse noțiuni privind auditul tehnologiilor informaționale.
2017	A fost elaborată ultima versiune a standardelor de audit intern, unde sunt reflectate tendințele actuale în dezvoltarea acestuia.

Sursa: Elaborat de autor după N. Filevskaya [147] și L. Severenkova [146].

Astfel, în anul 1974, IIA definește auditul intern ca o evaluare independentă în interiorul organizației pentru verificarea și determinarea eficacității acesteia [60]. Această definiție este acceptată în acel moment de către grupul de savanți englezi, condusă de F.L. Defleez [122, p.15]. În opinia acestor autori, scopul auditului constă în a ajuta membrii organizației să-și

îndeplinescă cu eficacitate obligațiunile lor, iar auditul intern le oferă pentru aceasta datele analizei, evaluării; sfaturi și informații despre obiectele auditate. Autorii totodată evidențiază în calitate de funcție principală a auditului intern verificarea structurii de administrare internă a organizației și evaluarea nivelului de adecvare și eficacității acesteia.

Ca rezultat al studierii obiectivelor auditului intern, autorul a constatat că o abordare similară se regăsește și în lucrările savantului american J. Robertson [137, p.466-467]. Autorul dat concretizează serviciile prestate de auditorii interni, care includ: verificarea situațiilor financiare și sistemului de control contabil; analiza sistemelor de control, care asigură implementarea politicilor companiei, îndeplinirea planurilor, procedurilor, legilor și actelor normative; evaluarea aspectelor economice ale operațiunilor și eficacitatea acestora; analiza eficacității îndeplinirii programelor prin intermediul comparației rezultatelor obținute și a scopurilor propuse.

În opinia noastră, autorul american J. Robertson prin aceste interpretări „îngustează” conținutul termenului de audit intern, nu permite a dezvălui pe deplin esența acestuia.

Considerăm că o definiție mai exhaustivă din punctul de vedere al desfășurării conținutului este obținută după multiplele cercetări de IIA în anul 1999, care prevede că:

- auditul intern este o activitate independentă și obiectivă, care dă unei organizații o asigurare în ceea ce privește gradul de control deținut asupra operațiunilor, o îndrumă pentru a-i îmbunătăți operațiunile și contribuie la adăugarea unei plusvalori;

- auditul intern ajută această organizație să își atingă obiectivele, evaluând, printr-o abordare sistematică și metodică, procesele sale de management al riscurilor, de control și de conducere a întreprinderii, și făcând propuneri pentru a le consolida eficacitatea [60].

Continuarea cercetărilor în domeniul dat de către IIA, în anul 2004 a adus la realizarea a unei noi interpretări a conceptului de audit intern, prezentată în standardele de audit intern. Conform definiției actualizate, auditul intern este o activitate independentă, obiectivă de asigurare și de consultanță concepută pentru a crea valoare și pentru a îmbunătăți operațiunile unei organizații. Activitatea de audit intern ajută entitățile în îndeplinirea obiectivelor sale printr-o abordare sistemică și metodică care evaluează și îmbunătățește eficacitatea proceselor de guvernare, management al riscului și control [60]. Examinând conceptul dat, s-a constatat că noțiunea auditului intern prezentată diferă de cea precedentă prin introducerea unor noi elemente, și anume, ale guvernării corporative.

În opinia autorului, în context trebuie de menționat că există și alte păreri, spre exemplu, savantul Jacques Renard [63, p.61] consideră că folosirea cuvântului „activitate”, în locul termenului de „funcție” îl situează pe responsabilul său pe o poziție subalternă, ținând cont că activitatea este mai elementară decât o funcție. De asemenea, autorul consideră că auditul nu se

poate constitui ca fiind „activitatea” activităților examinate. Susținem opinia savantului nominalizat și considerăm că utilizarea termenului de „funcție” în contextul definiției auditului intern este mai adecvată din punctul de vedere al conținutului. În această ordine de idei, considerăm că interpretarea noțiunii de audit intern în momentul actual mai poate fi reevaluată, în urma unor cercetări mai aprofundate în auditul intern.

În ISA 610 „Utilizarea activității auditorului intern” [62], auditul intern este prezentat ca funcție a unei entități, care efectuează activități de asigurare și consultanță menite să evalueze și să îmbunătățească eficacitatea guvernantei, a proceselor de gestionare a riscului și de control intern ale entității. Subliniem faptul că, în ediția revizuită a standardului nominalizat, definiția atribuită auditului intern a fost actualizată și corespunde cu aspectele de bază din noțiunea prezentată de IIA în anul 2004. După cum vedem, în ISA 610 la definirea conceptului de audit intern este utilizat termenul de „funcție” în loc de „activitate”, fapt ce vine în sprijinul opiniei prezentate de autorul lucrării date.

Considerăm că unii autori, cum ar fi N. Filevskaya [147, p.21], au încercat să ia în considerare noile aspecte în evoluția conceptului de audit intern, menționate deja în lucrare, îl prezintă ca un ansamblu de proceduri analitice și de control pentru evaluarea independentă și obiectivă și verificarea obiectului auditului, în vederea prezentării unei informații veridice și oportune subiecților relațiilor corporative, care să contribuie la ridicarea eficacității proceselor de gestionare a riscurilor, controlului intern și guvernantei corporative.

În pofida faptului că autorul atestă rolul auditului intern în gestionarea riscului, în opinia noastră, totuși nu subliniază și ridicarea nivelului acestuia, identificându-l cu un ansamblu de proceduri analitice și de control.

Generalizând informațiile prezentate apariției, evoluției și funcțiilor exercitate de auditul intern, putem identifica principalele etape în dezvoltarea acestuia pe plan internațional (Tab. 1.2).

După autorul lucrării și rezultatele cercetării s-a constatat că, în RM, auditul intern este de dată recentă, implementarea acestuia este prevăzută de programul național de realizare a Planului de acțiuni „Moldova – Uniunea Europeană” [81, p.401]. Noțiunea auditului intern este prezentată în legislația Republicii Moldova care reglementează auditul public intern, și anume, Legea privind CFPI nr. 229 din 23.09.2010 [64] și Standardele Naționale de Audit Intern (SNAI) [78]. În actele nominalizate se regăsesc noțiuni identice atribuite auditului intern. Conform acestora, auditul intern este o activitate independentă și obiectivă de asigurare și consiliere, destinată să adauge valoare și să îmbunătățească activitatea unei entități publice. Acesta are menirea să ajute entitatea publică în atingerea obiectivelor sale, printr-o abordare sistemică și metodică, evaluând

Tabelul 1.2. Etapele evoluției auditului intern pe plan internațional

Anii	Etapa	Caracteristicile principale ale dezvoltării auditului
1	2	3
1941-1958	Formarea profesiei (etapa inițială)	În sarcinile auditului intern intră verificarea datelor financiar-contabile, îndeplinirea funcțiilor de revizie. Ordonatorii principali ai auditului intern este conducerea liniară – directorul financiar; în unele cazuri, auditorul intern activează în cadrul contabilității și se subordonează contabilului-șef.
1958-1978	Orientarea spre auditul operațional (etapa tranzitorie)	Alături de verificările în domeniul financiar-contabil, auditul intern efectuează verificarea sistemului de control intern și a altor sisteme în cadrul organizațiilor. Ordonatorii auditului este conducerea superioară și liniară a entităților, în fața directorului general sau directorului financiar al acestora.
1978-2002	Etapa de standardizare	Sunt elaborate și actualizate permanent standardele profesionale de audit intern. În standarde sunt stipulate conceptul, scopul și funcțiile auditului intern. Ordonatorii auditului este conducerea superioară și liniară a entităților, în fața directorului general sau directorului financiar al acestora.
2002-momentul actual	Etapa de extindere globală a auditului intern (etapa contemporană)	Auditul intern participă la perfecționarea procesului de gestionare a riscurilor, controlului intern și guvernantei corporative. Ordonatorii auditului – Consiliul de directori (comitetul de audit) și conducerea superioară executivă a companiilor, care determină direcțiile de activitate și sarcinile auditului intern. Pentru etapa dată, este caracteristică funcționarea auditului intern pe baza procedurilor standardizate și independența auditorilor față de conducerea liniară a entității.

Sursa: Elaborat de autor după A. Sonin [141] și L. Severenkova [146].

și îmbunătățind eficacitatea proceselor de management al riscului, control și guvernanță. Deci, constatăm că definiția dată corespunde interpretării actualizate a noțiunii de audit intern, elaborată de IIA cu unele concretizări aferente auditului public.

Cum s-a menționat mai sus, cercetarea propusă de autorul lucrării este bazată pe abordarea auditului intern în sectorul corporativ al RM. În pofida faptului că în momentul actual reglementarea auditului intern în RM cunoaște o abordare doar în sectorul public, iar în sectorul corporativ este format un „vid normativ” (îndemnat să aplice normele elaborate pentru sectorul public), se creează confuzia existenței a două forme de audit. Considerăm că viziunea asupra definirii conceptului de audit intern la nivel national trebuie să fie unică, deoarece nu pot exista diferite interpretări ale noțiunii acestuia: una pentru sectorul public și alta pentru sectorul corporativ. În sprijinul acestei constatări venim cu următoarele argumente:

1) nu există două forme distincte de audit intern, adică o formă pentru entitățile publice și alta pentru celelalte tipuri de entități, dar există particularități în organizarea și funcționarea auditului intern în aceste sectoare;

2) auditul intern este recunoscut și reglementat pe plan internațional. După cum a fost menționat anterior, organismul cu cea mai mare autoritate în rândul profesioniștilor este IIA. Întreaga activitate a IIA, reglementările efectuate sunt aplicabile tuturor persoanelor juridice,

indiferent de forma de organizare și tipul de proprietate, adică nu se face deosebire între „sfera publică” și „sfera privată”.

3) auditul intern este o funcție universală (susținem ideia înaintată de autorul Jacques Renard [63, p.61] prezentată supra) și se aplică tuturor entităților indiferent de sectorul în care activează.

Rezultatele cercetării în domeniul de abordare a auditului intern constituie un sprijin al expunerii autorului cu privire la concretizarea definiției auditului intern, care ar fi viabilă pentru toate entitățile, în baza următoarelor repere:

- funcție exercitată;
- independență și obiectivitate;
- aria de aplicabilitate;
- cine exercită auditul;
- furnizarea asigurării și consilierii;
- orientarea spre managementul riscurilor, controlului și a proceselor de guvernare.

În baza reperelor prezentate și constatărilor expuse de autor, propunem următoarea definiție actualizată a auditului intern: *„Auditul intern reprezintă o funcție realizată în mod independent și obiectiv în cadrul entităților din diferite sfere de activitate. Funcția auditului intern poate fi exercitată de către auditorii interni sau profesioniști din afara entității, care furnizează asigurare și consiliere pentru a aduce plusvaloare acestuia și a îmbunătăți operațiunile efectuate, pentru a sprijini entitatea în îndeplinirea obiectivelor sale prin implementarea unei abordări sistemice și metodice în evaluarea eficacității managementului riscurilor, a controlului și a proceselor de guvernare”*. Considerăm că interpretarea dată auditului intern, realizată de autor prin cercetări aprofundate, nu derivă conceptual de la definiția prezentată de IIA, cu excepția unei opinii separate a autorului cu privire la prezentarea auditului intern în calitate de funcție, și nu activitate. Concomitent, noțiunea dată permite înlăturarea confuziei existenței a două forme de audit intern: în sectorul public și, corespunzător, în sectorul corporativ.

Rezultatele cercetării în domeniul abordării auditului intern sunt prezentate de autor în mai multe materiale ale conferințelor științifice și publicații, printre care articolul: *„Considerații asupra apariției și evoluției auditului intern”*, care a fost publicată în tezele conferinței științifice internaționale [88, p.221-223].

Concluzionăm că studierea cercetărilor și publicațiilor în domeniul auditului intern de către cercetătorii din RM a dovedit că aceste surse nu conțin abordări suficiente și aprofundate cu privire la conceptul de audit intern. În special, aspectele studiate de către autorii autohtoni,

cum ar fi L. Cauș în articolele: „Implementarea și reglementarea auditului intern în Republica Moldova” [9], „Aspecte teoretice ale misiunii de audit intern” [10], „Abordări privind planificarea auditului intern” [11], „Planificarea misiunilor de audit intern” [12]; A. Iachimovchi în „Aspecte metodologice de planificare a auditului intern” [58], „Monitorizarea calității de audit” [59] și M. Ratcov în articolele „Auditul intern – actualitate și perspective” [95], „Rolul și funcțiile auditului intern” [96] se referă la auditul public intern și țin de reglementarea auditului intern, aspectele metodologice ale planificării activității de audit intern și a misiunilor de audit. În consecință, se atestă faptul necesității unor cercetări mai aprofundate în domeniul dat.

Generalizând opiniile diferiților autori prezentate în subcapitolul dat al tezei (totodată și prevederile actelor ce reglementează auditul) aferente conceptului și esenței auditului intern, ajungem la concluzia că, indiscutabil, acestea sunt într-o permanentă evoluție. Dacă, inițial, predomina tendința autorilor de a nu delimita conținutul termenilor de audit intern și control intern, între timp s-a reușit precizarea și chiar schimbarea poziției unor autori cu privire la abordarea auditului intern, ce a fost influențată de modificările semnificative ale economiei la nivel național și global, care au influențat și obiectivele de dezvoltare a unei entități în condițiile economiei concurențiale.

1.2. Considerații privind caracteristicile de bază și tipurile auditului intern

Auditul intern asigură și consultă managerii entităților la îndeplinirea obiectivelor acestora printr-o abordare sistemică și metodică care, cum deja a fost tratat în lucrare, în scopul evaluării eficacității proceselor de guvernare, management al riscului și control. În acest context, pentru implementarea și funcționarea adecvată a auditului intern, în opinia noastră, este necesar a lua în considerare și a aprofunda cercetările privind caracteristicile de bază ale acestuia.

Studierea abordărilor teoretice în literatura de specialitate aferente caracteristicilor de bază ale auditului intern, relevă unanimitatea opiniilor mai multor autori din domeniu.

În lucrările sale economistul C. Dolghi [24, p 6-7; 25, p.516-521; 26, p 43-50; 27, p.53-58; 28, p.283-285] prezintă caracteristicile principale ale auditului intern, care includ: universalitatea, independența și obiectivitatea, dar și periodicitatea. O abordare similară se regăsește și în lucrările cercetătorilor români M. Ghiță ș.a. [42, p.268-271; 43, p.258; 44] și I. Bostan I. [3, p.15]. Totodată, de aceeași părere este și cercetătorul autohton A. Iachimovschi [57, p.68]. Concluziile, la care au ajuns, au trezit interes de a studia și aprofunda conținutul caracteristicilor de bază ale auditului intern.

Universalitatea funcției de audit intern, după opinia autorului tezei, este necesar a fi înțeleasă în raport cu aria de aplicabilitate, scopul urmărit și profesionalismul auditorilor interni, deoarece acesta funcționează atât în sectorul privat, cât și în sectorul public. Dacă facem comparație cu auditul financiar extern, constatăm că auditul intern are o arie mai extinsă și cuprinde toate activitățile desfășurate în cadrul entității, inclusiv cele de natură financiar-contabilă. Practica auditului intern denotă faptul că activitățile financiar-contabile reprezintă 20-25% [140, p.55] din ansamblul activităților care fac obiectul auditului intern. După cum cunoaștem, auditul intern are scopul de a ajuta managerii să stăpânească și să amelioreze activitatea entității, deci auditorii interni trebuie să aibă posibilitatea de a audita fiecare activitate din cadrul acesteia. În consecință, auditul intern este exercitat de către specialiști din diverse domenii profesionale și culturale, fapt ce este expres stipulat și în standardele de audit intern [105, p.1-36] conform ultimelor revizuri efectuate de către IIA.

Standardele de audit intern stabilesc necesitatea deținerii cunoștințelor, abilităților și altor competențe indispensabile îndeplinirii responsabilităților individuale. Totodată, auditorii interni trebuie să aibă o idee clară și exactă asupra mediului pe care-l auditează, să înțeleagă și să dobândească cunoștințe despre cultura entității. Spre exemplu, un auditor al tehnologiilor informaționale va fi considerat un profesionist, dacă posedă cunoștințe temeinice în tehnologiile informaționale ale entității și, în plus, cunoaște bine practicile auditului intern, în același timp cerințele date țin de altă profesie, numai nu de competența auditorilor interni.

În continuare, examinăm independența și obiectivitatea în calitate de caracteristici ale auditului intern, care rezidă din însăși noțiunea acestuia. ISPPIA 1100 „Independență și obiectivitate” [105, p.8] stipulează cerința de independență în exercitarea auditului intern, iar auditorii interni implicați în misiune trebuie să dea dovadă de îndeplinirea responsabilităților care le revin. Independența este interpretată de standardul nominalizat ca libertate în raport cu condițiile, care amenință capacitatea auditorilor interni de a-și îndeplini obligațiunile sale într-un mod nepărtinitor, iar obiectivitatea, ca atitudine mentală imparțială, ce presupune ca raționamentul profesional al auditorilor interni să nu fie influențat de alte persoane.

Interpretarea independenței auditului intern de către acest act normativ menționat, are în vedere atât independența serviciului de audit intern din cadrul entității, cât și independența fiecărui auditor în parte, ce acordă servicii profesionale în domeniu sau face parte din grupul de lucru. Conform ISPPIA 1110 „Independența organizațională” [105, p.8], independența organizațională se asigură în caz, dacă conducătorul compartimentului de audit intern raportează rezultatele activității celui mai înalt nivel ierarhic din entitate, iar independența fiecărui auditor intern este asigurată prin obiectivitatea acestora, care constă în atitudine imparțială, nepărtinitoare

și evitarea conflictelor de interese. Totodată, independența individuală a auditorilor interni este atinsă în condițiile, în care aceștia sunt independenți de activitățile pe care le auditează. La modul practic, conform tratărilor [56, p.19; 39, p.343-353] aceasta presupune:

- neimplicarea în elaborarea și implementarea controlului intern al entității;
- lipsa relațiilor personale, financiare și oficiale cu persoanele auditate;
- absența intereselor financiare și politice față de activitățile auditate;
- neexistența responsabilităților în activitățile sectorului auditat.

Cadrul Internațional de Practici Profesionale în Auditul Intern (IPPF) prevede cerințe concrete de realizare a independenței funcției de audit intern în promovarea așteptărilor înalte, atât din partea utilizatorilor informațiilor furnizate de auditul intern, cât și din partea societății în ansamblu. În pofida acestui fapt, actualmente nu putem confirma o independență absolută a auditorilor interni, deoarece independența absolută a auditorilor interni constituie un imperativ teoretic, realizarea căruia în practică este limitat prin faptul existenței compartimentului de audit intern ca unitate structurală a entității și conformitatea acestuia cu strategia și politicile generale ale acesteia. Totodată, independența este afectată de situația în care auditorii interni nu conștientizează, sau nu doresc să conștientizeze importanța acesteia în activitățile pe care le realizează.

Considerăm că o independență reală se poate de atins numai prin profesionalismul persoanelor care activează în domeniu, prin înțelegerea de către acestea a semnificației responsabilităților pe care și le asumă. În această ordine de idei, susținem opinia practicienilor auditului intern [43, p.275; 110, p.1181-1192; 109, p.16-22], care consideră că un adevărat profesionist este acela care descoperă disfuncții importante, efectuează recomandări pertinente și se implică în viața entității prin îmbunătățirea performanței acesteia.

În pofida acestor considerente și din cauza absenței unei independențe absolute a auditorilor interni, în momentul actual utilizatorii externi ai informațiilor au rezerve în privința comunicărilor și nu se bazează pe datele verificate numai de auditorii interni, dar evaluează mai înalt credibilitatea auditului extern al situațiilor financiare și misiunilor speciale.

Evoluția conceptului de audit intern, cum a fost constatat, cunoaște o serie de modificări, fapt ce a contribuit la survenirea modificărilor în caracteristicile inerente ale acestuia. Astfel, analiza noțiunii actuale a auditului intern relevă lărgirea esenței auditului intern, și anume, acordarea asigurării și consilierii. Constatările anterioare au demonstrat că, în ultimii ani domeniul acordării asigurării și consilierii s-a extins semnificativ și include mai multe direcții, dintre care și managementul riscurilor, controlul intern și guvernanta corporativă. În cadrul acordării asigurării se instituie o analiză obiectivă a probelor de audit în scopul efectuării unei evaluări independente

și obiective, și expunerea opiniei asupra eficacității sistemelor, proceselor și operațiunilor entității. Componenta de asigurare și consiliere reprezintă particularități prin care auditul intern se distinge categoric de alte activități de control, iar tendințele actuale în dezvoltarea acestuia devin funcții de bază ale auditului intern.

Pentru a pătrunde în esența funcțiilor de asigurare și consiliere atribuite auditului intern conform ultimelor tendințe ale evoluției lui, autorul tezei prezintă diferențele dintre acestea (Tab. 1.3).

Tabelul 1.3. Interpretarea diferențelor atribuite funcțiilor de asigurare și consiliere ale auditului intern

Criterii de diferențiere	Funcții	
	Asigurare	Consiliere
1	3	4
1. Caracterul relației	Client-auditor-sistem auditat	Client-auditor
2. Clientul	Consiliul director, managementul de vârf executiv	Managementul liniar
3. Scopul	Evaluarea siguranței și eficacității managementului riscurilor, controlului și guvernantei corporative	Contribuția la majorarea eficacității activității, evaluarea noilor sisteme și proceduri din punct de vedere al riscurilor potențiale.
4. Caracteristica activității	Auditorul determină natura și volumul de lucru.	Clientul stabilește natura și volumul de lucru.
5. Prezentarea rezultatelor	Opinia de audit expusă într-un raport formal	Recomandări sub formă de raport, ori sub altă formă coordonată cu clientul.
6. Monitorizarea recomandărilor	Monitorizarea obligatorie a recomandărilor	Monitorizarea recomandărilor nu este obligatorie, necesitatea acesteia este stabilită de către client.

Sursa: Elaborat de autor după A. Sonin [141] și V. Nicula [77].

Din datele tabelului prezentat, observăm o serie de criterii utilizate la identificarea particularităților distinctive dintre funcțiile de asigurare și consiliere ale auditului intern. Astfel, de rezultatele funcției de asigurare sunt cointeresați consiliul director și managementul de vârf executiv al entității, iar funcția de consiliere reprezintă prerogativa managementului liniar. În așa mod, prin intermediul funcției de asigurare, se realizează evaluarea eficacității managementului riscurilor, controlului și guvernantei corporative, iar funcția de consiliere își atestă contribuția sa la majorarea eficacității activității entității, luând în considerare riscurile potențiale.

Studiind practica auditului intern, s-a constatat că apar probleme aferente stabilirii raportului de timp, pe care trebuie să-l acorde auditorii activităților de asigurare și consiliere. Unii auditori pledează pentru oferirea unui volum de timp mai mare pentru activitățile de asigurare decât pentru cele de consiliere. Aceștia consideră că în cazul în care auditorii interni mai mult

timp sunt încadrați în activități de consiliere, corespunzător se majorează amenințările asupra obiectivității acestora, deoarece domeniile consultate în continuare urmează a fi verificate tot de ei. În favoarea afirmațiilor lor, ei aduc ca exemplu declanșarea marilor scandaluri din sectorul corporativ din SUA și Europa și consideră că valoarea adevărată a auditului intern pentru entitate constă în acordarea asigurărilor independente și obiective.

În același timp, practicienii în domeniul auditului intern consideră că activitățile de consiliere sunt mai benefice anume la etapa de implementare sau modificare a sistemelor, politicilor și procedurilor.

Studiul practicii internaționale aferente întrebării nominalizate denotă faptul existenței diferitelor abordări ale acesteia. Conform datelor furnizate de Institutul Francez de Audit și Control Intern [92, p.13], în unele companii raportul dintre activitățile de asigurare și cele de consiliere reprezintă aproximativ 80/20, adică 80% de timp revine misiunilor de asigurare, iar 20% – misiunilor de consiliere. În companiile din Federația Rusă 95% se alocă misiunilor de asigurare, corespunzător 5% – celor de consiliere [141].

În opinia noastră, activitățile de asigurare sunt primordiale în exercitarea auditului intern, iar raportul dintre misiunile de asigurare și cele de consiliere trebuie să fie dictat de necesitățile interne de moment ale managementului entității, de particularitățile de activitate și dezvoltare ale acesteia. În ansamblu, efectuarea misiunilor nominalizate trebuie să asigure atingerea scopului auditului intern, stabilit de standardele de audit intern, care constă în îmbunătățirea activității entității prin oferirea recomandărilor pertinente, menite să amelioreze eficacitatea sistemelor și proceselor aferente [89, p.282-285].

Considerăm că, pe lângă caracteristicile inerente ale auditului intern abordate mai sus, putem evidenția o caracteristică nouă, ce rezidă în modificările parvenite în evoluția conceptului de audit intern – aducerea valorii entității. Funcția de audit intern aduce valoare atât entității, cât și factorilor interesați de această activitate, în condițiile când sunt luate în considerare strategiile, obiectivele și riscurile, de asemenea se furnizează asigurare obiectivă și relevantă; contribuind în același timp la eficacitatea și eficiența proceselor de guvernare, managementul riscului și control.

În legătură cu faptul că, în ultimul timp, a crescut semnificația și rolul auditului intern, atât pe plan internațional, cât și național, considerăm oportun de a dezvolta în cadrul cercetării studiarea tipurilor de audit, cu evidențierea totodată a tipurilor de audit intern. Aceasta va contribui la eliminarea neînțelegerilor dintre auditori și cei auditați, deoarece întrebările ce țin de elucidarea tipurilor de audit sunt insuficient studiate în literatura economică autohtonă.

Abordări aferente tipurilor de audit, inclusiv a auditului intern se regăsesc mai mult în lucrările și publicațiile cercetătorilor în domeniu din străinătate. După savanții A.A. Arens și J.K.

Lobbecke [1, p.14-15], există trei tipuri fundamentale de audit: auditul situațiilor financiare, audit operațional și audit ale conformității. Luând în considerare acest aspect, în continuare vom aborda problema raportării auditului intern la una dintre categoriile fundamentale de audit menționate de acești autori și vom prezenta succint conținutul categoriilor de audit nominalizate.

Auditul situațiilor financiare este efectuat pentru a se determina dacă situațiile financiare în ansamblu sunt prezentate în acord cu anumite criterii. Aceste criterii reprezintă principiile contabile general-acceptate. Situațiile financiare incluse în acest audit sunt: bilanțul, situația de profit și pierdere, situația modificărilor capitalului propriu și situația fluxurilor de numerar, de asemenea, notele și anexele corespunzătoare.

Auditul operațional reprezintă analiza oricărei porțiuni a procedurilor și metodelor operaționale ale unei organizații, în scopul evaluării eficienței și eficacității lor. După încheierea unui audit operațional, managerii așteaptă recomandări pentru ameliorarea activității operaționale. De exemplu, evaluarea eficienței prelucrării operațiunilor legate de salarii în cadrul unui sistem computerizat nou-instalat.

Auditul de conformitate este organizat în scopul de a determina dacă entitatea examinată respectă anumite proceduri, reguli sau reglementări definite de o autoritate supraordonată. Spre exemplu, examinarea acordurilor contractuale cu instituțiile financiare și cu alți creditori pentru a se asigura că entitatea respectă clauzele juridice stabilite.

Ca rezultat al analizei conținutului tipurilor fundamentale de audit s-a constatat că auditul intern nu poate fi raportat distinct la una dintre categoriile fundamentale de audit. Considerăm că auditul intern înglobează aspectele celor trei tipuri de audit. În sprijinul acestei idei, venim cu următoarele argumente: în sarcinile auditului intern pot intra: examinarea de conformitate a situațiilor financiare cu cadrul general de raportare aplicabil la entitate; totodată, auditorii interni pot efectua misiuni de audit aferente evaluării informațiilor în luarea de decizii privind achiziționarea unor mijloace fixe noi, sau evaluarea eficienței informației din cadrul prelucrării vânzărilor.

Studiul literaturii de specialitate și practicii internaționale și celei autohtone a constatat că auditul este divizat în două mari categorii: audit extern și audit intern.

Legislația din RM, la situația existentă din 01.01.2019, prevede auditul în calitate de examinare independentă a rapoartelor financiare anuale, a rapoartelor financiare anuale consolidate și a altor informații, aferente acestora ale entității auditate pentru exprimarea unei opinii profesionale a auditorului asupra corespunderii lor, sub toate aspectele semnificative, cerințelor stabilite față de aceste rapoarte. Este necesar de menționat că această definiție se referă la noțiunea de audit extern. Între timp, în lucrările unor cercetători autohtoni, cum ar fi S.

Slobodeanu [101, p.23-24], a fost concretizată definiția auditului, care îl prezintă ca un proces de examinare profesională și independentă de către o persoană autorizată, prin raportarea la criteriile stabilite ale informațiilor conținute în situațiile financiare, în vederea exprimării unei opinii motivate asupra prezentării fidele, sub toate aspectele semnificative, a situației patrimoniale și a rezultatelor obținute.

Susținem definiția formulată de autor, deoarece aceasta este concretizată în baza pilonilor de referință, cum ar fi: proces de examinare, independență, persoana care efectuează auditul, necesitatea raportării la criteriile stabilite și criteriul semnificației în prezentarea fidelă a informațiilor auditate. Totodată, trebuie să menționăm că în legislația nouă aferentă auditului, și anume, în Legea privind auditul situațiilor financiare [65] nu se regăsește noțiunea auditului.

Autorul tezei a examinat conceptul de audit intern în paragraful precedent al cercetării de față, în cadrul căruia au fost examinate detaliat evoluția noțiunii de audit intern și au fost prezentate interpretările definiției atât în lucrările și publicațiile specialiștilor din domeniu, cât și în actele ce reglementează activitatea de audit. Concomitent, considerăm oportun de a examina mai profund relațiile dintre auditul intern și auditul extern. Aprofundarea studiului dat va permite de a elimina neclaritățile existente în exercitarea practică a acestor activități. După cum menționează și cercetătorii M. Ghiță ș.a. [42, p.277] și A. Sonin [141] auditul intern s-a născut prin desprinderea unor activități incorporate inițial în activitățile realizate de auditul extern. În realitate, cele două activități sunt diferite, însă linia de delimitare dintre ele este una sensibilă și mai puțin sesizabilă, chiar și pentru profesioniștii în domeniu. În Anexa 2 autorul prezintă caracteristicile comparative ale auditului intern și auditului extern, ce au fost constatate ca rezultat al studiului realizat.

Concomitent menționăm și unele similitudini între auditul intern și auditul extern, care se reduc la următoarele aspecte [44]:

- misiunile de audit se derulează pe baza unor standarde profesionale acceptate;
- auditorii sunt persoane independente;
- în misiunile de audit, analiza informațiilor se efectuează pe baza unor procedee și tehnici unanim recunoscute în domeniu, care furnizează auditorului probe de audit, de asemenea se efectuează o analiză profesionistă a unor informații în vederea expunerii unei opinii responsabile și independente;
- există restricția de a realiza sarcini operaționale ale entității, cum ar fi: avizarea angajamentelor, aprobarea tranzacțiilor și a operațiunilor contabile sau elaborarea procedurilor de control intern.

În această ordine de idei cercetătorul S. Slobodeanu [101, p.27] este de părerea că auditul intern are multe aspecte comune cu auditul extern în partea ce ține de esența și tehnicile exercitării și poate contribui la reducerea semnificativă a caracterului și volumului testelor de detaliu, aplicate de echipa de audit extern, în condițiile unei încrederi ridicate în eficiența controlului intern al entității auditate. Dar putem menționa că, în practică, este foarte eficientă colaborarea dintre auditul intern și cel extern, iar auditul intern constituie o asistență pentru auditul extern, fiindcă auditorul extern poate să utilizeze constatările și recomandările auditorului intern în scopul exprimării opiniei sale. Totodată, este necesar să precizăm că standardele internaționale prevăd unele aspecte ale colaborării auditorilor interni cu auditorii externi. Spre exemplu, ISPPIA 2050 „Coordonarea și încrederea” [105, p.17] stabilește cerința schimbului de informații și coordonarea activităților cu ceilalți prestatori externi de servicii de asigurare și de consiliere, astfel încât să asigure o acoperire adecvată a activităților și să minimizeze suprapunerile, iar ISPPIA 2440 „Difuzarea rezultatelor” [105, p.28] stipulează responsabilitatea conducătorului activității de audit intern de a comunica rezultatele părților relevante.

Prevederile cu referire la colaborarea dintre auditul intern și cel extern se conțin și în ISA 610 “Utilizarea activității auditorilor interni” [62], care prevede utilizarea activității auditorilor interni pentru obținerea de probe de audit și utilizarea acestora în furnizarea de asistență directă sub coordonarea, supravegherea și revizuirea auditorului extern. Utilizarea activității auditorilor interni poate modifica natura sau plasarea în timp, sau reduce amploarea procedurilor de audit ce urmează a fi efectuate direct de către auditorul extern.

În opinia autorului tezei, pentru a determina dacă activitatea auditorilor interni poate fi utilizată în contextul auditului, auditorul extern trebuie să evalueze mai multe aspecte, dintre care:

- măsura în care statutul organizațional, procedurile și politicile relevante ale funcției de audit intern sprijină obiectivitatea auditorilor interni;
- nivelul de competență al auditorilor interni;
- măsura în care funcția de audit intern aplică o abordare sistemică și disciplinată, inclusiv un control al calității.

În opinia mai multor cercetători, printre care și opinia cercetătorului din România M. Ghiță [43, p.215], la fel și a economistului autohton C. Dolghi [24, p.14], există trei tipuri de audit intern: audit de sistem, audit de performanță și audit de conformitate.

Autorii nominalizați au aceeași viziune în privința definirii auditului de conformitate ca și savanții A.A. Arens și J.K. Lobbecke [1, p.14], iar auditul de sistem este prezentat ca o evaluare de profunzime a sistemelor de conducere și control intern, în scopul de a stabili dacă acestea

funcționează economic, eficace și eficient, pentru identificarea deficiențelor și formularea de recomandări pentru corectarea acestora. Auditul performanței examinează dacă criteriile stabilite pentru implementarea obiectivelor și a sarcinilor entității sunt corecte pentru evaluarea rezultatelor și apreciază dacă rezultatele sunt conforme cu obiectivele.

Aceeași abordare privind tipurile de audit intern le găsim și în publicațiile cercetătorilor I. Oprean, I. Popa, R. Lenghel [77, p.102], care dezvoltă în continuare noțiunea auditului performanțelor și menționează că acesta îmbracă două forme: auditul managerial și auditul operațional. Auditul managerial pune un diagnostic asupra procesului formalizat de elaborare și armonizare a deciziilor și de comunicare a lor către toate sectoarele sau persoanele interesate. Rolul auditului managerial este de a furniza consiliere managementului prin recomandări ce țin de procedurile de lucru (care trebuie introduse sau modificate) și managementul resurselor umane etc. Pe când auditul operațional analizează riscurile din diferite sectoare de activitate și face recomandări pentru eliminarea deficiențelor, pentru ameliorarea controlului intern din sectorul respectiv în vederea creșterii performanțelor și atingerii obiectivelor.

În urma acestor examinări, s-a constatat că utilizarea termenului de *audit operațional* provoacă multe controverse. Autorului M. Ghiță. în publicațiile sale [43, p.222] identifică un șir de criterii, în baza cărora auditul intern poate fi definit ca audit de gestiune, și reprezintă o parte componentă a controlului intern al entității, având un rol semnificativ în exercitarea acestuia. În același timp, cercetătorii români B. Preda și L. Hurloiu [93, p.17] sunt de părerea că activitatea de audit operațional se apropie mai curând de consultanță managerială decât de ceea ce se înțelege în mod normal prin audit.

Totodată, autorii A.A. Arens și J.K. Lobbecke [1, p.911] preferă conceptele de *audit managerial* sau *audit de gestiune* în locul noțiunii de *audit operațional* în care includ, de asemenea, evaluarea mecanismelor de control intern și chiar testarea eficacității acestora. Autorii nominalizați susțin că realizarea unui audit operațional și raportarea rezultatelor acestuia sunt mai greu de definit, în comparație cu auditul situațiilor financiare și auditul conformității. Definirea criteriilor de evaluare a informațiilor din cadrul unui audit operațional, în opinia noastră, este o problemă de ordin subiectiv.

Autorii nominalizați, de asemenea, consideră că există trei categorii largi de audituri operaționale, cum ar fi: funcționale, organizaționale și misiunile speciale. Auditul funcțional se referă la una sau mai multe funcții ale unei entități. Spre exemplu, ar putea viza funcția de evidență a salariilor în raport cu o subdiviziune a entității sau cu entitatea în ansamblu. Un audit funcțional prezintă avantajul de a permite o specializare a auditorilor [1, p.914]. Auditul organizațional abordează subdiviziunile unei entități: filială, departament etc. Misiunile speciale

de audit sunt inițiate la cererea managerilor entității, spre exemplu, determinarea cauzelor ineficienței unui sistem de tehnologii informaționale.

În opinia noastră, organizarea auditului funcțional și a celui organizațional este relevant pentru companiile mari internaționale, care dețin un număr mare de auditori interni. Pentru practica auditului intern din RM, abordarea dată nu este justificată, deoarece presupune costuri înalte ale auditului.

Unii autori identifică auditul operațional cu auditul managerial. Astfel, în opinia lui C. Horngren [160, p.7], auditul managerial constă în supraveghere, care este destinată pentru a determina dacă se îndeplinesc politicile și procedurile, instituite de conducerea de vârf a entității.

După părerea cercetătorilor J. Robertson. și T.Louwens [165, p.28], auditul managerial, care uneori îl numesc operațional sau de eficacitate, reprezintă studierea operațiunilor în scopul elaborării recomandărilor aferente utilizării economice și cu eficacitate a resurselor, atingerii obiectivelor afacerilor în corespundere cu politicile companiei. După cum vedem, autorii consideră că realizarea auditului managerial permite conducerii să asigure controlul asupra îndeplinirii hotărârilor, îndreptate spre ridicarea eficacității activității entității.

În opinia autorului G. Cosserat [153, p.87], nu există deosebiri între conceptele de *audit operațional*, *audit de gestiune* și *audit managerial*; acestea având același conținut.

În urma analizei opiniilor prezentate aferente conceptului auditului operațional, considerăm că auditul operațional este cel care testează eficiența și eficacitatea tuturor componentelor unei entități, inclusiv a controlului intern. Scopul de bază al testelor de audit trebuie să constituie furnizarea de informații, care vor sta la baza deciziilor de majorare a eficienței și eficacității entității în ansamblu.

Generalizând studiul literaturii de specialitate și publicațiile cercetătorilor din Federația Rusă, am constatat că unii autori pledează pentru o clasificare a tipurilor de audit intern în situația unei mai mari detalieri a acestora. Astfel, cercetătorii B. Sokolov și V. Rukin [146, p.173] definesc auditul intern ca element - cheie al sistemului de control intern. Autorii diferențiază tipurile de audit intern în funcție de:

- 1) nivelul ierarhiei corporative;
- 2) particularitățile funcționale ale proceselor de afaceri.

După primul criteriu, autorii disting: auditul corporației în întregime; auditul societății-mamă și altor structuri de afaceri, iar după criteriul al doilea sunt evidențiate: auditul de marketing; auditul tehnologic; auditul organizațional; auditul economic; auditul social; auditul ecologic și auditul legal.

Concomitent, cercetătorii E. Nikiforova și I. Shumilova [133, p.173] optează pentru clasificarea auditului intern după mai multe criterii, cum ar fi: structura obiectelor auditate; sarcinile auditului intern; periodicitatea efectuării; relația cu auditul extern; funcțiile auditului intern. Anume diferențierea auditului intern după funcțiile acestuia cel mai mult se apropie de clasificările întâlnite în practica internațională.

Din studiul prezentat mai sus, rezultă faptul existenței de diferite abordări în clasificarea tipurilor auditului intern. Totodată, se poate de evidențiat similitudinea părerilor autorilor aferente utilizării în calitate de criteriu de clasificare – funcțiile auditului intern.

Alt grup de autori din Federația Rusă optează pentru o prezentare mai sintetică a auditului intern. Astfel, cercetătorul A. Sonin [141, p.21] reliefează următoarele tipuri de audit intern: auditul financiar, auditul operațional, auditul de conformitate, auditul tehnologiilor informaționale și auditul în domeniul protecției mediului înconjurător. Autorul menționează că auditul în domeniul protecției mediului înconjurător este comparativ un nou tip de audit, necesitatea exercitării acestuia este dictată de creșterea preocupării societății aferente întrebărilor ce țin de securitatea ecologică și îndeplinirea legislației în domeniul respectiv. Cercetătorul prezintă informații despre volumul de timp pe care îl consumă auditorii interni pentru efectuarea tipurilor de audit menționate. Statistica companiilor străine arată că, din volumul total de timp, la efectuarea auditului intern aproape jumătate îi revine auditului operațional și $\frac{1}{4}$ – auditului financiar. În ultimul timp, conchide autorul, se majorează rapid timpul alocat pentru auditul tehnologiilor informaționale.

Aprofundarea cercetărilor date confirmă că stadiul cel mai nou al cercetării în domeniul auditului intern aduce în vizor un nou tip de audit intern - auditul strategiei entității, care se regăsește în practica internațională. Revizuirea literaturii de specialitate pe plan internațional a permis să identificăm diferite abordări în definirea acestuia.

Astfel, cercetătorul din România Mitac M. [75, p.61-66], prezintă auditul strategiei ca o confruntare între toate politicile și strategiile entității cu mediul în care aceasta se află pentru verificarea coerenței globale. Autorul menționează că rolul auditorului intern în cadrul auditului strategiei entității se limitează la semnalarea incoerențelor direcției generale, responsabilă demodificarea parțială sau fundamentală a unor puncte pentru a asigura coerența globală. Considerăm că, pentru efectuarea acestui audit, este nevoie de auditori de înaltă calificare, cu competențe profesionale serioase.

În același timp, în opinia cercetătorilor A. Petrova și E. Pokivaylova [135, p.385-389], auditul strategiei reprezintă proceduri analitice, care permit evaluarea obiectivității strategiei elaborate și rezultatele punerii sale în aplicare în corespundere cu interesele utilizatorilor

(proprietari, investitori, angajații entității), condițiile de mediu extern și intern și cu actele normative în vigoare. După cum s-a constatat, autorii nominalizați mai sus identifică diferite obiective ale auditului strategiei.

Alți autori, cum ar fi M. Melnik [131, p.304], I. Bogataya, I. Alekseeva [117, p.199-207], O. Gudenitsa, L. Shishov [120, p.230] identifică auditul strategiei ca o parte componentă a auditului managerial.

Considerăm că elaborarea și evaluarea strategiei dezvoltării entității este o funcție de bază a managementului, corespunzător auditul strategiei este o dezvoltare a auditului managerial, iar exercitarea acestuia solicită auditori cu un înalt nivel de calificare, care posedă competențe profesionale în domeniul dat. Totodată, scoaterea în evidență a deficiențelor în realizarea strategiei entității contribuie la atingerea unui nivel înalt al performanței acesteia.

În acest context, autorul propune abordarea tipurilor auditului intern cu un grad mai înalt de sintetizare, care ia în considerare funcțiile de asigurare și consiliere:

- audit de sistem, în care este inclus auditul financiar și auditul tehnologiilor informaționale;
- auditul performanței, cu includerea în acesta a auditului operațional și a auditului strategiei entității;
- audit de conformitate, în interpretarea tradițională a acestuia.

Abordări detaliate privind examinarea tipurilor de audit intern se conțin în publicațiile științifice ale autorului tezei și în rezultatele prezentate la forumurile științifice [91, p.[536-539].

Analiza aspectelor problematice ale independenței auditului intern, stabilirea raportului de timp, pe care trebuie să-l acorde auditorii activităților de asigurare și consiliere au format obiectivele cercetării realizate în prezentul paragraf de către autor. Totodată, în urma analizei abordărilor diferiților autori aferente tipurilor de audit, propunem o clasificare a tipurilor de audit intern, la baza căreia se află funcțiile actuale ale acestuia în cadrul unei entități ce activează în condițiile economiei concurențiale.

1.3. Concluzii la capitolul 1

1. Cercetarea conceptelor teoretice ale auditului intern, precum și a aspectelor apariției și evoluției acestuia, organizarea și funcționarea auditului intern în sectorul corporativ au generalizat o serie de concluzii privind definiția, caracteristicile și diversificarea tipurilor de audit intern, insuficiența studierii acestuia în literatura științifică de specialitate din țara noastră, cât și în lucrările autorilor din străinătate. Constatăm că apariția și evoluția auditului intern este

indispensabil de a fi studiată în contextul dezvoltării auditului în general. Studiul dat a permis autorului să identifice momentul și premisele apariției auditului intern.

2. Actualmente, auditul intern cunoaște o reglementare în sectorul public, iar în sectorul corporativ se reliefează un „vid normativ”, creând astfel confuzia existenței a două forme de audit. Autorul constată că trebuie să existe o viziune unică asupra definirii conceptului de audit intern, pentru că nu pot exista diferite interpretări ale noțiunii acestuia: una pentru sectorul public și alta pentru sectorul privat.

3. Examinarea lucrărilor și a publicațiilor în domeniul auditului intern ale cercetătorilor din RM a dovedit că aceste surse nu conțin abordări suficiente și amănunțite cu privire la conceptul de *audit intern*. Analiza definițiilor atribuite auditului intern prezentate în literatura economică străină, demonstrează faptul că o parte dintre autori nu delimitează conținutul termenilor de *audit intern* și *control intern*. Autorul constată că aceste interpretări „îngustează” conținutul termenului de audit intern și nu permite de a dezvălui pe deplin esența acestuia. Autorul concretizează noțiunea de *audit intern*, care ar fi viabilă pentru toate entitățile, în baza următoarelor repere: funcția exercitată; independență și obiectivitate; aria de aplicabilitate; executorii auditului; furnizarea asigurării și consilierii; orientarea spre managementul riscurilor, controlului și a proceselor de guvernare.

4. Analiza critică de către autorul tezei a diferitelor interpretări ale noțiunii de audit intern i-a permis aprofundarea acesteia prin următoarea definiție: „*Auditul intern reprezintă o funcție realizată în mod independent și obiectiv în cadrul entităților din diferite sfere de activitate. Funcția auditului intern poate fi exercitată de către auditorii interni sau profesioniști din afara entității, care furnizează asigurare și consiliere pentru a aduce plusvaloare acesteia și a îmbunătăți operațiunile efectuate, pentru a sprijini entitatea la îndeplinirea obiectivelor sale prin implementarea unei abordări sistemice și metodice în evaluarea eficacității managementului riscurilor, a controlului și a proceselor de guvernare*”. Noțiunea dată, în opinia noastră, permite înlăturarea confuziei existenței a două forme de audit intern: în sectorul public și, corespunzător, în sectorul corporativ. Totodată, autorul afirmă prin constatările prezentate că utilizarea termenului de „funcție” în loc de „activitate” este mai adecvată din punctul de vedere al conținutului.

5. Autorul a constatat că, în practica auditului intern, apar unele probleme aferente gradului de independență a auditorilor interni. Actualmente, nu s-a demonstrat o independență absolută a auditorilor interni. Independența absolută a auditorilor interni constituie un imperativ teoretic, realizarea căruia în practică este limitat prin faptul existenței compartimentului de audit intern ca unitate structurală a entității și conformitatea acestuia cu strategia și politicile generale ale entității. Autorul a constatat că o independență reală poate atinsă numai prin profesionalismul

persoanelor care activează în domeniu, prin înțelegerea acestora a semnificației responsabilităților pe care și le asumă. Autorul pune în evidență o caracteristică nouă, ce rezidă din modificările parvenite în evoluția conceptului de audit intern – furnizarea valorii entității, în condițiile când sunt luate în considerare strategiile, obiectivele și riscurile, de asemenea, se furnizează asigurare obiectivă și relevantă; contribuind, în același timp, la eficacitatea și eficiența proceselor de governanță, managementul riscului și control.

6. Analiza noțiunii actuale a auditului intern relevă lărgirea esenței acestuia, și anume, acordarea asigurării și consilierii. Componenta de asigurare și consiliere reprezintă particularități prin care auditul intern se distinge categoric de alte activități de control. În practica auditului intern apar probleme aferente stabilirii raportului de timp, pe care auditorul trebuie să-l acorde activităților de asigurare și consiliere. Autorul tezei constată că activitățile de asigurare sunt primordiale în exercitarea auditului intern, iar raportul dintre misiunile de asigurare și cele de consiliere trebuie să fie dictat de necesitățile interne de moment ale managementului entității, de particularitățile de dezvoltare ale acesteia.

7. În literatura economică autohtonă și cea străină, actualmente aspectele ce țin de elucidarea tipurilor de audit, inclusiv a auditului intern, sunt insuficient studiate. Dezvoltarea studiului dat al autorului tezei a adus la concluzia că auditul intern nu poate fi raportat distinct la una dintre categoriile fundamentale de audit – auditul situațiilor financiare, auditul operațional și auditul conformității. Auditul intern înglobează aspectele celor trei tipuri de audit, dar rezultatele obținute demonstrează că nu există o viziune unică asupra clasificării auditului intern. Pornind de la constatările date, autorul recomandă abordarea tipurilor auditului intern cu un grad mai înalt de sintetizare, care ia în considerare și funcțiile de asigurare și de consiliere: auditul de sistem, în care este inclus auditul financiar și auditul tehnologiilor informaționale; auditul performanței, cu includerea în acesta a auditului operațional și a auditului strategiei entității, dar și auditului de conformitate, în interpretarea tradițională a acestuia.

2. ANALIZA ACTUALĂ ȘI PERSPECTIVA FUNCȚIONĂRII AUDITULUI INTERN ÎN SECTORUL CORPORATIV

2.1. Analiza funcționării auditului intern în sectorul corporativ din țară

Asigurarea unui climat de încredere în condițiile economiei competitive prezintă strategia primordială în dezvoltarea afacerii entității și, pentru realizarea acesteia, entitatea organizează structuri, inclusiv auditul intern.

În acest context, entitățile economice, auditorii interni din sectorul corporativ se confruntă cu problemele organizării și funcționării auditului intern. Acest fapt este condiționat de perioada relativ scurtă de dezvoltare a auditului intern în țară, de lipsa experienței profesionale a auditorilor, de înțelegerea neadecvată a esenței și a rolului auditului intern în funcționarea entităților economice.

Pentru a evidenția aspectele problematice în organizarea și funcționarea auditului intern în sectorul nominalizat și pentru a elucida perspectivele în dezvoltarea acestuia, autorul acestei lucrări își propune abordarea problematicii și analiza funcționării actuale a SAI în sectorul corporativ. În acest context, în urma cercetării literaturii de specialitate autohtone, constatăm lipsa studiilor empirice vizând situația actuală și rolul auditului intern în sectorul corporativ. Concomitent, constatăm că o situație mai bună, prin comparare cu sectorul privat, se atestă în auditul intern din sectorul public, și anume, Ministerul Finanțelor al RM elaborează Raportul anual consolidat privind controlul financiar public intern [97], care cuprinde informații cu privire la situația curentă a activității de audit intern.

În același timp, trebuie să consemnăm că, la nivel global, există diverse studii realizate de organisme internaționale de prestigiu aferente auditului intern. Astfel, IIA realizează periodic studiul „Corpul comun de Cunoștințe privind auditul intern la nivel global” (*Common Body of Knowledge, CBOK*) [153], având obiectivul primordial de a obține informații vizând practicile de audit intern la nivel mondial. Totodată, datele colectate stau la baza studiilor empirice din domeniu. În Anexa 3 este prezentată o sinteză a studiilor elaborate prin valorificarea informațiilor conținute în baza de date alcătuită de IIA. Analizând conținutul informațiilor prezentate în Anexa dată, constatăm faptul că RM nu a fost inclusă în studiile efectuate în domeniul auditului intern.

Din considerentele expuse, în cadrul cercetării prezente, autorul analizează situația auditului intern, care contribuie la identificarea și argumentarea perspectivelor funcției de audit intern în sectorul corporativ al RM. Direcțiile de cercetare care, în opinia noastră, sunt relevante

pentru investigarea situației actuale a auditului intern din sectorul corporativ al țării sunt prezentate în Anexa 4 la teză, care atestă caracteristicile calitative, managementul resurselor umane și activitatea operațională a SAI.

În acest context, ne-am propus în cadrul acestui paragraf să cercetăm domeniile unde funcționează auditul intern, adică entitățile care includ aria de aplicabilitate a acestuia, ce ne va permite să identificăm perspectivele de funcționare a auditului intern.

Analiza cantitativă a datelor aferente entităților înregistrate în RM sunt prezentate în Tabelul 2.1 și Figura 2.1.

Tabelul 2.1. Informații aferente înregistrării entităților în RM

Nr. d/o	Denumirea	Numărul la data de 01.07.2021
1	2	3
1	Societăți cu răspundere limitată	90342
2	Întreprinzători individuali	23590
3	Societăți pe acțiuni	1933
4	Cooperative (de producție, de consum, de întreprinzător)	2231
5	Întreprinderi de stat și municipale	999
6	Altele	2730

Sursa: Elaborat de autor în baza datelor Î.P. „Agenția Servicii Publice” [55].

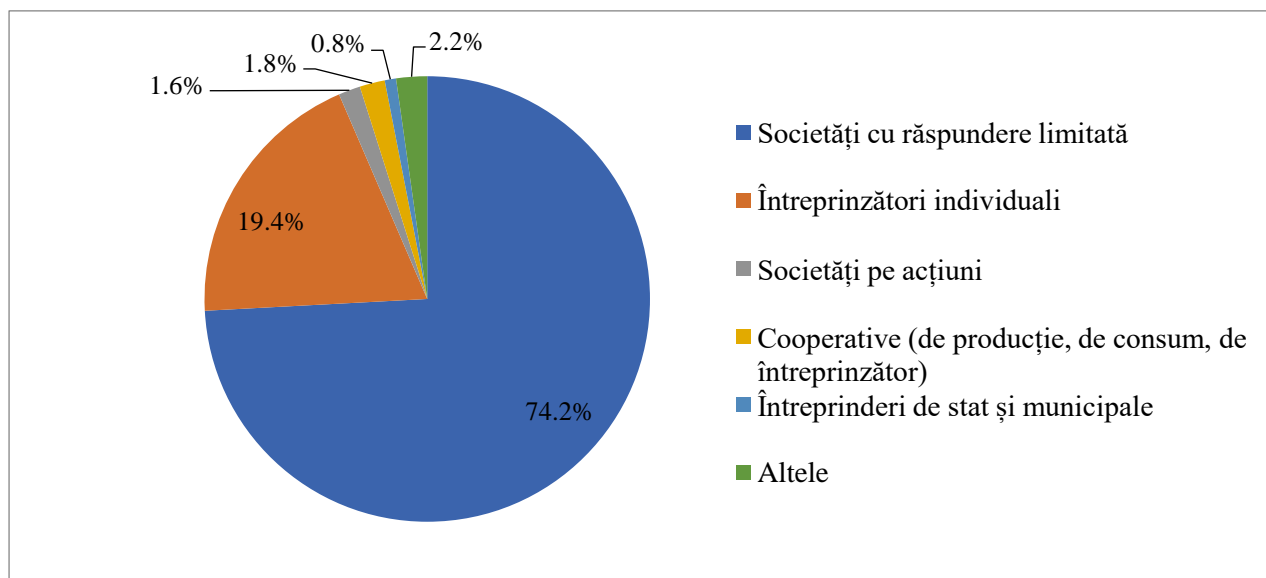


Fig.2.1. Structura entităților conform formelor juridice de organizare înregistrate pe teritoriul RM

Sursa: Elaborată de autor.

Ca rezultat al analizei cadrului legal ce reglementează sectorul corporativ, s-a constatat că auditul intern este preconizat actualmente pentru instituțiile financiare. În opinia noastră, auditul

intern este oportun pentru entitățile de interes public, în pofida importanței acestora pentru public. În conformitate cu Legea contabilității și raportării financiare [66], entitate de interes public reprezintă entitatea ale cărei valori mobiliare sunt admise pe o piață reglementată; bancă; asigurător (reasigurător)/societate de asigurări; organism de plasament colectiv în valori mobiliare cu personalitate juridică; entitate mare care este întreprindere de stat sau societate pe acțiuni, în care cota statului depășește 50% din capitalul social.

Analiza cantitativă a datelor aferente entităților de interes public înregistrate în Republica Moldova prezintă următoarele rezultate (Fig. 2.2).

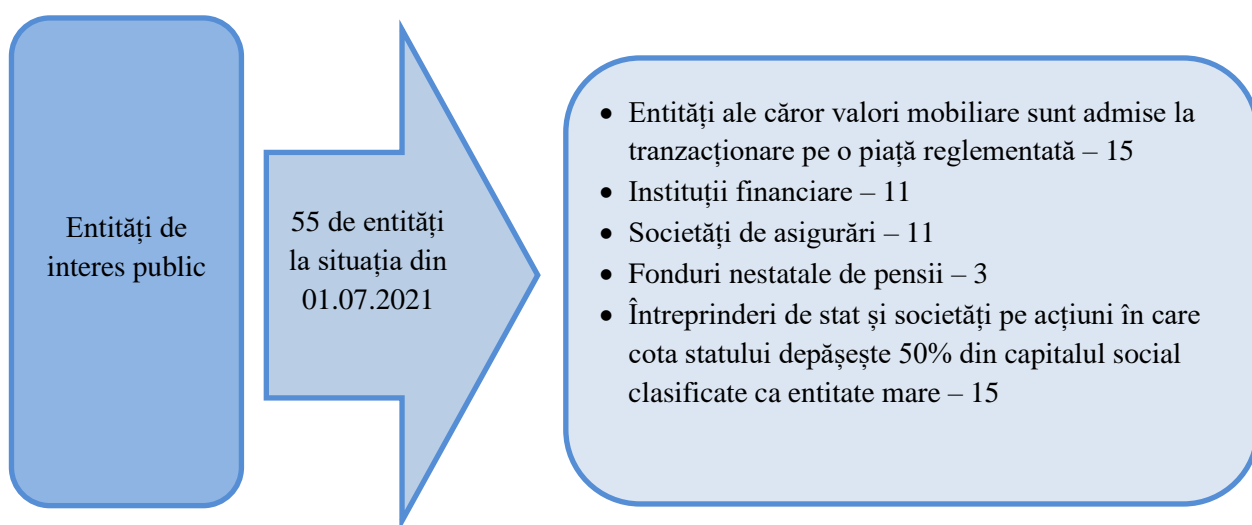


Fig.2.2. Informații aferente înregistrării entităților de interes public la situația din 01.07.2021

Sursa: Elaborată de autor în baza datelor Comisiei Naționale a Pieței Financiare (CNPF) [15].

Entitățile de interes public, în afară de fondurile nestatale de pensii au forma organizatorico-juridică de societate pe acțiuni. Conform informației prezentate în Tabelul 2.1, actualmente activează 1933 de societăți pe acțiuni, care și alcătuiesc baza sectorului corporativ din RM.

Autorul tezei a realizat cercetarea situației actuale a auditului intern în sectorul corporativ utilizând metoda de cercetare calitativă, cum este interviul semistrukturat. În acest scop, au fost elaborate de către autor modele de interviuri corespunzătoare fiecărei direcții de cercetare (Anexa 5), ulterior fiind aplicate în cercetarea activității SAI din 15 entități din sectorul corporativ al țării.

Prin intermediul direcției de cercetare „*Caracteristicile calitative ale SAI*”, ne-am propus să identificăm și să analizăm caracteristicile calitative ale SAI. Totodată, obiectivul de bază urmărit constă în determinarea conformității activității SAI cu practicile avansate internaționale și cu prevederile stipulate de ISPPA, în special avem în vedere ISPPA 1300 „Programul de

Asigurare și Îmbunătățire a Calității”, ISPPIA 1310 „Cerințele Programului de Asigurare și Îmbunătățire a Calității”, ISPPIA 1311 „Evaluările interne”, ISPPIA 1312 „Evaluările externe” și ISPPIA 1320 „Raportarea privind Programul de Asigurare și Îmbunătățire a Calității”.

Analiza caracteristicilor calitative ale SAI intern vizează aspectele ce țin de:

- identificarea structurilor care îndeplinesc funcția auditului intern și determinarea vârstei acestora;
- stabilirea atribuțiilor și subordonării funcționale a SAI;
- identificarea utilizatorilor de bază ai SAI;
- evaluarea gradului de independență a SAI față de managementul entității și a susținerii din partea consiliului director;
- precizarea factorilor care influențează activitatea SAI;
- stabilirea aspectelor aferente evaluărilor activității SAI și identificarea indicatorilor de evaluare;
- evaluarea gradului de satisfacție a conducătorului SAI față de rezultatele activității.

Prelucrarea și analiza datelor obținute de la entitățile incluse în studiu denotă aspectele de bază ale activității de audit intern, pe care autorul le elucidează în continuare.

Examinarea structurilor care îndeplinesc funcția auditului intern relevă faptul că, în toate entitățile intervievate, funcția dată este realizată de o structură distinctă. Aspectul acesta este apreciat pozitiv și indică o separare clară a funcției nominalizate în cadrul entităților și, corespunzător, repartizarea sarcinilor auditului intern.

În ceea ce privește vârsta SAI, observăm că aceasta este relativ tânără – în majoritatea entităților auditul intern activează mai mult de 10 ani, iar în celelalte entități – de la 1 an până la 5 ani. În acest context, trebuie de menționat că la nivel global și în Europa funcția de audit intern are o vechime semnificativ mai mare, în jur de 25% dintre companii având organizată funcția de peste 25 de ani [14, p. 24].

Printre atribuțiile funcționale de bază ale auditului intern se numără evaluarea siguranței și a eficacității controlului intern; monitorizarea procesului de lichidare a neajunsurilor sistemului de control intern; elaborarea recomandărilor pentru perfecționarea sistemului de control intern; asistența managementului la elaborarea sistemului de control intern și consilierea acestuia pe diverse întrebări. În același timp, s-a constatat că în majoritatea entităților supuse studiului, auditul intern nu efectuează evaluarea guvernantei corporative și a eficacității sistemului de management al riscurilor (Fig. 2.3). Acest aspect dovedește neconformitate cu ISPPIA, care prevăd că auditul intern trebuie să evalueze și să contribuie la îmbunătățirea

proceselor de guvernare și managementul riscului, folosind o abordare sistematică și metodică bazată pe risc.

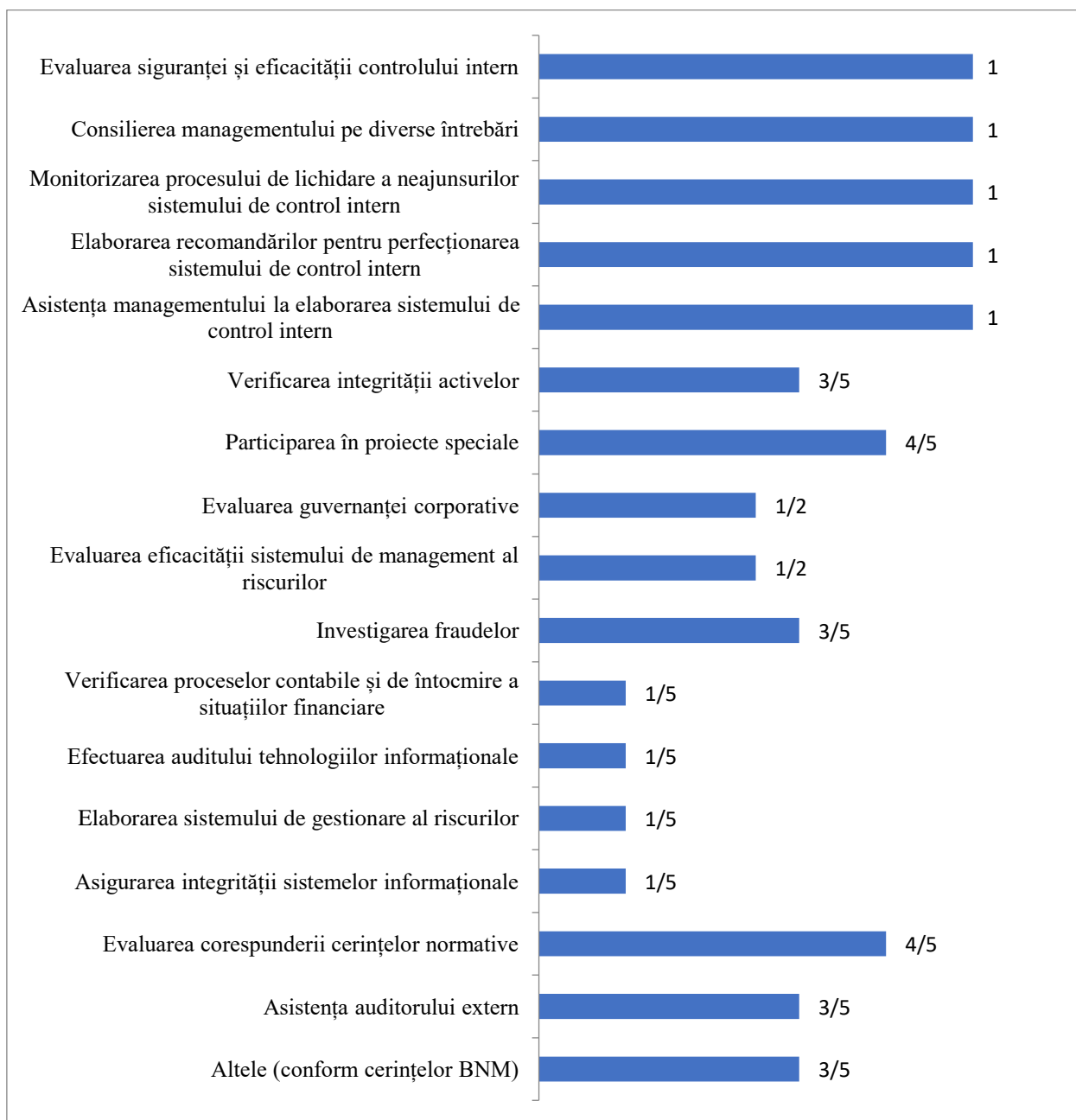


Fig.2.3. Atribuțiile funcționale ale SAI

Sursa: Elaborată de autor în baza studiului empiric „Analiza activității subdiviziunilor de audit intern în sectorul corporativ din RM” (Anexa 5).

Un aspect important în organizarea funcției de audit intern, în opinia autorului tezei, constituie poziționarea SAI în ierarhia de conducere a entității. S-a constatat că practicienii din domeniul auditului intern [129, p.53] consideră că unul dintre factorii principali, care stă la baza stabilirii poziționării SAI, reprezintă nivelul de subordonare. Una din posibilitățile principale conturate la moment reprezintă subordonarea funcțională consiliului director/comitetului de

audit. Această formă este acceptată să fie numită clasică și este preponderent utilizată de entitățile cu un nivel înalt al guvernării corporative. Spre exemplu, consultarea practicii entităților din Federația Rusă denotă că această variantă predomină, în special, în companiile care sunt incluse în topul 200 al celor mai dezvoltate entități. Este considerat că aceasta asigură independența maximă a unității de audit intern, în pofida faptului că în atribuțiile comitetului de audit intră stabilirea priorităților în activitatea auditorilor interni, de asemenea, aprobarea bugetului și remunerarea conducătorului structurii de audit intern.

Rezultatele studiului ne prezintă date despre subordonarea funcțională a SAI din sectorul corporativ consiliului director/comitetului de audit, ceea ce este în concordanță cu recomandările ISPPIA și a celor mai bune practici internaționale.

În urma analizei activității SAI în sectorul privat din țară, autorul a constatat că utilizarea acestei posibilități implică și unele dificultăți, cum ar fi:

- pentru entitățile autohtone, comitetul de audit reprezintă un concept nou, care nu este implementat în practica entităților atât din sectorul corporativ, cât și din cel public;
- atribuțiile comitetului de audit (stipulate în Legea privind auditul situațiilor financiare [65]) nu includ aspecte legate de stabilirea remunerării conducătorului structurii de audit intern;
- nivelul de calificare a membrilor comitetului de audit și lipsa de experiență a acestora nu permit să se stabilească obiective clare pentru activitatea structurii de audit intern;
- îndeplinirea unor funcții specifice comitetului de audit de către directorul general al entității.

Am constatat că utilizatorii de bază ai rezultatelor SAI în toate entitățile analizate constituie consiliul director/comitetul de audit și conducerea executivă superioară. Iar $\frac{1}{2}$ din entități, printre utilizatori indică managementul liniar și auditul extern. În același timp, entitățile care reprezintă instituții financiare menționează și așa utilizatori ca BNM și CNPF (Fig.2.4). Benefic se reprezintă aspectul că absolut toate entitățile raportează un grad ridicat de independență față de managementul entității și, de asemenea, o susținere maximală din partea consiliului director/comitetului de audit.

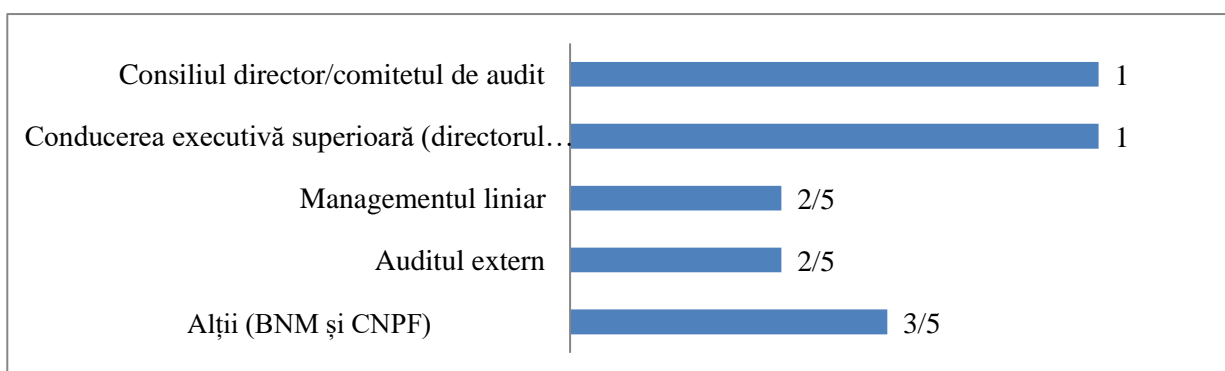


Fig.2.4. Utilizatorii de bază ai rezultatelor SAI

Sursa: Elaborat de autor în baza studiului empiric „Analiza activității subdiviziunilor de audit intern în sectorul corporativ din RM” (Anexa 5).

Analiza rezultatelor studiului, a identificat factorii care influențează activitatea SAI (Fig.2.5). În majoritatea entităților, aceștia includ: asigurarea insuficientă a SAI cu angajați și timpul îndelungat pentru obținerea informațiilor necesare, iar instituțiile financiare menționează suplimentar factorul – misiuni neplanificate de audit, care nu au fost incluse în planul anual de audit.

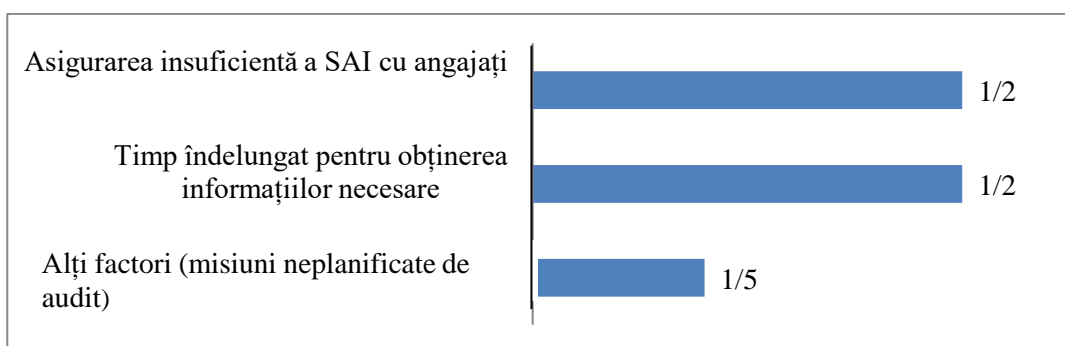


Fig.2.5. Factorii care influențează activitatea SAI

Sursa: Elaborat de autor în baza studiului empiric „Analiza activității subdiviziunilor de audit intern în sectorul corporativ din RM” (Anexa 5)

Cerințele de bază ale ISPPAIA prevăd efectuarea evaluărilor activității de audit atât interne, cât și externe. Analizând informația aferentă efectuării evaluărilor auditului intern, am constatat că în entitățile incluse în studiu nu sunt efectuate și nu sunt planificate evaluări externe, iar printre cauzele neefectuării evaluărilor independente se pot menționa lipsa necesității efectuării unei astfel de evaluări și perioada relativ scurtă de activitate a SAI.

Ca urmare a acestor studii, putem aprecia pozitiv aspectul că în entitățile cercetate este efectuată evaluarea curentă a calității activității SAI. De asemenea, un interes deosebit pentru cercetare reprezintă și identificarea indicatorilor de evaluare a funcției de audit intern, care demonstrează că toate entitățile intervievate aplică în calitate de indicator de evaluare – nivelul de îndeplinire a planului misiunilor de audit (Fig.2.6).

În continuarea analizei indicatorilor din Figura 2.6, se stabilește că, ceilalți indicatori de evaluare utilizați includ: nivelul implementării recomandărilor, obținute în urma efectuării misiunilor de audit; numărul recomandărilor cu privire la perfecționarea sistemelor/proceselor, rezultatele interviuării membrilor consiliului director/comitetului de audit și a structurilor auditate; abaterile de la planul efectuării misiunilor de audit și numărul riscurilor eliminate/atenuate în urma implementării recomandărilor. Totodată, s-a constatat că nivelul de

satisfacție a conducătorului SAI față de rezultatele activității subdiviziunilor date în $\frac{4}{5}$ din entități este maximală, pe când $\frac{1}{5}$ din entități o apreciază parțială, luând în considerare faptul că tot timpul există procese și tehnici ce necesită îmbunătățire în activitatea SAI.

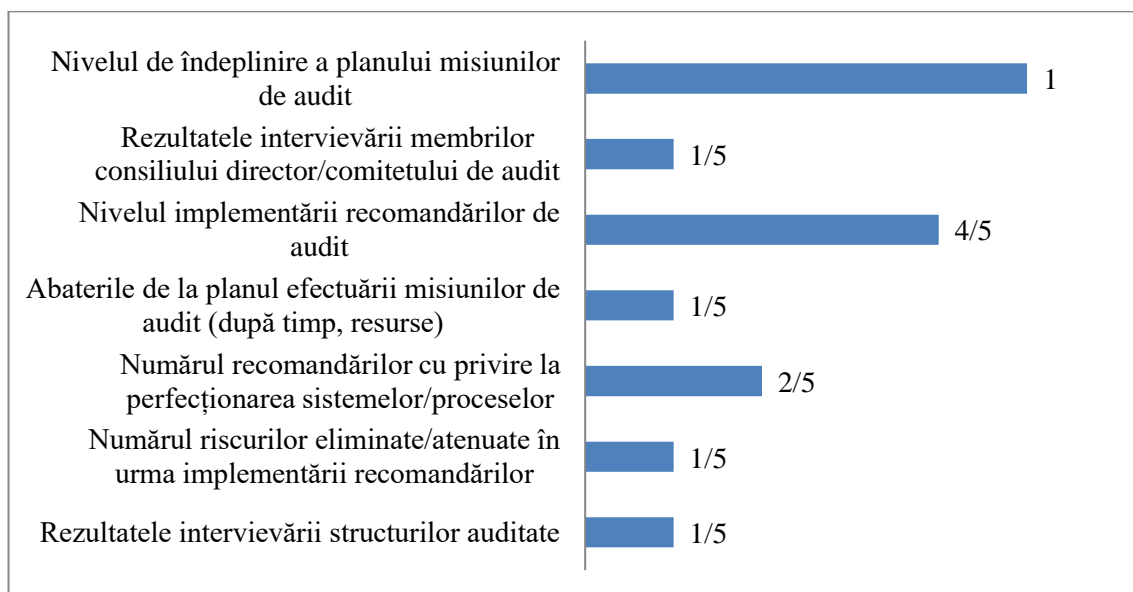


Fig.2.6. Indicatorii de evaluare a activității SAI

Sursa: Elaborat de autor în baza studiului empiric „Analiza activității subdiviziunilor de audit intern în sectorul corporativ din RM” (Anexa 5).

În cadrul proceselor de management al resurselor umane, autorul a studiat sursele de recrutare a specialiștilor în SAI; cunoștințele și abilitățile auditorilor interni; deținerea certificatelor de calificare de către angajații SAI; antrenarea specialiștilor externi și domeniile de antrenare a acestora, și situația aferentă perfecționării profesionale a auditorilor.

S-a constatat că în calitate de sursă la recrutarea specialiștilor în SAI toate entitățile indică angajarea auditorilor interni din alte companii, aceasta fiind urmată de angajarea personalului cu experiență vastă în domeniul de activitate al companiei, a auditorilor din societățile de audit, contabililor și auditorilor certificați.

Concluzionăm că, experiența profesională în cazul auditorilor interni este obținută în timp, totodată aceștia pot să investească în instruirea proprie, spre exemplu, prin intermediul certificării în domeniul auditului intern. Cu atât mai mult, ISPPIA 1210 „Competența” [105, p. 11] prevede că auditorii interni sunt încurajați să-și demonstreze competența prin obținerea unor certificări și calificări profesionale corespunzătoare, cum ar fi titulatura de CIA sau alte certificări oferite de IIA sau de alte organizații profesionale similare. Astfel, în ceea ce privește deținerea certificatelor de calificare de către angajații SAI, în $\frac{3}{5}$ din entități auditorii interni dețin certificat de calificare CIA, de asemenea în $\frac{1}{5}$ din entități este manifestat interesul pentru obținerea

certificării ca auditor intern prin aplicare pentru certificatul dat. Iar SAI din instituțiile financiare mai menționează deținerea certificatelor de calificare și participare în domeniul de audit și control intern emise de către Institutul Bancar Român.

Din studiile realizate consemnăm că, în ultimii ani, au apărut oportunități multiple pentru auditorii interni. Aceste oportunități pot fi valorificate numai în condițiile deținerii de către auditori a unor cunoștințe și abilități tot mai complexe. Există autori care au sesizat noile responsabilități cărora trebuie să le facă față auditorii interni și noile abilități pe care aceștia trebuie să le dețină [13, p.929-945].

Analiza cunoștințelor și abilităților auditorilor interni din cadrul studiului dat a demonstrat că toate entitățile intervievate consideră foarte importante abilitățile de gândire analitică, abilitățile de comunicare și aplicare a raționamentului profesional de către auditorii interni. Aceste abilități sunt considerate foarte importante și pe plan internațional, așa cum reiese din studiul CBOOK (2015) al Corpului comun de cunoștințe privind auditul intern la nivel global [153]. Cunoștințele și abilitățile de obținere și analiză a datelor numerice, cunoștințele în domeniul managementului riscurilor, cunoștințele în domeniul guvernantei corporative și cunoașterea bazei legislative sunt apreciate ca foarte importante de majoritatea dintre entități. De asemenea, ca importante sunt considerate și următoarele: abilități de negocieri eficiente și soluționare a conflictelor; cunoașterea ramurii; abilitățile de gestionare a schimbărilor în entitate; cunoștințele în contabilitate și în domeniul tehnologiilor informaționale; cunoștințe și abilități în domeniul investigării fraudelor. În același timp, neimportante pentru auditorii interni sunt considerate abilitățile de efectuare a auditului extern.

În opinia noastră, obținerea și dezvoltarea cunoștințelor și abilităților menționate pot fi obținute prin formare profesională adecvată. Lucrul acesta este în conformitate cu ISPPA 1230 „Formarea profesională continuă” [105, p.13], care prevede că auditorii interni trebuie să-și îmbunătățească cunoștințele, abilitățile și alte competențe printr-un proces de formare profesională continuă. În cadrul studiului realizat, de asemenea, au fost analizate formele de instruire pentru obținerea cunoștințelor și competențelor suplimentare în domeniul auditului intern, care denotă că pentru instruirile externe optează toate entitățile intervievate, de asemenea $\frac{4}{5}$ dintre entități menționează formele de instruire ca studierea literaturii de specialitate și sursele pe internet, iar $\frac{1}{5}$ dintre entități utilizează instruirea organizată în cadrul SAI și participarea în asociații profesionale. Rezultatele analizei sunt prezentate în Figura 2.7.

Studiul realizat constată că majoritatea entităților alocă câte 1-20 de ore de instruire anuală pentru un auditor, iar în fiecare a cincea entitate timpul pentru instruire alcătuiește 21-40 de ore. Totodată, menționăm că, conform timpului alocat pentru instruirea auditorilor interni, entitățile

autohtone cedează celor internaționale, unde instruirea profesională alcătuiește în medie 58 ore anual [126, p.40].

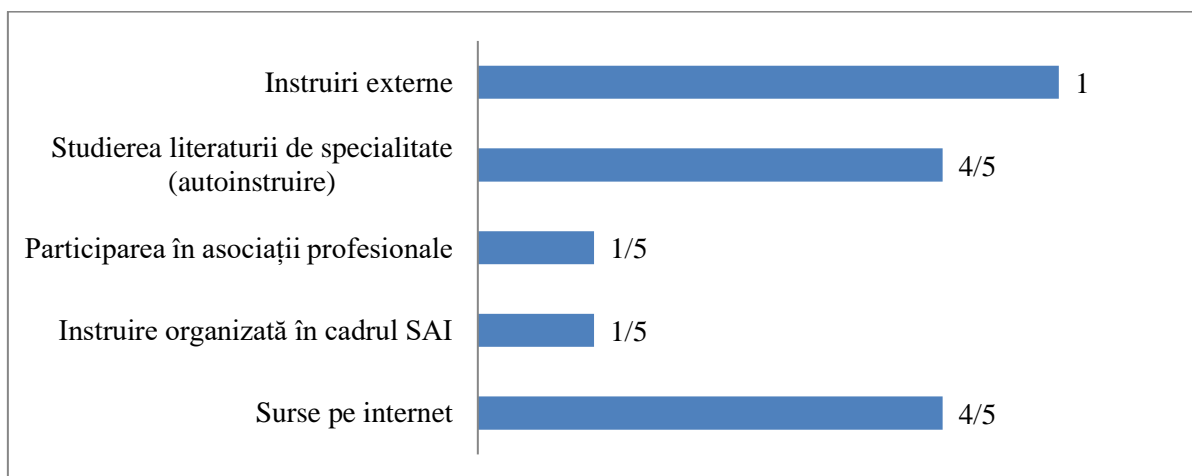


Fig.2.7. Formele de instruire pentru obținerea cunoștințelor și a competențelor suplimentare în domeniul auditului intern

Sursa: Elaborată de autor în baza studiului empiric „Analiza activității subdiviziunilor de audit intern în sectorul corporativ din RM” (Anexa 5).

În conformitate cu ISPPA 2030 „Administrarea resurselor” [105, p.17], conducătorul executiv al auditului trebuie să se asigure că auditul intern dispune de resurse adecvate, suficiente și alocate în mod eficace pentru îndeplinirea planului aprobat. În același timp, pentru unele domenii în care auditorii interni nu dispun de competențe corespunzătoare, pot fi antrenați specialiști externi. Astfel, $\frac{1}{5}$ dintre entitățile supuse studiului declară antrenarea specialiștilor externi în activitatea de audit intern pe parcursul anului precedent, iar altele $\frac{1}{5}$ dintre entități precizează antrenarea acestora în următoarele 12 luni. Nemijlocit domeniile de antrenare a specialiștilor externi includ: sisteme informaționale; verificarea conformității; prevenirea/investigarea fraudelor și managementul riscurilor. Restul entităților nu antrenează și nu planifică antrenarea specialiștilor străini în activitatea de audit intern.

În cadrul cercetării proceselor operaționale, autorul a aprofundat studiul domeniilor incluse în volumul de lucru al SAI în anul curent, sursele de informare pentru perfectarea planului anual de audit intern, dificultățile care apar pe parcursul îndeplinirii planului anual de audit, durata medie de perfectare a raportului de audit intern, utilizarea software specializat, motivele refuzului de la software specializat (dacă nu se aplică), obiectivele utilizării software specializat (dacă se aplică) și perspectivele dezvoltării auditului intern.

Studiind domeniile incluse în volumul de lucru al SAI în anul curent, autorul tezei a constatat că auditorii interni sunt preocupați, în mod prioritar, de evaluarea eficacității activității operaționale și evaluarea conformității. De asemenea, majoritatea entităților au inclus ca

domeniu important evaluarea eficacității tehnologiilor informaționale și evaluarea raportării financiare. Totodată, $\frac{1}{5}$ dintre entități efectuează misiuni de consiliere a Consiliului director, ceea ce demonstrează importanța auditului intern pentru managementul de vârf al companiilor (Fig.2.8).

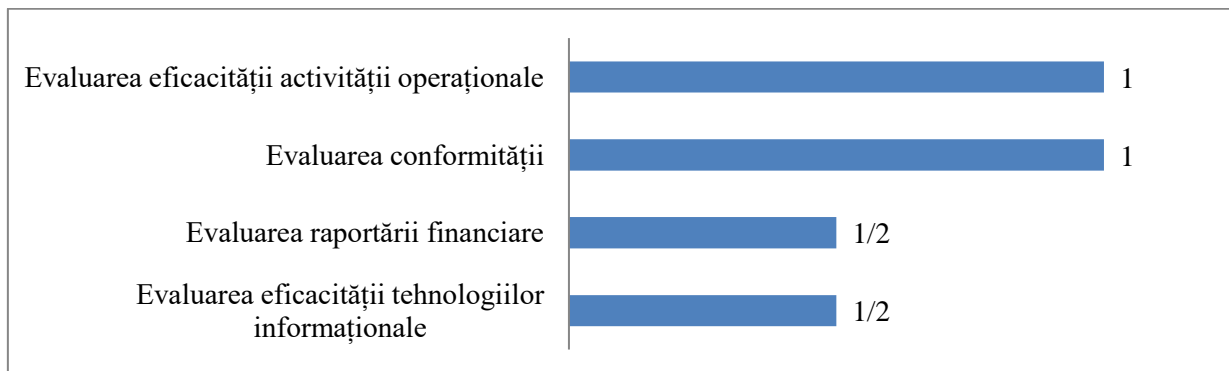


Fig.2.8. Domeniile incluse în volumul de lucru al SAI în anul curent

Sursa: Elaborată de autor în baza studiului empiric „Analiza activității subdiviziunilor de audit intern în sectorul corporativ din RM” (Anexa 5).

Rezultatele studierii surselor de informare pentru perfectarea planului anual de audit intern au prezentat un interes sporit, unde, evident, toate entitățile consideră foarte importante cererile speciale din partea consiliului director/comitetului de audit, iar $\frac{1}{2}$ dintre acestea utilizează ca sursă foarte importantă cererile speciale din partea conducerii executive superioare. Pentru $\frac{1}{5}$ din entități ca foarte importante pentru perfectarea planului anual de audit sunt considerate interviuarea/rapoartele auditorilor externi, rezultatele auditului anilor precedenți, informațiile din sistemul de management al riscurilor. Toate entitățile consideră ca importante datele contabilității financiare și manageriale, iar majoritatea acestora menționează importante cererile speciale din partea conducerii executive superioare, interviuarea/rapoartele auditorilor externi, cererile speciale din partea conducerii subdiviziunilor entității și informațiile din sistemul de management al riscurilor. În același timp, în calitate de surse de informare neimportante pentru majoritatea entităților sunt indicate cererile speciale din partea conducerii subdiviziunilor entității, planurile de afaceri ale subdiviziunilor și informațiile din mass-media.

Un interes sporit în prezenta cercetare a fost acordat de către autorul tezei identificării dificultăților, care apar pe parcursul îndeplinirii planului anual de audit. Astfel, s-a constatat că, în cadrul tuturor entităților, dificultăți apar foarte des din cauza cererilor curente din partea managementului superior. În același timp, în practica auditării apar frecvent dificultăți din cauza acțiunii următorilor factori: implicarea personalului în alte proiecte neprevăzute în planul anual de audit și lipsa de timp pentru îndeplinirea sarcinilor planificate. A fost identificat că cel mai

puțin influențează apariția dificultăților provocate de factori ca: limitările impuse de către managementul superior; nivelul insuficient al cunoștințelor necesare și abilitățile auditorilor interni, gradul insuficient al automatizării auditului intern.

Dacă apelăm la prevederile ISPPA 2400 „Comunicarea rezultatelor”, [100, p.17] identificăm că auditorii interni trebuie să comunice rezultatele misiunii. Raportul de audit reprezintă documentul de bază în care sunt reflectate rezultatele misiunilor desfășurate de către SAI. Din rezultatele obținute vedem că, în $\frac{4}{5}$ dintre entități durata medie de perfectare a raportului de audit constituie până la 10 zile lucrătoare, iar în restul din acestea – de la 10 până la 20 de zile lucrătoare (Fig.2.26).

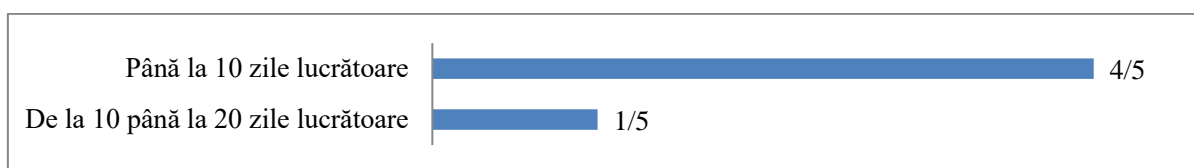


Fig. 2.9. Durata medie de perfectare a raportului de audit intern

Sursa: Elaborată de autor în baza studiului empiric „Analiza activității subdiviziunilor de audit intern în sectorul corporativ din RM” (Anexa 5).

Aprofundarea studiului dat atestă că, pe plan internațional, adoptarea tehnologiilor automatizate în misiunile de audit, precum și necesitatea analizei unui volum mare de date, au transformat profesia de auditor [100, p.21]. Analiza datelor aferente utilizării software specializat denotă aspectul că în toate entitățile incluse în studiu, software specializat nu se aplică, pe când în practica internațională aferentă auditului intern software specializat se aplică în majoritatea entităților.

În pofida neutilizării software specializat, în cadrul studiului dat, am recurs la identificarea motivelor refuzului acestuia și am constatat printre cauzele de bază ale neutilizării software specializat următoarele: software specializat nu este necesar luând în considerare dimensiunile SAI; lipsa avantajelor în urma implementării; absența pe piață a software care ar răspunde cerințelor SAI și activitatea scurtă a acestora (în cazul SAI recent nou-create).

În opinia noastră, faptul că actualmente în SAI nu sunt implementate programe automatizate specializate în domeniu, aceasta și reprezintă una din perspectivele de bază ale auditului intern în entitățile din sectorul corporativ, așa cum arată rezultatele studiului de față (Fig.2.10). Totodată, printre cele mai importante tendințe în evoluția auditului intern pot fi menționate: orientarea spre creșterea eficienței cu care se realizează managementul riscurilor; interesul pentru evaluarea performanței activității de audit intern și dezvoltarea abilităților pe care auditorii interni trebuie să le dețină.

Rezultatele studiului realizat cu privire la situația actuală a auditului intern și perspectivele funcționării subdiviziunilor date în sectorul corporativ din RM au fost abordate de autor în diverse forumuri și publicații științifice proprii [35, p.58-61; 82, p.133-137; 84, p.270-275; 87, p.48-58; 162, p.44-50].

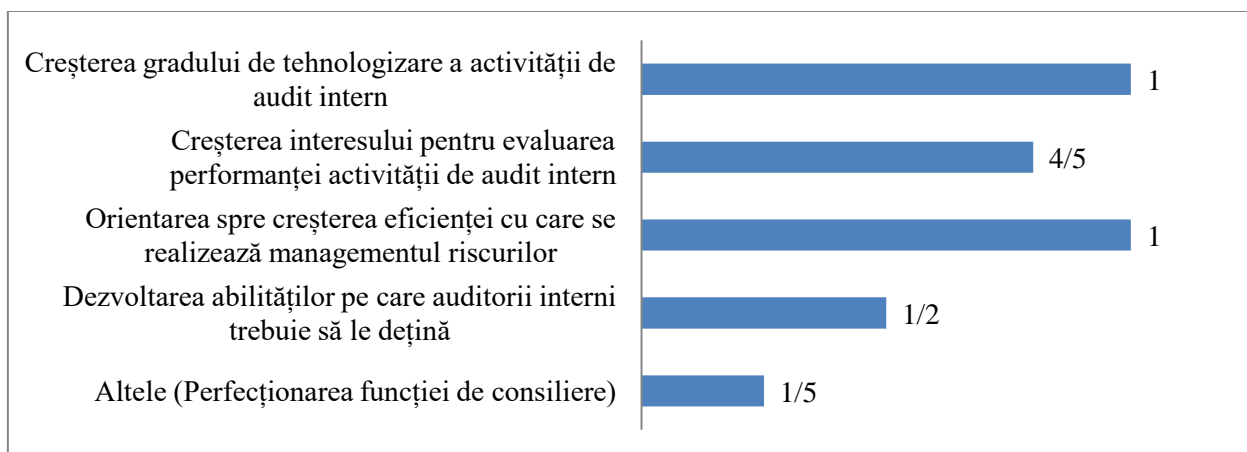


Fig. 2.10. Perspectivele funcționării auditului intern

Sursa: Elaborată de autor în baza studiului empiric „Analiza activității subdiviziunilor de audit intern în sectorul corporativ din RM” (Anexa 5).

Principalele constatări și concluzii la care am ajuns în urma cercetării funcționării SAI în sectorul corporativ din RM, denotă aria de aplicabilitate a auditului intern. Aceasta este reprezentată de entitățile de interes public, pentru care auditul intern este actual, în pofida importanței acestora pentru public. Entitățile nominalizate sunt organizate ca societăți pe acțiuni, care alcătuiesc baza sectorului corporativ al țării.

Am constatat că funcția de audit intern în entitățile economice din acest sector al țării este relativ tânără, în majoritatea entităților SAI activează de la 1 an până la 5 ani, pe când la nivel global și în Europa funcția de audit intern are o vechime semnificativ mai mare, în jur de 25% din companii având organizată funcția de peste 25 de ani.

Apreciem pozitiv și faptul că în toate entitățile funcția auditului intern este realizată de o structură distinctă din cadrul acestora, ceea ce contribuie la separarea clară a responsabilităților auditului intern. Printre atribuțiile funcționale de bază ale auditului intern se numără atribuțiile clasice ale acestuia, cum ar fi evaluarea siguranței și eficacității controlului intern; monitorizarea procesului de lichidare a neajunsurilor sistemului de control intern; elaborarea recomandărilor pentru perfecționarea sistemului de control intern. În același timp, observăm o neconformitate cu prevederile ISPPIA, care stipulează că auditul intern trebuie să evalueze și să contribuie la îmbunătățirea proceselor de guvernare și managementului riscului, folosind o abordare sistematică și metodică bazată pe risc.

Studiul realizat, de asemenea, a scos în evidență și factorii negativi, care cel mai mult influențează asupra activității SAI, printre care: asigurarea insuficientă a acestuia cu angajați și timpul îndelungat pentru obținerea informațiilor necesare; omiterea evaluărilor externe independente, ceea ce dovedește neconformitate cu ISPPA, din lipsa necesității unei astfel de evaluări și perioada relativ scurtă de activitate a SAI, conform argumentelor entităților analizate.

Totodată, pe plan internațional, conform statisticii publicate, evaluării independente i se acordă o atenție sporită, spre exemplu, în România evaluarea independentă a funcției de audit intern este efectuată în 58% din entități; iar în Federația Rusă – în fiecare a cincea entitate.

În momentul de față, sursa de bază pentru recrutarea specialiștilor în SAI constituie angajarea auditorilor interni din alte entități. Pozitiv se apreciază faptul că este manifestat interesul pentru obținerea certificatului de calificare CIA. Totodată, vedem că, conform timpului alocat pentru instruirea auditorilor interni, entitățile autohtone cedează celor internaționale, unde timpul mediu pentru instruirea profesională este de 58 ore anual.

Domeniile prioritare incluse în volumul de lucru al SAI reprezintă evaluarea eficacității activității operaționale și evaluarea conformității, de asemenea și evaluarea eficacității tehnologiilor informaționale. Totodată cercetarea identifică dificultățile de bază, care apar pe parcursul îndeplinirii planului anual de audit. Acestea sunt reprezentate de cererile curente din partea managementului superior și implicarea personalului în alte proiecte neprevăzute în planul anual de audit și lipsa de timp pentru îndeplinirea sarcinilor planificate.

Studiul denotă un aspect nefavorabil în activitatea SAI, și anume, auditorii interni actualmente nu utilizează software specializat, pe când în practica internațională acesta se aplică în majoritatea entităților. În același timp, angajații SAI indică ca tendință de bază în evoluția auditului intern, care reprezintă perspectivele funcției de audit intern – creșterea gradului de tehnologizare a acestuia, alături de creșterea eficacității cu care se realizează managementul riscurilor.

În prezentul paragraf a fost cercetată aria de aplicabilitate a auditului intern, de asemenea, au fost stabilite direcțiile de efectuare a studiului aferent situației actuale a auditului intern. În conformitate cu direcțiile stabilite pentru cercetare, au fost realizate interviuri corespunzătoare. Prelucrarea și analiza datelor au permis autorului tezei să stabilească caracteristicile calitative ale SAI, să evalueze managementul resurselor umane și asigurarea cu resurse și să determine trăsăturile distinctive ale activității operaționale a SAI, ce au contribuit la identificarea și argumentarea perspectivelor funcției de audit intern în sectorul corporativ din RM.

2.2. Studiu comparativ privind particularitățile de dezvoltare a auditului intern în Republica Moldova și în alte țări dezvoltate

Transformările permanente ale mediului de afaceri implică și cerințe de modernizare a serviciilor de audit intern. Cercetarea insuficientă a modului de funcționare a auditului intern atât în sectorul public din țară, cât și în cel privat ne-a determinat să aprofundăm studiul în domeniul dat și să analizăm bunele practici ale altor țări în scopul nominalizării direcțiilor de eficientizare a proceselor auditului intern și de îmbunătățire a reglementării acestuia în sectorul privat din RM. Autorul va evidenția posibilitățile de aplicare a practicilor avansate de audit intern în sectorul corporativ din RM.

În acest context, am cercetat organizarea și funcționarea auditului intern din România – stat membru al UE și am constatat că auditul intern în România cunoaște o dezvoltare atât în sectorul public, cât și în cel privat. Este stabilit cadrul legislativ aplicabil entităților publice și, totodată, este adoptată legislația pentru auditul intern din sectorul privat.

Activitatea de audit intern la entitățile publice este reglementată prin Legea României privind auditul public intern nr.672/2002 [69]. Pentru regiile autonome, companiile și societățile naționale, precum și pentru alte entități economice cu capital majoritar de stat, legislația cu privire la auditul intern este completată cu Hotărârea Guvernului României privind aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern nr. 1086 din 11.12.2013 [52]. Potrivit cadrului legal în vigoare, auditul public intern evaluează eficacitatea sistemelor de management al riscurilor, funcționalitatea controlului intern și a proceselor de guvernanță, îndeosebi în ceea ce se referă la constituirea și utilizarea fondurilor publice și administrarea patrimoniului public. Scopul urmărit – dacă aceste sisteme funcționează și asigură realizarea obiectivelor.

Cele mai recente date statistice publicate de Ministerul Finanțelor Publice din România indică faptul că, din totalul de 11.031 de entități publice existente în România, funcția de audit intern a fost organizată în cadrul a 8.667 de entități [102, p.9]. În același timp, profesioniștii care activează în domeniul auditului public intern sunt obligați să dispună de un certificat de atestare a auditorului intern din sectorul public, emis de organul nominalizat.

Totodată, evoluția auditului intern în sectorul privat din România cunoaște reglementări în domeniu, și anume, în conformitate cu Legea societăților comerciale nr.31/1990 [70] cu actualizările ulterioare societățile comerciale, ale căror situații financiare anuale sunt supuse auditului financiar, organizează auditul intern potrivit normelor elaborate de CAFR în acest scop. De altfel, auditului financiar sunt supuse acele societăți, ale căror situații financiare intră sub

incidența reglementărilor contabile armonizate cu directivele europene și cu standardele internaționale de contabilitate.

Conform Ordonanței de Urgență a Guvernului nr. 75/1999, cu modificările și completările ulterioare [79], persoanele responsabile pentru organizarea activității de audit intern, coordonarea lucrărilor/angajamentelor și împuternicite pentru semnarea rapoartelor de audit intern trebuie să aibă calitatea de auditor financiar și să fie membri activi ai CAFR, dar și autorizați de către Autoritatea pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar.

Concomitent, Legea nr.162 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate [71] stipulează cerința existentă în reglementările analizate mai sus, potrivit căreia, entitățile ale căror situații financiare anuale sunt supuse, potrivit legii, auditului statutar (respectiv entitățile de interes public și entitățile care îndeplinesc criteriile de mărime pentru auditare) sunt obligate să organizeze și să asigure exercitarea activității de audit intern conform cerințelor IPPF. Potrivit art.44 din legea nominalizată, nerespectarea cerințelor privind organizarea activității de audit intern și a comitetului de audit constituie contravenție și se sancționează cu amendă de la 50.000 lei la 100.000 lei.

Activitatea de audit intern din sectorul privat este reglementată de CAFR, care a adoptat Normele obligatorii pentru auditul privat intern [53] practicat de entitățile din România, în conformitate cu IPPF, emise de IIA și care se actualizează și se publică pe site-ul CAFR.

Din cele constatate, considerăm necesară efectuarea unei analize comparative a stării actuale a cadrului legislativ aplicabil auditului intern în sectorul corporativ din România și RM, care este prezentat în Tabelul 2.2.

Din informațiile prezentate în tabelul 2.2 identificăm că, în momentul actual, în România este adoptat cadrul legislativ aferent auditului intern în sectorul privat, care prevede obligativitatea exercitării activității de audit intern în entitățile ale căror situații financiare anuale sunt supuse, potrivit legii, auditului statutar. Totodată, auditul intern trebuie să fie exercitat în conformitate cu cerințele IPPF. De asemenea, se prescriu obligativități cu privire la deținerea certificării profesionale pentru auditul intern din sectorul privat, și anume, cerința conform căreia persoanele responsabile pentru organizarea activității de audit intern, coordonarea lucrărilor/angajamentelor și împuternicite pentru semnarea rapoartelor de audit intern trebuie să dispună de calificarea de auditor financiar.

Aspectele ce țin de examinarea comparativă a particularităților de dezvoltare ale auditului intern în RM și România au fost prezentate de noi la forumurile științifice și în diverse publicații științifice ale autorului tezei [85, p.96-100; 86, p.275-278].

Tabelul 2.2. Analiza comparativă a cadrului legislativ aplicabil auditului intern în sectorul corporativ din România și RM

România	RM
1	2
<p>1. Legea societăților comerciale nr.31/1990 Societățile comerciale, ale căror situații financiare anuale sunt supuse auditului financiar, organizează auditul intern potrivit normelor elaborate de CAFR.</p>	<p>Legea privind societățile pe acțiuni nr.1134 din 02.04.1997 Nu conține prevederi aferente auditului intern. Stipulează modul de constituire și activitatea comisiei de cenzori. Regulamentul privind cadrul de administrare a activității băncilor nr.322 din 20.12.2018 Stipulează cerința potrivit căreia băncile trebuie să dispună de o funcție de audit intern, aflată sub directa responsabilitate a consiliului acesteia.</p>
<p>2. Legea nr.162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate Stipulează cerința, potrivit căreia entitățile ale căror situații financiare anuale sunt supuse, conform legii, auditului statutar sunt obligate să organizeze și să asigure exercitarea activității de audit intern conform cerințelor IPPF.</p>	<p>Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017 Persoanele responsabile pentru ținerea contabilității și raportării financiare sunt obligate să organizeze sistemul de control intern.</p>
<p>3. Codul de Governanță Corporativă al Bursii de Valori București Prevede că auditurile interne trebuie efectuate de către o divizie separată structural din cadrul societății sau prin angajarea unei entități terțe independente.</p>	<p>Codul de governanță corporativă nr. 67/10 din 24.12.2015 Stipulează modul de constituire și activitatea comisiei de cenzori.</p>
<p>4. Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 75/1999 Specifică cerința conform căreia persoanele responsabile pentru organizarea activității de audit intern, coordonarea lucrărilor/angajamentelor și împuternicite pentru semnarea rapoartelor de audit intern trebuie să aibă calitatea de auditor financiar.</p>	<p>Nu există reglementări, care ar prescrie obligativitatea deținerii certificării profesionale pentru auditorii interni din sectorul corporativ.</p>
<p>5. Notărea CAFR nr. 111 din 06.12.2017. Au fost adoptate Normele obligatorii pentru auditul privat intern în conformitate cu IPPF.</p>	<p>Nu există reglementări, care ar specifica adoptarea IPPF.</p>

Sursa: Elaborat de autor în baza analizei cadrului legal aferent auditului intern din România și RM.

După cum a fost menționat anterior, auditul intern în RM se implementează în baza programului național de realizare a planului de acțiuni convenit de UE. Programul în cauză stabilește obiectivele strategice de cooperare între părți, în scopul de a ajusta sistemul de guvernare al RM pentru a crea un sistem de CFPI. În prezent, sistemul nominalizat se conduce de metodologiile și standardele recunoscute la nivel internațional, precum și de cele mai bune practici europene [56, p.13].

Este necesar de menționat că modelul CFPI este elaborat de către Comisia Europeană, este parte a acquis-ului comunitar și urmează a fi transpus în cadrul legal al tuturor noilor state-membre ale UE. Noțiunea CFPI este stipulată în Legea privind CFPI [64, art.3], care reprezintă

un sistem general consolidat instituit în sectorul public, având scopul de a promova gestionarea entităților publice conform principiilor buneii guvernări.

Principiile buneii guvernări includ: transparență și răspundere; economicitate, eficiență și eficacitate; legalitate și echitate; etică și integritate în activitatea entității. Răspunderea managerială pentru asigurarea acestor principii se atribuie managerului entității, care organizează controlul intern managerial pentru a asigura realizarea obiectivelor strategice ale entității.

Rezultatele studiului efectuat de către autor în subcapitolul 1.1. „Delimitări conceptuale privind auditul intern” al prezentei lucrări relevă faptul că auditul intern, ca concept și ca activitate, nu-și are originile în RM, altfel spus, este „împrumutat” din practica internațională și are oportunitatea de a valorifica rezultatele pozitive în domeniu. În acest context, considerăm că prezintă interes și practica internațională la capitolul organizării reglementării activității de audit intern.

Este necesar să menționăm că profesia de auditor intern este organizată la nivel global și reprezentată pe plan internațional de IIA, iar în Europa – de Confederația europeană a institutelor de audit intern (ECIIA).

IIA este liderul recunoscut în domeniul auditului intern, având ca interes primordial menținerea și dezvoltarea standardelor internaționale privind practica de audit intern, precum și pregătirea și instruirea profesională a auditorilor interni.

IIA Global a pus în aplicare IPPF, care include: Definiția auditului intern; Codul de etică și ISPPA. Revizuirea și dezvoltarea ISPPA reprezintă un proces continuu. Consiliul Internațional pentru Standardizarea Auditului Intern poartă consultări și discuții ample înainte de publicarea standardelor. Acesta include solicitări către publicul din întreaga lume de a trimite propuneri în cadrul procesului de dezbateri ale proiectelor standardelor. În același subcapitol a fost efectuată o sistematizare detaliată a activității de elaborare a standardelor de audit de către IIA Global.

De asemenea, în publicațiile sale [90, p.124-130; 162, p.44-50] am abordat studiul cadrului legal de organizare și funcționare a auditului intern în RM. Rezultatele studiului au relevat că actualul cadru de reglementare a auditului intern se referă preponderent la auditul intern din sectorul public, așa cum reiese și din informațiile prezentate în Anexa 6. Concomitent, SNAI aplicate în sectorul public sunt cu titlu de recomandare pentru sectorul privat. În acest context, constatăm că la moment este oportun a stabili cadrul legal aplicabil auditului intern în sectorul corporativ, care ar include punerea în practică a IPPF. Propunerea aceasta ar putea fi realizată prin actualizarea Codului de guvernare corporativă, și anume, stipularea cerinței de conformitate cu IPPF.

În opinia noastră, efectuarea unor asemenea modificări în legislația națională contribuie la asimilarea practicilor internaționale avansate și eficientizarea auditului intern în conformitate cu normele internaționale.

Concomitent, am studiat activitatea organismelor profesionale din domeniu în țara vecină. În anul 2004, a fost lansată activitatea Asociației Auditorilor Interni din România (AAIR), fiind recunoscută și sprijinită ca unic reprezentant pe plan național de IIA din SUA, iar în Europa – de Confederația europeană a institutelor de audit intern (ECIIA). AAIR este o asociație profesională și reprezintă un forum de dezbatere pentru profesioniștii în domeniu. În prezent are afiliați peste 350 de membri, auditori interni din sectorul public sau privat [86, p.275-278].

Este apreciat pozitiv aspectul că între CAFR și AAIR a fost încheiat un Acord de colaborare în procesul de consolidare a funcțiilor de audit financiar și audit intern și cu forțe comune aceste organisme profesionale au elaborat Ghidul privind Implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern [46]. Misiunea acestor organizații profesionale constă în dezvoltarea, promovarea și susținerea auditorilor interni din țară, iar obiectivele de bază constau în popularizarea profesiei de audit intern și dezvoltarea profesională a auditorilor interni.

Activitatea acestor organizații profesionale în domeniul auditului intern include: organizarea diferitelor conferințe, seminarii și mese rotunde ce vizează abordările actuale în evoluția profesiei; contribuirea la dezvoltarea profesională a membrilor săi prin organizarea cursurilor de pregătire în vederea susținerii examenelor de certificare a auditorilor interni; petrecerea trainingurilor, în cadrul cărora vor fi discutate aspectele teoretice și practice ale auditului intern etc.

Comparativ, în RM a fost înființată Asociația Auditorilor Interni (AAIRM), care este puțin cunoscută la nivel național și nu s-a afiliat la nicio organizație internațională, recunoscută pe plan mondial sau european.

Aprofundarea cercetării practicii de audit intern în România a constatat că există studii empirice în domeniu. În acest context, putem menționa studiul efectuat de către C. Boța-Avram și I. Popa [152, p.380-398], care fac referire la percepția auditorilor interni vizând standardizarea auditului intern, având în vedere existența unor seturi diferite de standarde de audit: cele elaborate de CAFR și cele emise de Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern. Un alt studiu important, realizat de către D. Matîș și C. Boța-Avram [74, p 26-34], ține de oportunitatea publicării raportului de audit intern. Astfel, rezultatele cercetării efectuate de către autori denotă faptul că 58% dintre auditorii intervievați consideră important aspectul publicării raportului de audit intern pentru a asigura un nivel înalt de transparență necesară guvernantei corporative.

În opinia noastră, o altă cercetare relevantă în domeniul vizat constituie și efectuarea de către A. Sima a cercetării „Studiu privind perspectivele auditului intern” [104, p.16-24], rezultatele căreia relevă faptul că în organizațiile care au dezvoltat o funcție de audit intern, procesul de aliniere la ISPPIA ale IIA este fie implementat complet, fie se află în proces de implementare. Acest lucru este vizibil în gradul de independență, obiectivitate și optimizare al funcțiilor, cât și la nivelul de adresare a nevoilor și așteptărilor consiliului de administrație și managementului companiilor.

Menționăm și importanța unui alt studiu în domeniu „Caracteristicile auditului intern din România. Studiu privind percepția auditorilor interni” [92, p.11-24], efectuat de către C. Precob și A. Rusu-Buruiană. Rezultatele cercetării întreprinse arată că evaluarea riscurilor companiei auditate este principalul criteriu pe care îl folosesc auditorii interni în realizarea planificării activității lor, iar ponderea cea mai mare în totalul activităților auditorilor interni o dețin monitorizarea și evaluarea riscurilor, urmate de verificarea proceselor contabile și de întocmire a situațiilor financiare. De asemenea, este evidențiat rolul principal al auditului intern care constă în formularea recomandărilor în vederea creșterii eficienței companiei. În ceea ce privește evoluția viitoare a auditului intern, tendințele principale ale domeniului sunt îmbogățirea abilităților pe care auditorii interni trebuie să le dețină și orientarea spre creșterea eficienței cu care se realizează managementul riscurilor.

Practica auditului intern în România a fost studiată și de către compania internațională de audit KPMG. Entitățile incluse în studiu provin dintr-o gamă variată de sectoare de activitate, unele din acestea făcând obiectul unor cerințe stricte de reglementare din partea autorităților sectoriale [100, p.2].

Studiul aprofundat în domeniul auditului intern realizat de către compania internațională de audit KPMG a pus în evidență constatările referitoare la importanța funcției de audit intern, prioritățile funcționării acestuia și provocărilor în dezvoltarea continuă a tehnicilor de audit.

Un factor pozitiv, în opinia noastră, sunt rezultatele cercetării în cadrul teoriei și practicii auditului intern, efectuate de cercetătorii români, printre care putem menționa tezele de doctorat elaborate în România, cum ar fi lucrarea cercetătorului M. Drăgan *Implementarea sistemului de audit intern la societățile comerciale* [36, p.27], obiectivele de bază ale căreia constituie prezentarea evoluției funcției de audit intern în contextul național al României; reliefaarea stării actuale a auditului intern la nivel național și internațional și prezentarea practicii în domeniul auditului intern.

Totodată, consemnăm că în literatura de specialitate din țara vecină o atenție deosebită se acordă conceptului, principiilor și importanței guvernancei corporative, de asemenea rolului

auditului intern în cadrul acesteia. De exemplu, cercetătorul M. Fulop în lucrarea sa *Auditul în guvernanta corporativă* [40, p.1-40], abordează auditul intern ca un element-cheie al guvernantei corporative, și anume, este studiat modul în care relaționează auditul extern cu auditul intern și comitetele de audit.

În acest context, putem prezenta și experiența Federației Ruse în domeniul auditului intern, acesta fiind obligatoriu pentru instituțiile financiare, societățile de asigurări și entitățile de stat. În conformitate cu actualizările efectuate în anul 2018 în legislația ce se referă la sectorul privat și anume, în Legea privind societățile pe acțiuni, auditul intern este obligatoriu pentru societățile pe acțiuni publice. Este prevăzută majorarea nivelului de independență a auditului intern față de managementul entităților prin următoarele acțiuni ale Consiliului director:

- aprobarea reglementărilor aferente politicii companiei în domeniul organizării și exercitării auditului intern;
- adoptarea deciziilor despre numirea/întreruperea prerogativelor conducătorului serviciului de audit intern;
- aprobarea condițiilor contractului de muncă al conducătorului serviciului de audit intern, inclusiv nivelul de remunerare [144, p.126-129].

În anul 2000 a fost fondat Institutul Auditorilor Interni, care întrunește auditorii interni din companiile și organizațiile din țară, indiferent de sectorul de activitate. Institutul deține 11 centre regionale, formate în baza organizațiilor-partener din mai multe orașe ale Federației Ruse. Studiile avansate în domeniul auditului intern din Federația Rusă, cum ar fi Institutul Auditorilor Interni efectuează o dată la doi ani cercetări cu privire la situația actuală și tendințele de dezvoltare ale auditului intern. Una din ultimele cercetări a fost efectuată în comun cu compania PwC [126, p.43], rezultatele căreia denotă că atribuțiile funcționale în momentul actual ale subdiviziunilor de audit intern ale companiilor rusești constau în evaluarea siguranței și eficacității sistemului de control intern și consultarea managementului pe diverse întrebări, iar în tendințele evoluției auditului intern se profilează evaluarea managementului riscurilor.

Totodată, studiul menționează conștientizarea obligațiilor funcționale ale structurilor de audit intern, și anume, neimplicarea în investigarea fraudelor. Astfel, în anul 2017, 58% din SAI au avut funcția de bază de a investiga fraude, în anul 2019 – 57%, iar în anul 2020 – 48%. După cum vedem, exista tendința de diminuare în dinamică a acestui indicator.

Trebuie să consemnăm că reglementările în domeniul auditului intern nu specifică obligativitatea adoptării IPPF. În același timp, standardul profesional de audit „Auditor intern”. încurajează respectarea prevederilor principiilor IPPF. Totodată, auditorii interni sunt obligați să obțină calificarea profesională conform cerințelor standardului nominalizat.

Cu toate că legislația actuală în domeniul auditului intern nu prevede adoptarea IPPF în mod obligatoriu, 13% din serviciile de audit intern efectuează anual o evaluare internă a calității activităților sale pentru conformitatea cu standardele internaționale de audit intern.

În contextul celor expuse, menționăm experiența pozitivă a țărilor înalt dezvoltate, spre exemplu a Germaniei. Este important să consemnăm că, auditul intern este stipulat în Legea privind societățile pe acțiuni și Codul de guvernare corporativă, reprezentând în așa mod elementul-cheie în guvernarea corporativă. Un rol deosebit în companiile din Germania se acordă Consiliului de supraveghere, care ține sub control activitatea conducerii concernului și a: sistemului controlului intern; serviciului auditului intern; sistemului managementului riscurilor [124, p.193].

În Germania auditul intern are la bază principiile de bază și standardele IIA, cu toate că aceste standarde nu sunt obligatorii. Există unele particularități în crearea sistemului de audit intern, se ia în considerare contextul național. Spre exemplu, în corporațiile mari există un sistem propriu de standarde interne. Cu cât este mai înalt nivelul de standardizare a activității serviciului de audit intern, cu atât organizarea și exercitarea acestuia atinge un nivel mai înalt al calității. Totodată, este elaborat și Statutul auditului intern, care reprezintă un document ce legitimează serviciul de audit intern în cadrul companiei și stipulează principiile de bază și obiectivele auditului intern. În așa mod, documentul analizat susține autoritatea auditorilor interni pe parcursul misiunilor și asigură accesul la informațiile necesare.

De asemenea, în companiile din Germania este creat catalogul riscurilor în conformitate cu standardele de audit intern și fiecare subdiviziune îndeplinește registrul riscurilor. În obligațiunile funcționale ale serviciului de audit intern intră crearea catalogului propriu al riscurilor, în continuare sunt examinate și generalizate grupurile de riscuri, obținute din alte surse. Catalogul este supus unei monitorizări și actualizări continue, iar minimum o dată pe an este revizuit.

Legea privind reformarea raportării contabile (BilMoG) prevede că auditului intern îi revine rolul independent în sistemul controlului intern și al managementului riscurilor. Una din condițiile de bază ale eficacității serviciului de audit intern constituie independența, adică nu trebuie să fie legat nici organizațional și nici financiar de alte structuri. Iar conform Statutului auditului intern, conducătorul serviciului de audit intern raportează numai președintelui concernului.

În urma studiului realizat constatăm că un factor important în asigurarea funcționalității auditului intern în Germania constă în formarea potențialului de cadre corespunzător, totodată îmbunătățirea permanentă a calificării personalului. Perfecționarea calificării personalului

serviciului de audit intern prin intermediul centrului *certificat Deutsches Institut fur Interne Revision (DIIR)* este efectuat de Institutul Auditorilor Interni (IDW). Acest centru reprezintă o companie-fiică specializată a Institutului Auditorilor Interni, care oferă o certificare profesională proprie – *Interner Revisor DIRR*. Totodată, Institutul Auditorilor Interni finanțează o catedră specializată din cadrul unei universități [127, p.129-142].

Concluzionăm că calitatea auditului intern este asigurată prin: implementarea standardelor și regulamentelor interne; independență, obiectivitate și acces nelimitat la informație; pregătire profesională de calitate; documentare suficientă pentru derularea misiunilor de audit; accesul la examinarea tuturor sistemelor și domeniilor organizaționale.

În urma studiului efectuat cu referire la particularitățile dezvoltării auditului intern în sectorul corporativ din RM și țările nominalizate, prezintăm aprecierea comparativă a acestora în Tabelul 2.3.

Tabelul 2.3. Aprecierea comparativă a particularităților de dezvoltare a auditului intern în sectorul corporativ din RM, România, Federația Rusă și Germania

Criterii de apreciere	România	Federația Rusă	Germania	Republica Moldova
1	2	3	4	5
Obligativitatea efectuării auditului intern	Auditul intern este obligatoriu pentru entitățile de interes public și entitățile care îndeplinesc criteriile de mărime pentru auditul financiar	Auditul intern este obligatoriu pentru instituțiile financiare, societățile de asigurări și SA publice	Auditul intern este obligatoriu în SA	Auditul intern este obligatoriu în instituțiile financiare
Obligativitatea exercitării auditului intern conform IPPF	Auditul intern în sectorul privat este exercitat conform IPPF	IPPF nu este cu titlu obligatoriu, dar există referințe de utilizare a standardelor în Codul de guvernanță corporativă	IPPF nu este cu titlu obligatoriu, însă auditul intern se bazează pe principiile de bază și standardele IIA	Nu este prevăzută
Obligativitatea deținerii certificării profesionale în domeniu	Este prevăzută	Este prevăzută	Este prevăzută	Nu este prevăzută
Existența organismelor profesionale în domeniu	CAFR și AAIR, care colaborează activ în domeniul auditului intern, AAIR este afiliată IIA	Activează Institutul Auditorilor Interni, care este recunoscut de IIA	Activează Institutul Auditorilor Interni, care este recunoscut de IIA	Există AAIRM, dar care nu are afiliere internațională

continuare la tabelul 2.3

Existența cercetărilor în domeniul auditului intern	Există cercetări de valoare în domeniu	Există cercetări de valoare în domeniu	Există cercetări de valoare în domeniu	Cercetările existente țin de domeniul auditului intern public
---	--	--	--	---

Sursa: Elaborat de autor în baza [13; 70; 71; 85; 126; 127].

Rezultatele cercetării prezentate de autor în Tabelul 2.3 constată că practica internațională în domeniul auditului intern se caracterizează prin aspecte care pot fi implementate în activitatea auditului intern din sectorul corporativ, care includ:

- √ adoptarea și/sau conformitate înaltă cu ISPPA;
- √ implementarea standardelor și regulamentelor interne în exercitarea auditului intern;
- √ activitatea amplă în domeniul auditului intern a asociațiilor profesionale, contribuind astfel la dezvoltarea și popularizarea profesiei de audit intern;
- √ recunoașterea internațională a asociațiilor profesionale ca reprezentant pe plan național de IIA;
- √ existența studiilor empirice de calitate în domeniul auditului intern;
- √ profesionalismul personalului serviciului de audit intern;
- √ asigurarea unei independențe reale a auditorilor interni;
- √ abordarea sistemică și complexă a obiectivelor auditului intern și managementului riscurilor.

Cercetarea comparativă a particularităților de dezvoltare a auditului intern în RM și în alte țări (România, Germania și Federația Rusă) din acest paragraf a fost realizată conform criteriilor de apreciere stabilite de către autorul tezei, care includ: existența reglementărilor normative aferente auditului intern, obligativitatea efectuării auditului intern, obligativitatea exercitării auditului intern conform IPPF, obligativitatea deținerii certificării profesionale în domeniu, existența organismelor profesionale în domeniu și existența cercetărilor în domeniul auditului intern. Totodată, atenție sporită a fost acordată examinării prevederilor cadrului legislativ aplicabil auditului intern în RM și în alte țări dezvoltate, au fost prezentate cele mai valoroase rezultate ale cercetărilor empirice în domeniul auditului intern. Analiza comparativă a domeniului dat în mai multe țări susține constatările autorului și propunerile noastre la implementarea bunelor practici în activitatea auditului intern din sectorul corporativ al țării noastre.

2.3. Politici și tehnici de asigurare și îmbunătățire a calității funcționării auditului intern în sectorul corporativ din Republica Moldova

Funcția de audit intern a fost și, cum constatăm din cercetările efectuate în paragraful precedent, rămâne o funcție strategică în cadrul unei entități economice moderne.

Actualmente, în contextul dezvoltării continue a entității, sarcina primordială a auditului intern este de a aduce plusvaloare acesteia prin mai multe schimbări ale proceselor operaționale, aplicând politici și tehnici performante în realizarea sarcinilor sale. Astfel, obiectivele stabilite auditului intern, conform practicilor naționale și la nivel internațional prin monitorizarea și eliminarea deficiențelor depistate prompt, asistența managementului entității și consilierea acestuia în diverse probleme, sporește cerințele proprietarilor și managerilor de diferite niveluri ale entității față de funcția de audit intern.

După mai multe cercetări [4, p.53; 5, p.25; 103, p.946-951; 29, p.21-23; 30, p.174-179], utilizatorii de bază ai constatărilor auditului intern în primul rând sunt proprietarii entității, ponderea informației utilizate ajungând până la 40% în unele cazuri. Concomitent, rezultatele auditului intern activ sunt utilizate și de managerii operaționali, auditorii financiari, organele de control din partea statului etc.

Pentru a asigura realizarea obiectivelor stabilite de bunele practici, dar și cerințele rezultate din cadrul legal al auditului intern, SAI urmează să garanteze un nivel înalt de calitate a activităților efectuate la nivelul acesteia. Cercetările realizate de autor au constatat că, la nivel internațional, o atenție sporită este acordată, în special întrebărilor ce țin de asigurarea și îmbunătățirea calității auditului intern. Literatura de specialitate, dar și cercetările realizate de autorii autohtoni, nu includ aspecte teoretice și practice aferente tematicii cu privire la îmbunătățirea calității și funcționării eficiente a auditului intern.

Anume aceste circumstanțe stau la baza aprofundării cercetării inițiate în teză de a aborda subiectul calității auditului intern prin prisma elucidării problemelor actuale și stabilirii direcțiilor de perfecționare a procesului de asigurare și îmbunătățire a calității acesteia. Aspectele calității auditului intern presupun perfecționarea tehnicilor de audit intern, care constituie un obiectiv de bază propus în cercetarea dată.

În opinia noastră, cercetarea calității auditului intern presupune de a stabili inițial elementele constitutive ale procesului de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern. Elementele, ce constituie baza procesului de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern, sunt prezentate în Figura 2.11.

Având o interacțiune corespunzătoare, elementele constitutive contribuie la asigurarea funcționării adecvate a procesului de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern, iar în

poftida importanței elementelor prezentate în Figura 2.11, vom etala succint caracteristicile de bază ale acestora.

Pentru a asigura calitatea auditului intern și eliminarea punctelor slabe, la nivelul SAI propunem de a se elabora un program corespunzător de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern, întocmit astfel încât să asigure satisfacerea așteptărilor părților interesate în auditul intern și să sporească încrederea acestora în funcția dată. Propunem ca rezultatele obținute să aducă un plusvaloare activităților entității, respectând în același timp IPPF și practicile avansate descrise de ISPPIA.

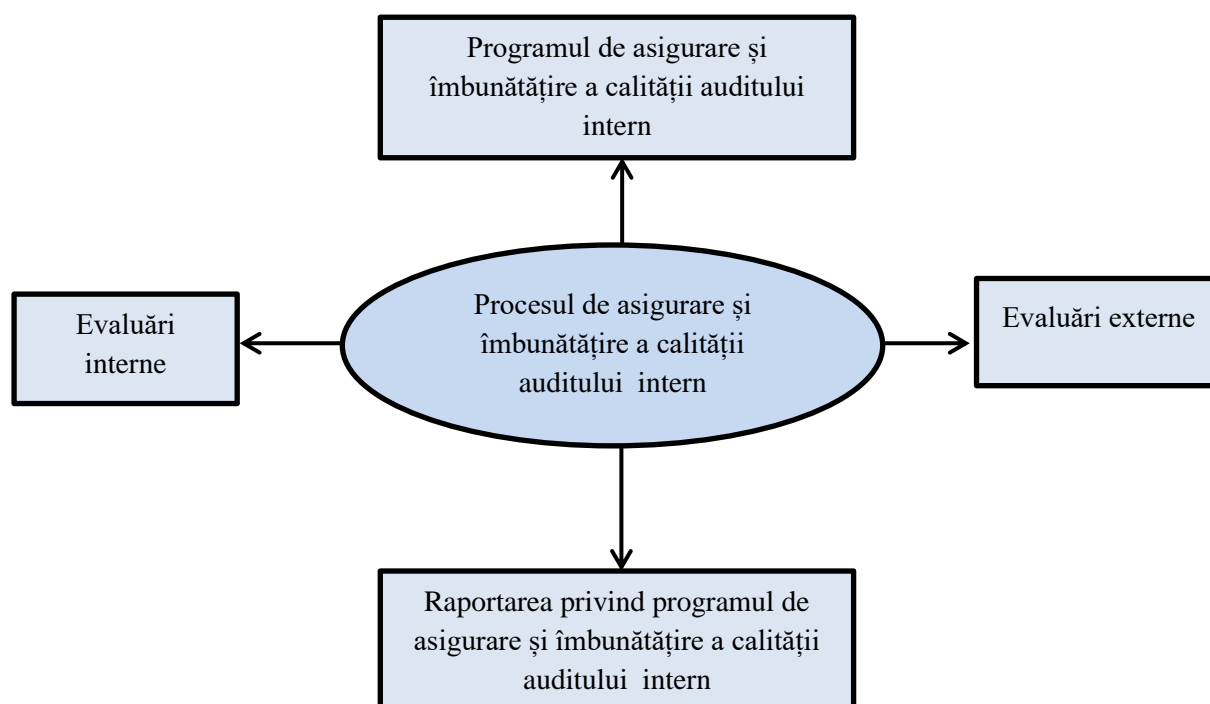


Fig.2.11. Elementele constitutive ale procesului de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern

Sursa: Elaborat de autor

Programul de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern este adresat atât auditorilor interni care activează în cadrul SAI, cât și conducătorului acesteia. În atare context, responsabilitatea aferentă elaborării programului și urmării realizării acestuia îi revine conducătorului SAI, iar implementarea efectivă a acțiunilor stabilite, în scopul îmbunătățirii auditului intern – auditorilor interni. Totodată, la elaborarea programului este relevant să se țină cont de modificările din legislație și din reglementările interne din cadrul entității și urmează să fie adaptat la schimbările și evoluția auditului intern. Modelul Programului de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern pe care-l propunem este prezentat în anexa 7, viabil pentru SAI, indiferent de domeniul de activitate al entității economice.

Scopul principal al programului este de a îmbunătăți activitățile la nivelul SAI, în deplină corespundere cu bunele practici în domeniul auditului intern, și anume, cu standardul de calificare 1300 „Programul de asigurare și îmbunătățire a calității” [105, p.13]. Obiectivele principale necesar fi realizate ca rezultat al implementării programului sunt următoarele:

- a oferi asigurarea că activitatea desfășurată de auditorii interni adaugă plusvaloare și contribuie la îmbunătățirea activităților entității;
- garantarea că activitățile derulate la nivelul SAI se desfășoară în conformitate cu reglementările în vigoare și practicile avansate ale altor țări.

Pentru a asigura implementarea obiectivelor principale ale programului de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern, este necesar ca conducătorul SAI să aducă la cunoștința auditorilor interni acțiunile concrete ce trebuie realizate și, totodată, să asigure pregătirea corespunzătoare a personalului. Acesta, la rândul său, trebuie să dețină competențe necesare pentru implementarea activităților de care au fost responsabilizați.

În opinia noastră, pentru menținerea calității auditului intern este primordială adoptarea unui proces permanent de supraveghere și evaluare a performanței acestuia, bazat pe rezultatele evaluărilor interne și externe ale auditului intern. După cum remarcăm din Figura 2.11, evaluarea, atât internă, cât și cea externă reprezintă alt element important al procesului de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern.

Evaluarea performanței auditului intern trebuie efectuată pentru a întări credibilitatea acestuia, iar auditul intern urmează să fie supus periodic acestei evaluări, ca și alte procese de afaceri din cadrul entității. În opinia cercetătorului din Federația Rusă E. Zverev [125, p.42-49], evaluarea auditului intern constituie o sarcină complexă, care este realizată nu în baza rezultatelor unei inspecții formale, dar în urma unui proces îndelungat și creativ. Totodată, acest proces trebuie să ia în considerare realitățile din domeniul auditului intern.

După cum a fost constatat și anterior, în prezent evaluarea auditului intern constituie un subiect discutat pe larg atât în literatura de specialitate, cât și în practica auditării. Aceasta se explică prin faptul că auditul intern este strâns legat de strategia de dezvoltare și interacționează direct cu conducerea de vârf a entității. De asemenea, funcția de audit intern necesită investiții, iar rezultatele acesteia nu întotdeauna pot fi exprimate cantitativ.

Printre studiile valoroase pe plan internațional, care vizează subiectul evaluării auditului intern, putem specifica proiectele de cercetare ale IIA, realizate pe parcursul anilor 2010-2018, care au demonstrat următorii factori decisivi pentru furnizarea valorii entității de către auditul intern:

- receptivitatea conducerii executive de vârf și a managerilor operaționali față de recomandările de îmbunătățire elaborate de auditul intern;
- cunoașterea clară a așteptărilor părților interesate cu privire la valoarea adusă de auditul intern;
- asigurarea independenței auditului intern;
- deținerea de către personalul încadrat în auditul intern a abilităților practice și experiență în domeniul respectiv;
- comunicarea constructivă a problemelor identificate și a recomandărilor corespunzătoare [112, p.93-103].

În afară de cercetările efectuate de IIA, am apelat și la rezultatele altor studii, scopul de bază a cărora constă în determinarea factorilor ce influențează performanța auditului intern. Astfel, M. Arena și G. Azzone [151, p.43-60] indentifică următorii factori: caracteristicile calitative ale echipei de audit intern; realizarea obiectivelor activității de audit intern; caracterul relațiilor din cadrul entității și gradul de implicare a comitetului de audit în activitatea auditului intern.

Totodată, în cadrul cercetării au fost analizate și prelucrate informațiile prezentate în studiile recente efectuate în România și Federația Rusă. Astfel, rezultatele studiului realizat de către compania KPMG în România denotă faptul că 58% din societățile comerciale din țara vecină utilizează evaluări externe independente ale activității de audit intern (o dată la 5 ani), așa cum prevede ISPPA 1312 „Evaluările externe” [100, p.5].

Analizând informațiile din cercetarea efectuată în anul 2020 de către Institutul Auditorilor Interni din Federația Rusă și compania de audit PwC, am constatat că doar 21% din companiile rusești realizează o evaluare independentă externă a auditului intern. Totodată, în 45% dintre entități sunt efectuate evaluările interne ale calității activității SAI [126, p.8].

Concomitent, rezultatele investigațiilor efectuate în cadrul subcapitolului 2.1 din prezenta lucrare constată că, în entitățile din țara noastră, care dispun de funcția de audit intern nu sunt efectuate și planificate evaluările externe. Printre cauzele neefectuării evaluărilor independente putem menționa lipsa necesității efectuării unei astfel de evaluări și perioada relativ scurtă de activitate a SAI. Paralel cu aceste momente, în entitățile cercetate este efectuată evaluarea curentă a calității activității SAI (Figura 2.6).

În aceste circumstanțe, considerăm important și actual a examina aspectele ce țin de evaluarea calității auditului intern prin prisma evaluării performanței, cu identificarea aspectelor problematice ale acestui proces. Evaluarea performanței auditului intern, în opinia noastră, trebuie privită în contextul determinării eficienței și eficacității acesteia. Astfel, eficiența reprezintă maximizarea rezultatelor unei activități în relație cu resursele utilizate. Eficacitatea reprezintă

gradul de îndeplinire a obiectivelor programate pentru fiecare dintre activități și raportul dintre efectul proiectat și rezultatul efectiv al activității respective. Menționăm că, în lucrarea prezentă, evaluăm auditul intern prin prisma eficacității sale.

Important în procesul de evaluare a auditului intern este stabilirea criteriilor de evaluare. În opinia noastră, este necesar a stabili criterii consolidate de evaluare, deoarece auditul intern trebuie să corespundă:

1. Cadrului Internațional de Practici Profesionale în Auditul Intern, pentru aceasta prezentăm sinteza cerințelor ISPPIA aferente asigurării și îmbunătățirii calității auditului intern (Anexa 8).

2. Obiectivelor strategice ale entității, care sunt îndreptate la îmbunătățirea activității acesteia.

Ținem să consemnăm că obiectivele strategice reprezintă rezultatele-cheie, pe care își propune să le atingă entitatea. În acest context, indicatorii de evaluare a eficacității auditului intern, care intră în acest criteriu, trebuie să fie în concordanță cu obiectivele preconizate. În același timp, modificarea obiectivelor strategice trebuie să determine schimbări în indicatorii utilizați pentru evaluarea auditului intern.

Un alt aspect important în evaluarea calității auditului intern constă în stabilirea indicatorilor corespunzători de evaluare. Auditul intern trebuie să demonstreze valoarea sa în calitate de element de bază în governanța corporativă a entității. De aceea, evaluarea acestuia necesită să includă indicatori relevanți, care sunt determinați în urma identificării intereselor și nevoilor părților interesate direct de auditul intern.

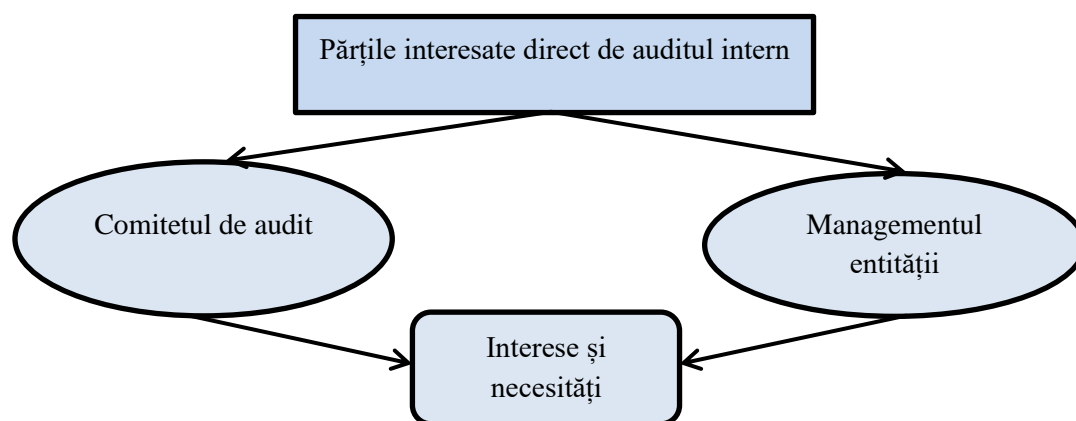


Fig.2.12. Identificarea părților interesate direct de auditul intern

Sursa: Elaborat de autor.

IIA a elaborat un ghid pentru evaluarea auditului intern [47], care include o cartă de stabilire a indicatorilor utilizați pentru evaluarea calității auditului intern, recomandările cărui poartă un caracter general. Considerăm că SAI urmează să-și elaboreze propria sa cartă, luând în considerare specificul entității și nivelul de dezvoltare al SAI. De asemenea, cartă dată ar trebui să includă

indicatori accesibili și pe înțelesul tuturor persoanelor implicate în procesul de evaluare și analiză a rezultatelor evaluării. În această ordine de idei, propunem un model al cartei procesului de stabilire a indicatorilor utilizați în evaluarea auditului intern (acesta este prezentat în Anexa 9 a tezei).

În opinia noastră, lista indicatorilor de evaluare urmează să fie formată de către conducătorul SAI. Propunem *infra* pașii pe care trebuie să-i întreprindă acesta, după cum urmează:

- punerea în acord a strategiei SAI cu lista indicatorilor. Aceasta trebuie să fie îndeplinită în corespundere cu standardele IIA, cu alte regulamente profesionale, care trebuie să asigure satisfacerea necesităților părților interesate;

- asigurarea utilizării atât a indicatorilor cantitativi, cât și a celor calitativi;

- asigurarea monitorizării permanente a indicatorilor și raportarea acestora.

Concomitent, propunem la stabilirea listei indicatorilor de evaluare să se țină cont de potențialul SAI. Totodată trebuie de stabilit indicatorii care elucidează direct activitatea operațională a SAI.

În opinia noastră, problema de bază care se cere a fi soluționată de către conducătorul SAI constă în stabilirea unui set echilibrat de indicatori de evaluare a auditului intern. Echilibrul indicatorilor să fie asigurat de utilizarea adecvată a intereselor și necesităților părților interesate, de asemenea a potențialului și a activității operaționale a SAI, în corespundere cu propunerile elucidate în Figura 2.13.

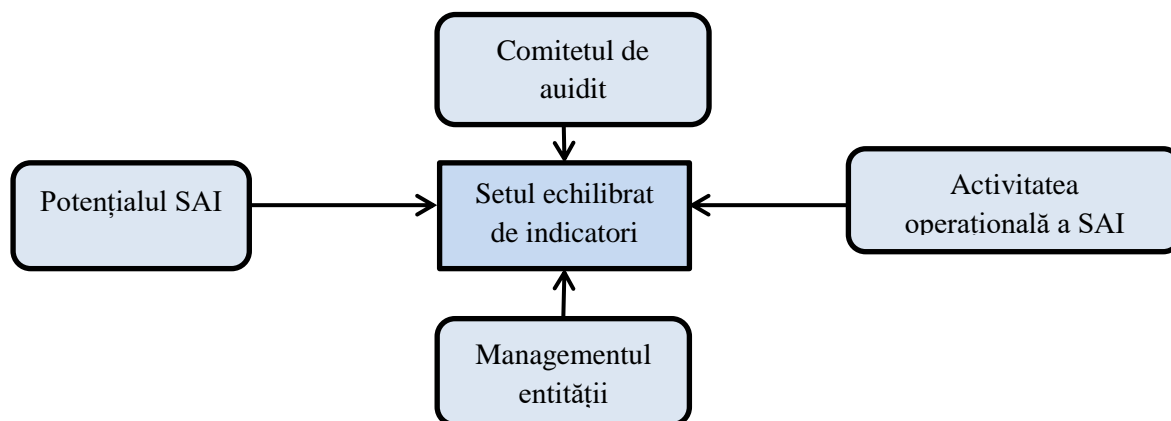


Fig.2.13. Stabilirea setului echilibrat de indicatori pentru evaluarea auditului intern

Sursa: Elaborată de autor în baza Ghidului practic IIA pentru evaluarea auditului intern [47]

Credem că este necesar de a lua în considerare că atât indicatorii cantitativi, cât și cei calitativi sunt importanți pentru confirmarea calității auditului intern persoanelor interesate. Aceștia pot fi comparați cu rezultatele precedente ori cu așteptările stabilite.

Indicatorii cantitativi se bazează pe date existente sau disponibile și, corespunzător, necesită mai puțin efort pentru colectare, fiind comparabili cu aceiași indicatori din alte entități cu activități

similare. În același timp, indicatorii calitativi sunt fundamentați pe colectarea informațiilor unice, prin intermediul unor metode mai complexe, printre care am putea menționa intervierea sau analiza datelor. Acești indicatori oferă o imagine mai largă asupra auditului intern și pot asigura o înțelegere mai bună a indicatorilor cantitativi.

Este substanțial ca conducătorul SAI să asigure un raport optim al indicatorilor cantitativi și calitativi, care să țină de identificarea părților interesate de bază, a căror necesități prioritare să fie luate în considerare.

De asemenea, considerăm că este esențial ca fiecare indicator să fie examinat împreună cu părțile interesate, iar subiectele examinării trebuie să includă următoarele aspecte:

- gradul de legătură a indicatorilor cu strategia de dezvoltare a entității și a auditului intern;
- indicatorii să reflecte misiunea și rolul auditului intern.

Rezultatele obținute după examinare contribuie la alegerea metodei de evaluare de către conducătorul SAI. În acest context, am cercetat metodele de evaluare a performanței activităților, inclusiv a auditului intern utilizate pe plan internațional. Una dintre cele mai apreciate metode de evaluare are la bază utilizarea tabloului de bord [107, p.6-23], care pune în evidență legătura obiectivelor auditului intern cu obiectivele entității. În același timp, tabloul de bord în calitatea sa de sistem de management, este numit ca fiind una dintre cele mai influente 75 de idei ale secolului XX [111, p.11].

În aceste circumstanțe, în cadrul prezentei cercetări am utilizat tabloul de bord pentru elaborarea unui set de indicatori, care oferă o imagine de ansamblu asupra evaluării calității auditului intern. Propunem utilizarea acestei metode de evaluare, care trebuie să includă următoarele etape de bază:

1. Identificarea aspectelor semnificative și elaborarea indicatorilor tabloului de bord.
2. Cuantificarea valorii indicatorilor utilizați la evaluare.
3. Agregarea cuantificării valorii indicatorilor utilizați la evaluare.

În opinia noastră, în cadrul primei etape „*Identificarea aspectelor semnificative și elaborarea indicatorilor tabloului de bord*” se vor stabili aspectele importante pentru auditul intern:

- perspectiva financiară;
- perspectiva – interesele și necesitățile comitetului de audit și a managementului entității;
- perspectiva – activitatea operațională a SAI;
- perspectiva – potențialul SAI.

Obiectivele strategice au fost determinate pentru fiecare aspect și, corespunzător fiecărui obiectiv – indicatorii de evaluare, care sunt prezentați în Tabelul 2.4.

Tabelul 2.4. Elaborarea indicatorilor din tabloul de bord pentru auditul intern

Perspective	Obiective strategice	Indicatori
1	2	3
1. Financiară	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Încadrarea în bugetul auditului intern ▪ Efectuarea misiunilor de audit intern cu valoare adăugată 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Procentul misiunilor de audit finalizate în limita bugetului ▪ Economii în urma realizării recomandărilor
2. Client	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Gradul de satisfacție a comitetului de audit și a managementului entității 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Evaluarea gradului de satisfacție ▪ Asigurarea privind gradul de adecvare a sistemului de control intern ▪ Asigurarea privind gradul de adecvare a managementului riscurilor ▪ Cota recomandărilor acceptate ▪ Cota recomandărilor realizate ▪ Modificări efectuate în procesele entității
3. Activitatea operațională a SAI	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Acoperirea riscurilor ▪ Conformitatea cu ISPPA 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nivelul de reducere/eliminare a riscurilor identificate ▪ Îndeplinirea planului de audit intern ▪ Numărul recomandărilor pentru un audit ▪ Evaluarea conformității cu ISPPA
4. Potențialul SAI	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dezvoltarea abilităților personalului ▪ Susținerea inovațiilor 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Numărul de ore efectuate la perfecționarea profesională ▪ Cota angajaților care dețin certificate profesionale ▪ Numărul metodelor de audit noi utilizate ▪ Numărul riscurilor noi identificate

Sursa: Elaborat de autor.

În continuare, în cadrul etapei II „*Cuantificarea valorii indicatorilor utilizați la evaluare*” pentru fiecare indicator utilizat la evaluare, autorul a determinat corespunzător, valorile prognozate și valorile efective. În acest context, un alt aspect important în aplicarea tabloului de bord pentru evaluarea auditului intern, în opinia noastră, constituie elaborarea instrumentelor de evaluare. Pentru fiecare dintre indicatorii de evaluare identificați, se va determina instrumentul de evaluare.

Spre exemplu, pentru perspectiva – Client, obiectivul strategic „Gradul de satisfacție”, indicatorul „*Evaluarea gradului de satisfacție*”, instrumentul de evaluare al acestuia fiind chestionarul părților interesate. În aceste circumstanțe, autorul în cadrul cercetării de față a propus un model al chestionarului privind evaluarea de fapt a gradului de satisfacție al uneia din părțile direct interesate în activitatea de audit – Comitetul de audit (Anexa 10). Considerăm că întrebările incluse în chestionarul elaborat reflectă pe deplin interesele și necesitățile de bază ale Comitetului de audit aferente auditului intern. Nemijlocit valoarea prognozată a indicatorului dat poate constitui 10 puncte, adică o apreciere maximală din partea Comitetului de audit al entității. Pentru o apreciere parțială și redusă, corespunzător se pot de utiliza 5 și 0 puncte. Menționăm că modelul chestionarului prezentat de în anexa 10 a fost implementat în practica activității Comitetului de

audit din cadrul entității S.A. „ALPHA LEASING”, iar prelucrarea acestuia la entitate denotă următoarele rezultate pe care le prezentăm în tabelul 2.5.

Tabelul 2.5. Aprecierea gradului de satisfacție de către Comitetul de audit

Calificativ	Punctajul atribuit	Aprecierea la entitate, puncte
Înalt	>150	155
Parțial	>60; ≤150	
Redus	<60	

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor S.A. „ALPHA LEASING” (Anexa 10).

Pentru perspectiva financiară, obiectivul strategic „*Încadrarea în bugetul auditului intern*”, indicatorul „*Procentul misiunilor de audit finalizate în limita bugetului*”, auditorul stabilește ca valoare prognozată 1 (adică 100% de misiuni de audit intern urmează să fie finalizate în limita bugetului). La sfârșitul anului, în baza documentației financiare a misiunii de audit, se poate determina nemijlocit valoarea efectivă a acestui indicator. În Anexa 11 prezentăm interpretarea indicatorilor utilizați la evaluarea calității activității de audit intern.

La etapa III „*Agregarea cuantificării valorii indicatorilor utilizați la evaluare*” în baza datelor obținute la etapa anterioară propunem agregarea cuantificării valorii tuturor indicatorilor de evaluare. În acest scop, inițial a fost determinat coeficientul de importanță pentru fiecare indicator utilizat la evaluare, iar apoi a fost stabilită ponderea pentru fiecare tip de perspectivă identificat în cadrul etapei întâi. În opinia noastră, procesul stabilirii coeficientului de importanță și a ponderilor pentru perspectivele identificate necesită din partea auditorului intern o responsabilitate majoră, deoarece este bazat nemijlocit pe raționamentul profesional al acestuia.

Ilustrarea aspectului practic al etapelor „*Cuantificarea valorii indicatorilor utilizați la evaluare*” și „*Agregarea cuantificării valorii indicatorilor utilizați la evaluare*” este prezentată în baza informațiilor S.A. „ALPHA LEASING”, rezultatele aferente acestora sunt reflectate în anexa 12.

Analiza datelor prezentate în Anexa 12, permite auditorului să efectueze concluzia asupra rezultatului final agregat (în situația entității analizate de 75,9%) care relevă performanța auditului intern. Totodată, auditorul poate analiza și unele date parțiale, obținând concluzii asupra perspectivelor incluse în tabloul de bord. În aceste circumstanțe, am elaborat măsuri practice de dezvoltare a auditului intern, având la bază rezultatele utilizării tabloului de bord (anexa 13).

Concomitent, studiul întreprins ne permite să efectuăm o sinteză a principalelor funcții ale utilizării tabloului de bord în procesul de evaluare a calității auditului intern:

- funcția de informare a conducătorului SAI cu privire la situația auditului intern la entitate;
- funcția de avertizare asupra unor situații nefavorabile, care urmează a fi îmbunătățite;

- funcția de evaluare a rezultatelor obținute;
- funcția decizională, care prevede aspectul luării deciziilor de către persoanele responsabile de activitățile de audit intern.

În acest context, ca beneficii ale utilizării tabloului de bord putem menționa:

- armonizarea strategiei și activităților de audit intern cu așteptările părților interesate;
- oferirea unei imagini extinse cu privire la performanță;
- efectuarea analizelor comparative în raport cu indicatorii de referință [112, p.93-103].

Un alt aspect important în evaluarea auditului intern îl constituie comunicarea rezultatelor persoanelor interesate. În opinia noastră, indicatorii de evaluare necesită a fi aduși la cunoștința acestora în formă de rapoarte. În aceste circumstanțe, conducătorul SAI urmează să asigure primirea răspunsului de la persoanele interesate. În acest scop, se va elabora raportarea în conformitate cu necesitățile părților interesate, spre exemplu, după termenii și tipul indicatorilor în concordanță cu activitatea și necesitățile entității.

Pentru perfecționarea modului de raportare a rezultatelor evaluării, în opinia autorului, este necesar a elabora proceduri unificate de colectare, structurare și analiză a datelor de raportare. În Anexa 14 prezintăm cerințele de bază elaborate față de raportarea aferentă evaluării intern.

Responsabilitatea pentru elaborarea și verificarea raportării se stabilește analogic și altor activități de audit intern. Conducătorului SAI se recomandă periodic să analizeze indicatorii entității sale cu aceiași indicatori utilizați de alte entități. Aplicarea tehnicii date îi va permite să se încredințeze că aceștia sunt adecvați pentru evaluarea calității auditului intern.

Evaluarea auditului intern este un element constitutiv al procesului de asigurare și îmbunătățire a calității acestuia, cum a fost menționat și anterior. În acest context, datele de raportare aferente evaluării auditului intern urmează să fie incluse în Programul de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern, ca parte integrantă a Raportului privind monitorizarea calității funcției date.

Analiza aspectelor actuale de asigurare și îmbunătățire a calității activității SAI prin prisma cerințelor ISPPA, prezentate în paragraful dat, prin abordarea aspectelor problematice ale evaluării auditului intern, cum ar fi: stabilirea criteriilor de evaluare; indentificarea părților direct interesate în auditul intern și stabilirea necesităților acestora; stabilirea setului echilibrat de indicatori pentru evaluarea funcției date au stat la baza elaborării a modelului nostru al Programului de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern și a modelului Cartei procesului de elaborare a indicatorilor utilizați la evaluare.

În cadrul cercetării realizate în acest paragraf, am utilizat conceptul tabloului de bord pentru elaborarea setului de indicatori în evaluarea auditului intern. După noi, aspectul practic al utilizării

tabloului de bord constă în exemplificarea cuantificării și agregării cuantificării indicatorilor utilizați la evaluarea auditului intern. Determinarea rezultatului final agregat, care relevă performanța auditului intern este rezultatul obținut, având la bază rezultatele utilizării tabloului de bord, ce au permis acestuia să elaborez măsuri practice de dezvoltare a auditului intern în cadrul entităților din țară.

De asemenea, rezultatele cercetării realizate ce țin de asigurarea și îmbunătățirea calității auditului intern au fost publicate în diverse ediții științifice și prezentate în cadrul unor forumuri științifice [83, p.96-101; 163, p.40-47].

2.4. Concluzii la capitolul 2

Rezultatele abordării situației actuale a auditului intern, particularitățile de dezvoltare a acestuia în comparație cu alte țări, asigurarea și îmbunătățirea calității activității SAI în sectorul corporativ din RM denotă următoarele concluzii:

1. Actualul cadru de reglementare al auditului intern se referă preponderent la auditul intern din sectorul public. A fost determinată insuficiența cadrului legal aplicabil sectorului corporativ, inclusiv lipsa reglementării activității practice a acestuia. În urma studiului efectuat, a fost propus de a îmbunătăți cadrul normativ în sectorul privat ce reglementează auditul intern prin punerea în practică a IPPF. Propunerea dată poate fi realizată prin actualizarea Codului de governanță corporativă, și anume, stipularea cerinței de conformitate cu IPPF.

2. În pofida creșterii rolului și semnificației auditului intern în entitățile economice, am examinat nivelul actual de studiere a organizării și funcționării SAI în literatura de specialitate. Am constatat că la nivel global există diverse studii realizate de organisme profesionale de prestigiu aferente auditului intern. Totodată, s-a identificat că RM nu a fost inclusă în studiile efectuate, dar a fost dovedită și lipsa unor studii la nivel național. În urma acestor cercetări, am propus și am argumentat direcțiile de cercetare aferente situației actuale din sectorul corporativ al țării, și anume: caracteristicile calitative ale SAI; managementul resurselor umane și asigurarea cu resurse; activitatea operațională a SAI.

3. În atingerea scopului de investigare a situației actuale a SAI, am stabilit metoda de cercetare și, respectiv, instrumentele de realizare a acesteia.

În aceste circumstanțe, am utilizat metoda calitativă, având la bază interviul semi-structurat. Pentru fiecare direcție de cercetare stabilită, au fost elaborate și implementate o serie de interviuri corespunzătoare, analiza cărora și rezultatele obținute sunt prezentate în capitolul dat. Cercetarea efectuată a dezvăluit perspectivele funcționării auditului intern, care constituie: creșterea gradului de tehnologizare a activității de audit intern; orientarea spre creșterea eficienței

cu care se realizează managementul riscurilor; interesul pentru evaluarea performanței activității de audit intern și dezvoltarea abilităților pe care auditorii trebuie să le dețină.

4. Analiza comparativă a particularităților de dezvoltare a auditului intern în RM și în alte țări, cum ar fi România, Germania și Federația Rusă, realizată de autorul tezei în cadrul cercetării bunelor practici de dezvoltare a auditului intern în scopul de a evidenția posibilitățile de aplicare a practicilor date în sectorul corporativ din RM. Au fost stabilite o serie de criterii de apreciere comparative, care au permis de a identifica aspectele, ce pot fi implementate în auditul intern din sectorul corporativ autohton.

5. Realizarea obiectivelor stabilite în activitatea SAI, în conformitate cu cerințele stipulate în IPPF, urmează să garanteze un nivel înalt de calitate al activităților efectuate de către acestea. Considerăm că pentru a asigura calitatea auditului intern și eliminarea punctelor slabe, la nivelul SAI trebuie să fie implementat un proces de asigurare și îmbunătățire a calității acestuia, care include: programul de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern; evaluările interne și externe; raportarea privind programul de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern. Concomitent, am elaborat un model al Programului de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern, care a fost implementat în unele entități din sectorul privat autohton.

6. Un element prioritar în cercetarea procesului de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern a fost constatat la evaluarea acestuia atât internă, cât și externă. Rezultatele cercetărilor efectuate de către noi, confirmă faptul că în entitățile din sectorul corporativ autohton sunt efectuate numai evaluări interne și nu se practică evaluări externe independente, ce denotă neconformitate cu cerințele ISPPA. Am propus criterii consolidate de evaluare a auditului intern, care trebuie să corespundă IPPF și obiectivelor strategice ale entității; un set echilibrat de indicatori de evaluare; modelul Cartei procesului de elaborare a indicatorilor utilizați la evaluarea auditului intern.

7. În scopul determinării setului echilibrat de indicatori, am constatat necesitatea stabilirii metodei de evaluare a calității auditului intern. În acest context, recomandăm o metodă de evaluare, care are la bază tabloul de bord și permite de a evidenția legătura obiectivelor auditului intern cu strategiile de dezvoltare ale entității. Am identificat și am explicat etapele de bază ale utilizării tabloului de bord, am elaborat instrumentul de evaluare sub formă de chestionar al indicatorului „Evaluarea gradului de satisfacție a comitetului de audit”, aferent aspectului „Clienți” din tabloul de bord, care contribuie la sporirea calității serviciilor auditului intern.

3. DIRECȚII PRIORITARE DE PERFEȚIONARE A TEHNICILOR DE AUDIT INTERN ÎN SECTORUL CORPORATIV DIN REPUBLICA MOLDOVA

3.1. Tehnici de audit intern aferente evaluării controlului intern al entității

Cercetările realizate în capitolele precedente conturează importanța de a studia problematica funcționării auditului intern în sectorul corporativ al RM, care actualmente întâmpină dificultăți în organizarea acestuia din cauza diferitelor probleme nesoluționate în momentul actual, dar concomitent și din insuficiența cadrului de reglementare în comparație cu statele dezvoltate. În consecință, toate acestea poziționează auditul intern în cadrul entității contemporane la un nivel inferior, în comparație cu situația acestuia în alte țări.

Constatările din cercetările ulterioare ne-au determinat să aprofundăm studiul aplicării unor noi tehnici de audit intern în cadrul evaluării riscurilor și a guvernancei corporative, dar și a controlului intern. Dacă concretizăm obiectivele și rolul auditului intern, constatăm că acesta reprezintă o funcție independentă și obiectivă, care oferă entității asigurarea unui grad de control asupra operațiunilor; o îndrumază în ceea ce privește îmbunătățirea operațiunilor și contribuie la adăugarea unei plusvalori acestora; ajută entitatea în atingerea obiectivelor, evaluând, printr-o abordare sistematică și metodică, procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare a entității, cu propuneri de consolidare a eficacității lor. Din cele menționate rezidă, că domeniile principale de activitate ale auditului intern în cadrul entității sunt evaluarea sistematică și metodică a controlului, managementului riscurilor și guvernării, fapt prevăzut și de ISPPA 2100 „Natura activității” [105, p.20], care consemnează că credibilitatea și valoarea auditului intern sunt crescute, atunci când auditorii sunt proactivi și evaluările lor oferă noi perspective și iau în considerare impactul viitor.

În această ordine de idei, am conchis asupra necesității de a efectua o sinteză a prevederilor de bază ale ISPPA aferente controlului, managementului riscurilor și guvernării, fapt ce a contribuit la stabilirea direcțiilor prioritare de perfecționare a tehnicilor de audit intern în sectorul corporativ al țării. Sinteza ISPPA prezentată în Anexa 15 pune în evidență unele dintre sarcinile primordiale ale auditului intern, și anume, consilierea adoptării deciziilor strategice și operaționale, supravegherea administrării resurselor, asigurarea unui management eficace al performanței în cadrul entității și asumarea răspunderii de către guvernanță; identificarea riscurilor semnificative de către managerii responsabili, dar și controlul îndeplinirii obiectivelor strategice, eficacitatea și eficiența operațiunilor și a programelor și, nu în ultimul

rând, conformitatea entității cu legi, regulamente, politici, proceduri și contracte etc. Standardele date poziționează auditul intern la nivelul la care aceasta trebuie să evalueze și să contribuie la îmbunătățirea proceselor de guvernare, managementul riscurilor și controlul organizației.

Totalizând constatările expuse, notificăm că actualmente în entitățile economice atât din sectorul privat, cât și din sectorul public, se resimte acut necesitatea majorării calității sistemului de control intern. În astfel de circumstanțe, incontestabil, crește rolul auditului intern în evaluarea acestuia.

Analiza literaturii de specialitate autohtone, cât și din străinătate, relevă faptul că la moment, aspectele evaluării controlului intern de către auditorii interni sunt insuficient studiate și elucidate. În acest context, considerăm oportun a elucida impactul auditului intern asupra controlului intern. Din punct de vedere semantic, controlul este o verificare permanentă, periodică sau inopinată, făcută într-un domeniu oarecare cu scopul de a cunoaște relațiile și modul cum se desfășoară activitatea în domeniul respectiv, spre a preîntâmpina sau a lichida eventualele lipsuri și a îmbunătăți activitatea. Totodată, controlul semnifică o supraveghere continuă morală și materială, ca și stăpânirea unei activități, a unei situații [94, p.204-211].

Potrivit ISA 315 „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său” [60, p.288-344] controlul intern reprezintă un proces conceput, implementat și menținut de către conducere în scopul de a furniza o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor unei entități cu privire la credibilitatea raportării financiare, eficiența și eficacitatea operațiunilor și conformitatea cu legislația aplicabilă. De asemenea, în corespundere cu glosarul la ISPPA [105, p.30], controlul intern este orice măsură luată de conducere, pentru a gestiona riscurile și a crește probabilitatea ca obiectivele și scopurile stabilite să fie atinse. Conducerea planifică, organizează și supraveghează realizarea de acțiuni suficiente pentru a furniza o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor și a scopurilor, iar conform Ghidului privind implementarea auditului intern [46, p.28], controlul intern poate fi privit ca un atribut al managementului, o funcție a conducerii sau ca un mijloc de cunoaștere a realității și de corectare a erorilor.

Cum a fost menționat, Legea contabilității și raportării financiare nr. 287 din 15.12.2017 [66, art.18] specifică prevederile aferente reglementării sistemului de control intern, conform căreia entitatea este obligată să organizeze un sistem de control intern, iar răspunderea pentru organizare o poartă persoanele responsabile de ținerea contabilității și raportării financiare.

Din cele menționate supra, concluzionăm că implementarea sistemului de control intern în cadrul entității și asigurarea că politicile de control intern sunt adecvate pentru atingerea obiectivelor acesteia revin responsabilităților managementului, iar oferirea unei asigurări

managementului cu privire la funcționalitatea și monitorizarea eficacității sistemului de control intern revin auditorului intern. Totodată, posibilitatea perfecționării tehnicilor de evaluare a controlului intern contribuie la majorarea semnificației auditului intern în atingerea obiectivelor entității. Din rezultatele scontate, prezentăm impactul auditului intern asupra controlului intern în Figura 3.1.

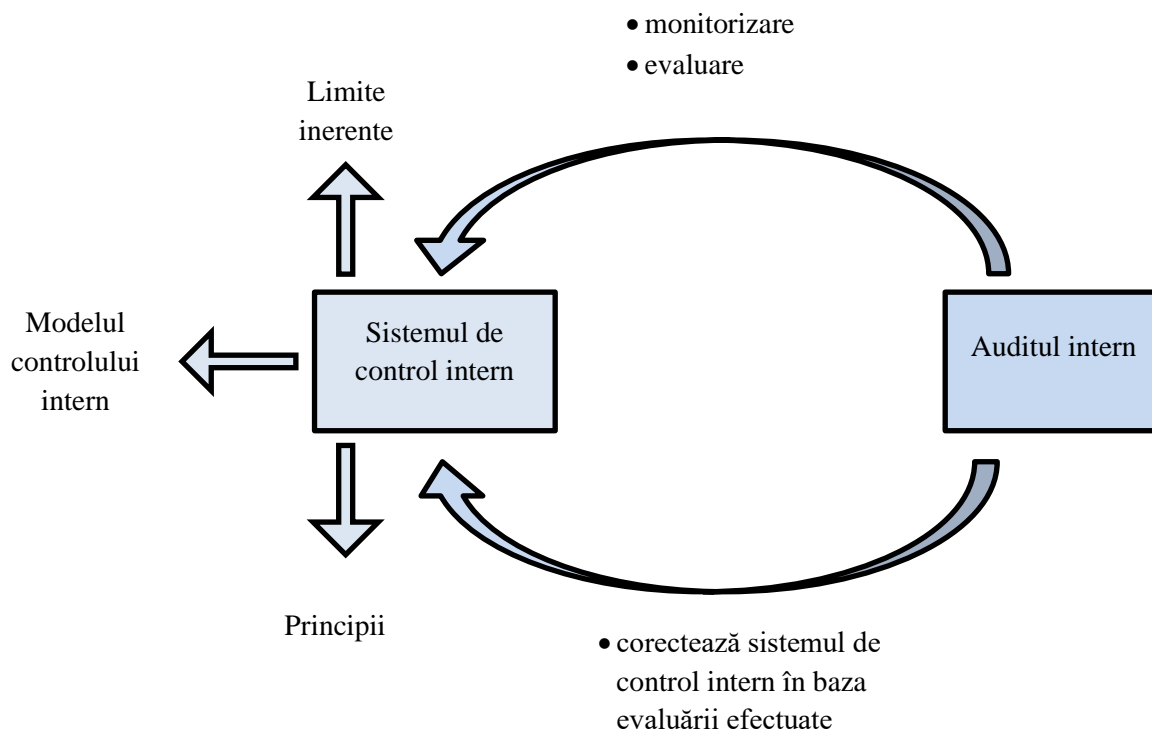


Fig. 3.1. Impactul auditului intern asupra controlului intern

Sursa: Elaborată de autor.

După opinia mai multor autori ai surselor literaturii de specialitate, auditorii interni trebuie să ia în considerare faptul că funcționarea sistemului de control intern va fi eficientă, în caz că vor fi asigurate următoarele principii de bază [45, p.8, 16, p.39-48; 21, p.1291-1300]:

1. *Principiul organizării* – implică organizarea adecvată a fiecărei entități prin elaborarea:

- organigramei entității, care identifică și descrie toate structurile;
- procedurilor interne, care stabilesc responsabilitățile, delegările de competențe, sarcinile și modul de transmitere a informațiilor.

2. *Principiul autocontrolului* – admite în cadrul procedurilor de control intern proceduri de autocontrol, destinate descoperirii denaturărilor, și anume:

- verificarea anumitor informații prin prisma altor informații furnizate de diverse documente;
- controlul reciproc, spre exemplu, corelări ale informațiilor obținute de la două persoane.

3. *Principiul permanenței* – determină stabilitatea procedurilor de control intern, totodată specifică adaptarea la schimbările atât interne, cât și externe apărute. În același timp, acest principiu trebuie să asigure determinarea deficiențelor controlului intern și a cazurilor de nerespectare a procedurilor de control intern.

4. *Principiul universalității* – presupune că procedurile de control intern să fie instituite pentru toți angajații entității și pentru toate activele și pasivele deținute.

5. *Principiul informării* – prevede că informația obținută în urma aplicării procedurilor de control intern să întrunească două calități: să fie verificabilă și utilă, deoarece cunoaștem că, o informație este considerată verificabilă, dacă i se pot identifica sursele, adică poate fi justificată și autenticată. Totodată, informația este considerată a fi utilă, dacă aceasta este obținută de la o sursă concretă și este expusă clar.

6. *Principiul calității personalului* – prevede că controlul intern implică personal cu competențe profesionale și valori etice corespunzătoare.

8. *Principiul independenței* – stipulează că indiferent care ar fi metodele, mijloacele sau procedurile utilizate de entitate pentru desfășurarea activității, obiectivele controlului intern de protejare a activelor și de ameliorare a performanțelor trebuie să fie atinse.

9. *Principiul armoniei* – prevede că controlul intern trebuie să fie adaptat naturii entității și al mediului său, în caz contrar, acesta va fi un proces ineficient.

După examinarea principiilor de bază ale controlului intern și impactul auditului intern asupra acestuia, din Figura 3.1 observăm că auditorii interni trebuie să ia în considerare limitele inerente ale controlului intern, indiferent de modul în care este conceput și implementat controlul intern, care prezintă o asigurare rezonabilă, și nu una absolută că obiectivele entității sunt realizate. Acest fapt se datorează existenței limitelor inerente ale controlului intern, condiționate de unii factori interni sau externi, care nu au putut fi luați în considerare la conceperea și implementarea controlului intern.

Conform cerințelor înaintate de Ghidul de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice a Curții de conturi a României și în contextul celor menționate mai sus, constatăm că în cadrul controlului intern practica auditului intern denotă următorii factori [45, p. 18]:

- erori umane: neglijență, neatenție, interpretări eronate, erori de raționament;
- abuzul de autoritate manifestat de unele persoane cu atribuții de conducere, coordonare sau supervizare;
- limitarea independenței în exercitarea atribuțiilor de serviciu;
- schimbări frecvente intervenite în mediul intern și în cel extern al entității;

- proceduri de control neadecvate;
- proceduri de control neadaptate sau adaptate și neaplicate;
- costurile controlului intern.

Concomitent, auditorii interni, după opinia a mai multor cercetători și reglementarea normativă la nivel internațional, urmează să ia în considerare modelul de control intern instituit la entitate. De exemplu, unele din modelele de control intern, recunoscute pe plan internațional, concepute pentru organizarea sistemului de control intern sunt Modelul COSO (SUA) și Modelul COCO (Canada), care actualmente, răspund cerințelor managementului riscurilor, în special modelul COSO. Acest model stă la baza sistemului de control intern managerial, implementat în sectorul public din țara noastră, dar unele aspecte ale acestuia sunt utilizate de către Comitetul Basel pentru supraveghere bancară.

Conform prevederilor modelului COSO [155], controlul intern este prezentat ca fiind un proces efectuat de Consiliul de administrație, conducere și întregul personal al entității, menit să furnizeze o asigurare rezonabilă cu privire la îndeplinirea obiectivelor organizației, având în vedere:

- eficiența și eficacitatea operațiunilor;
- realitatea raportării financiare;
- conformarea cu legile și cu regulamentele aplicabile.

Elementele de bază ale modelului COSO, sunt nominalizate în Figura 3.2, și sunt examinate în continuare.

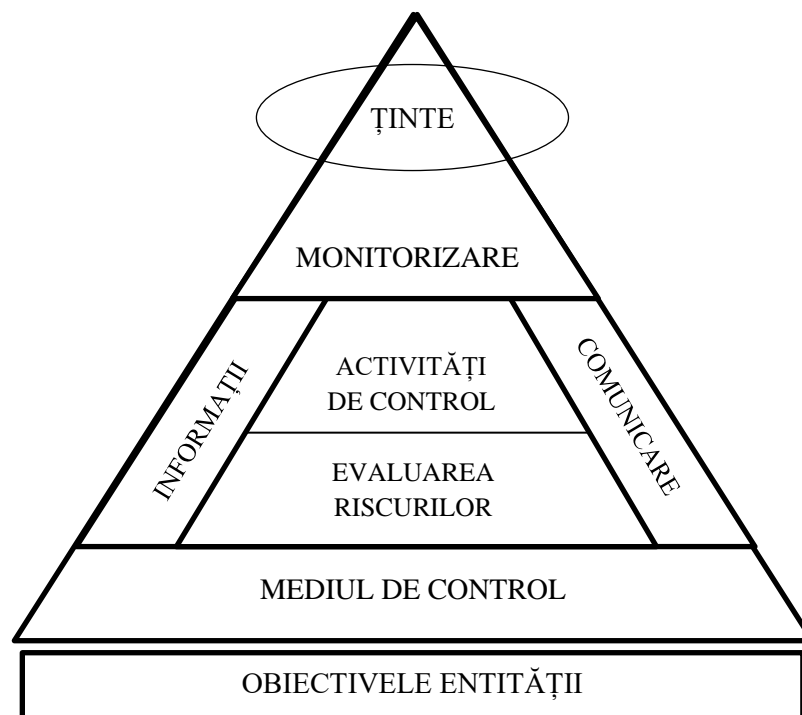


Fig. 3.2. Modelul de control intern COSO

Sursa: Preluat din COSO and Internal Control, <http://www.adra.com/softwarew/internal-control-and-coso/>. [155].

Din Figura 3.2 constatăm că, în modelul COSO, controlul intern este reprezentat din cinci elemente, care interacționează între ele: mediul de control; evaluarea riscurilor; activitățile de control; informarea și comunicarea; monitorizarea. În scopul prezentării importanței acestora, vom analiza succint caracteristica fiecăruia dintre aceste cinci elemente.

1. *Mediul de control* – reprezintă atitudinea generală, integritatea, valorile etice și comportamentele etice ale angajaților; stilul de conducere al managementului, precum și măsurile luate de conducere privind sistemul de control intern și importanța sa în cadrul entității.

2. *Evaluarea riscurilor* – orice entitate este supusă riscurilor, acestea pot fi riscuri proprii funcționării entității însăși, riscuri specifice fiecărei activități, dar și riscuri externe. Entitățile creează sistemul de control intern care să le permită pe cât posibil să evite riscurile inacceptabile sau să le mențină la un nivel acceptabil și să mențină la un nivel optim riscurile acceptabile în vederea atingerii obiectivelor pe care le-au propus.

3. *Activități de control* – acestea reprezintă măsuri de realizare a sarcinilor și oferă o asigurare rezonabilă că bunurile vor fi protejate și operațiunile realizate vor fi îndeplinite așa cum au fost programate.

4. *Informații și comunicare* – capacitatea conducerii de a lua decizii adecvate este influențată de calitatea informațiilor, ceea ce presupune ca informațiile să fie adecvate, oportune, actuale, corecte și accesibile. Comunicarea efectivă trebuie să implice toate activitățile și structurile entității și să aibă loc de sus în jos și de jos în sus prin toate componentele și prin întreaga sa structură.

5. *Monitorizarea* – se referă la supravegherea permanentă a sistemului de control intern, precum și la examinarea modului său de funcționare. Aceasta include definirea sarcinilor fiecărui angajat, stabilirea tehnicilor și instrumentelor de lucru, pregătirea profesională a angajaților, supervizarea activității personalului.

Conform analizei elementelor controlului intern după modelul COSO, autorul constată și este de acord cu opinia savantului Jacques Renard că la acestea poate fi consemnat și auditul intern [63, p.230]. Autorul a remarcat în cercetările anterioare că auditul intern își aduce o contribuție esențială la îmbunătățirea sistemului de control intern, totodată managementul entității nu este eliberat de responsabilitățile aferente prevenirii și descoperirii erorilor și fraudelor din sistem. De exemplu, în sectorul public auditul intern reprezintă un element de bază al CFPI, iar în sectorul privat auditul intern constituie o funcție independentă în cadrul entităților, realizată prin crearea și funcționarea SAI. Totodată, instituirea auditului intern este reglementată sub

aspect normativ în instituțiile din sectorul bancar din țară, cum s-a menționat și anterior în Capitolul doi al tezei. În scopul identificării importanței elementelor controlului intern, autorul analizează structura acestuia în cadrul BC „Moldindconbank” S.A., în activitatea căruia sunt implementate elemente din modelul COSO (Fig. 3.3).

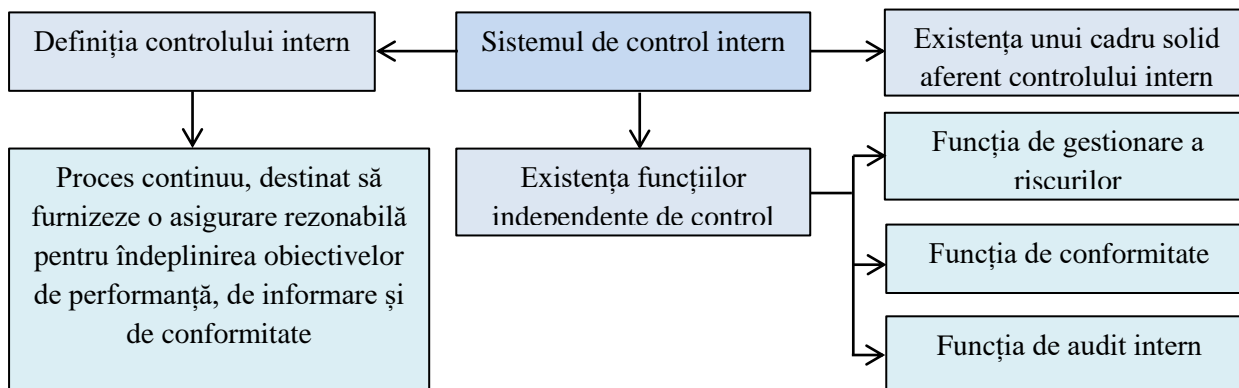


Fig. 3.3. Structura sistemului de control intern în cadrul BC „Moldindconbank” S.A.

Sursa: Elaborată de autor în baza Raportului conducerii BC „Moldindconbank” S.A. pentru anul 2019 [98].

Analiza fiecărui element al controlului intern în cadrul BC „Moldindconbank” S.A. evidențiază *controlul intern* în calitate de proces continuu, destinat să furnizeze o asigurare rezonabilă pentru îndeplinirea obiectivelor stabilite de entitate, și anume:

- obiectivelor de performanță: eficacitatea și eficiența operațiunilor efectuate;
- obiectivelor de informare: corectitudinea situațiilor financiare – credibilitatea, integritatea și furnizarea la timp a informațiilor financiare și veridice conducerii băncii;
- obiectivelor de conformitate: respectarea legilor și reglementărilor aplicabile – conformitatea cu legile și reglementărilor în vigoare, cu politicile și procedurile interne aprobate.

Constatăm din analiza precedentă că *definiția controlului intern* acceptată în cadrul instituției financiare corespunde integral definiției stipulate în modelul COSO, iar *existența unui cadru solid aferent controlului intern* la entitate este asigurat prin:

- definirea clară a rolului și a responsabilităților structurii de conducere pe linia controlului intern;
- identificarea, evaluarea și monitorizarea riscurilor semnificative;
- definirea mecanismelor de control, asigurarea separării responsabilităților și evitarea apariției conflictului de interese;
- asigurarea unui cadru transparent de informare și comunicare;
- monitorizarea continuă a activității și corectarea deficiențelor constatate.

Rezultatele analizei funcțiilor controlului intern instituite în cadrul BC „Moldindconbank” S.A., sunt elucidate în Tabelul 3.1.

**Tabelul 3.1. Funcții independente de control intern în cadrul
BC „Moldindconbank” S.A.**

Funcții de control intern	Caracteristici
1	2
1. Funcția de gestionare a riscurilor	Este realizată de Comitetul de administrare a riscurilor, care reprezintă un comitet permanent și independent, având rolul de a asista Consiliul în domeniul administrării și evaluării riscurilor în bancă.
2. Funcția de conformitate	Este realizată de Departamentul de conformitate, care are menirea de bază: <ul style="list-style-type: none"> ▪ să asigure eficiența activității de prevenire a spălării banilor; ▪ să asigure organul de conducere în privința nivelului de conformitate a activității băncii cu actele normative aplicabile și norme de conduită ce guvernează activitatea băncii; ▪ să monitorizeze implementarea cadrului intern de reglementare cu raportarea către conducere și propunerea măsurilor de prevenire a expunerii la riscul sancțiunilor, pierderilor financiare și/sau de afectare a reputației, ce pot fi consecința cadrului legal și de reglementare.
3. Funcția de audit intern	Este realizată de Departamentul audit intern. Auditul intern este o parte componentă a sistemului de control intern și reprezintă activitatea independentă de asigurare obiectivă și de consiliere, destinată să adauge valoare și să antreneze îmbunătățirea activității băncii.

Sursa: Elaborat de autor în baza Raportului conducerii BC „Moldindconbank” S.A. [98].

În cadrul entității analizate, auditul intern este efectuat de o structură independentă – Departamentul audit intern. În conformitate cu Raportul conducerii BC „Moldindconbank” S.A., misiunea departamentului audit intern a fost stabilită pentru a spori și a proteja valoarea organizatională a băncii prin oferirea de asigurare, consiliere și cunoaștere profundă fundamentată pe principii obiective bazate pe risc. În calitate de scop de bază al funcției de audit intern entitatea a stabilit evaluarea independentă, imparțială și obiectivă a suficienței și eficienței cadrului de administrare în conformitate cu prevederile cadrului legal și normativ, precum și în raportarea rezultatelor Consiliului băncii, și informarea Comitetului de conducere, în vederea îmbunătățirii indicatorilor de activitate ai băncii prin aplicarea sistematică și ordonată a metodelor de evaluare și perfecționare a mecanismului de control intern în cadrul băncii.

În scopul exercitării de către auditul intern a rolului său în contextul evaluării controlului intern, am propus să se elaboreze un Cadru de referință pentru evaluarea acestuia, care poate fi aplicat de entitățile din sectorul corporativ al țării și care va include elementele constitutive, prezentate în Figura 3.4.

Totodată, în opinia noastră, identificarea criteriilor adecvate pentru evaluarea controlului intern de către auditorii interni prezintă un aspect important al procesului dat. Considerăm că, inițial, aceștia trebuie să determine dacă conducerea superioară sau conducerea executivă au stabilit criterii pentru evaluare, deoarece în lipsa acestora, conform cerințelor stabilite de ISPPA 2210 „Obiectivele misiunii” [105, p.23], auditorii interni trebuie să identifice criterii

corespunzătoare de evaluare prin intermediul discuțiilor cu consiliul entității sau conducerea executivă a acesteia.

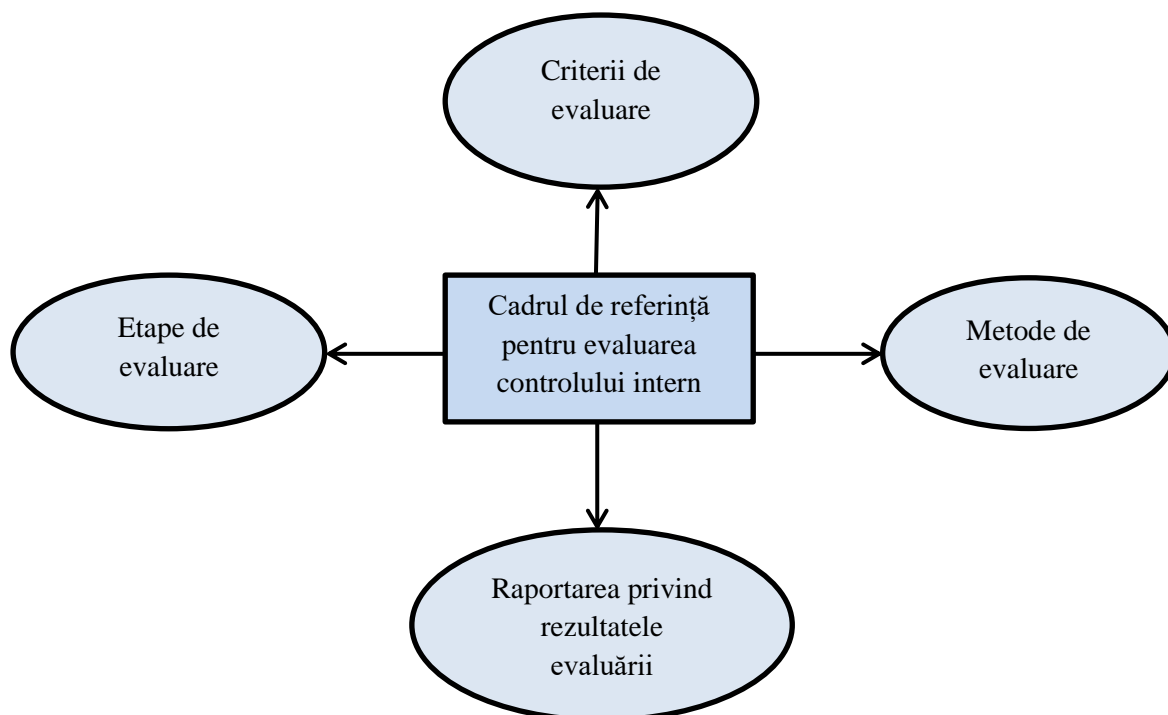


Fig. 3.4. Structura Cadrului de referință pentru evaluarea controlului intern

Sursa: Elaborată de autor

În urma studierii literaturii de specialitate, am constatat că, în momentul actual, aspectele determinării criteriilor de evaluare a controlului intern de către auditorii interni sunt insuficient studiate și detaliate, nu sunt identificate și argumentate, de asemenea, și criteriile concrete de evaluare a acestuia în cadrul entității. Conform interpretărilor ISPPIA 2210 „Obiectivele misiunii”, sunt stabilite exemple de criterii de evaluare a controlului intern, care pot include:

- criterii interne (politicile și procedurile entității);
- criterii externe (legile și reglementările impuse de către organele statutare);
- cele mai bune practici (îndrumări specifice de activitate sau profesionale).

După părerea noastră, clasificarea criteriilor de evaluare, prezentate în standardul nominalizat este adecvată și poate fi utilizată la stabilirea criteriilor pentru evaluarea controlului intern în entitățile din sectorul corporativ al RM. Considerăm, în același timp, că este necesar a preciza conținutul criteriilor de evaluare, care ar evidenția asigurarea îndeplinirii obiectivelor de performanță, de informare și de conformitate în condițiile concrete de activitate a unei entități din sectorul corporativ din țară. De exemplu, criteriile de evaluare în cadrul BC „Moldindconbank” S.A. le prezentăm în Tabelul 3.2.

Tabelul 3.2. Determinarea criteriilor de evaluare a controlului intern

Criterii interne	Criterii externe
<p>Asigură îndeplinirea obiectivelor atât de performanță și informare, cât și de conformitate cu:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Statutul băncii; ▪ Codul de governanță corporativă al băncii; ▪ Regulamentul Consiliului Băncii; ▪ Regulamentul Comitetului de Conducere al Băncii; ▪ Regulamentul privind tranzacțiile băncii cu persoanele sale afiliate; ▪ Regulamente, instrucțiuni și proceduri interne privind funcția de gestionare a riscurilor; ▪ Regulamente, instrucțiuni și proceduri interne privind funcția de conformitate; ▪ Standardele Internaționale de Raportare Financiară; ▪ Politicile contabile ale băncii; ▪ Planul de conturi al activității economico-financiare al băncii. 	<p>Asigură îndeplinirea obiectivelor de conformitate cu:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Legea privind instituțiile financiare; ▪ Legea privind societățile pe acțiuni; ▪ Legea privind activitatea băncilor; ▪ Legea privind redresarea și rezoluția băncilor; ▪ Codul de governanță corporativă emis de către CNPF; ▪ Regulamentul privind cadrul de administrare a activității băncilor; ▪ Regulamentul cu privire la cerințele privind prevenirea și combaterea spălării banilor și finanțării terorismului în activitatea băncilor; ▪ Ghid metodologic de implementare a politicii și programelor antifraudă în băncile din Republica Moldova.
Cele mai bune practici	
<p>Asigură îndeplinirea obiectivelor de conformitate cu:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Recomandările Comitetului Basel pentru supraveghere bancară; ▪ Recomandările ISPPA; ▪ Recomandările societății de audit; ▪ Recomandările organismelor internaționale (FATF, Grupul Wolfsberg). 	

Sursa: Elaborat de autor în baza [50; 51; 67; 68] și a fluxurilor informaționale ale BC „Moldindconbank” S.A.

Continuarea studiului cu privire la componentele controlului intern din cadrul entității, menționat în cadrul de referință propus de autor (Fig. 3.4) se referă la stabilirea metodei de evaluare a controlului intern. În acest context, autorul a analizat abordarea acesteia în literatura de specialitate. Rezultatele investigațiilor denotă faptul că, actualmente, acest subiect reprezintă un interes major pentru cercetările în domeniul auditului intern din alte țări și este mai puțin abordat de savanții autohtoni, totodată s-a constatat că nu există o abordare unică asupra metodelor de evaluare a controlului intern instituit în cadrul entității.

Autorul tezei a identificat și a analizat unele abordări ale evaluării controlului intern în entitățile economice. De exemplu, autorii din Federația Rusă G. Maksimova și K. Karetnicov au stabilit următoarele abordări [132, p.374]:

- abordarea funcțională, care are la bază analiza legăturii funcțiilor sistemului de control intern și corespunderea acestuia cu dimensiunile entității;
- abordarea operațională, care este îndreptată asupra perfecționării procedurilor de control intern la entitate;

- abordarea normativă, care reflectă conformitatea cu reglementările în domeniul controlului intern;

- abordarea sistematică, care este orientată spre evaluarea fiecărui element al sistemului de control intern.

În scopul stabilirii tehnicilor performante și aplicarea acestora în cadrul evaluării controlului intern, considerăm actual de a utiliza în entitățile din sectorul corporativ al țării metoda sistematică, care evaluează fiecare element al acestuia. În opinia noastră, anume abordarea sistematică este actuală în evaluarea controlului intern, deoarece se bazează pe concepția controlului intern al modelului COSO. Mai mult ca atât, evaluarea fiecărui element al sistemului de control intern permite auditorilor interni de a efectua o apreciere integrată a eficacității controlului intern la entitate. Totodată, permite a evalua aportul fiecărui element al sistemului de control intern în buna funcționare a acesteia, fapt ce contribuie la îndeplinirea obiectivelor stabilite față de controlul intern al entității. În același timp, identificarea și lichidarea oportună a deficiențelor elementelor constitutive ale controlului intern oferă posibilitatea conducerii entității de a perfecționa mecanismul de funcționare al acestuia.

În acest context, în continuare vom stabili etapele în evaluarea controlului intern după structura acestuia în cadrul entității analizate anterior. Stabilirea, înțelegerea adecvată și efectuarea etapelor de evaluare a controlului intern în cadrul utilizării metodei sistematice, contribuie la atingerea obiectivelor stabilite în cadrul acestuia. În opinia noastră, pentru a efectua în mod adecvat de către auditorii interni evaluarea controlului intern la entitate, propunem planificarea următoarelor etape:

Etapa 1. *Obținerea unei imagini generale asupra sistemului de control intern la entitate.* La etapa dată se va descrie obiectivele înaintate controlului intern; identificarea și studierea cadrului de reglementare atât intern, cât și extern al funcționării controlului intern.

Etapa 2. *Stabilirea și analiza conținutului elementelor constitutive ale mecanismului controlului intern.* În cadrul acestei etape, auditorii interni stabilesc elementele care stau la baza sistemului de control intern la entitate, de asemenea, trebuie să obțină o înțelegere a conținutului și caracteristicilor de bază ale acestora. În același timp, trebuie să determine participanții și să precizeze rolul acestora în sistemul de control intern al entității.

Etapa 3. *Evaluarea elementelor sistemului de control intern identificate la entitate.* La această etapă, auditorii interni trebuie să determine tehnicile și instrumentele de evaluare a elementelor sistemului de control intern. De asemenea, la etapa dată, auditorii interni studiază corespunderea acestor elemente cu criteriile de evaluare stabilite și testează elementele concrete

ale sistemului de control intern, în scopul de a identifica deficiențele în funcționarea acestora și trebuie să emită recomandări de înlăturare a deficiențelor constatate în urma evaluării realizate.

Din cele constatate, în opinia noastră, unul din principalele elemente ale controlului intern reprezintă mediul de control. Auditorul intern în cadrul evaluării acestuia trebuie să ia în considerare aspectul că mediul de control cuprinde atitudinea generală, conștientizarea și măsurile luate de conducerea entității privind sistemul de control intern și importanța acestuia în cadrul entității. Mediul de control stabilește tonul entității și influențează conștiința personalului acesteia că procesul de control este esențial în activitatea entității. În același timp, el reprezintă baza tuturor celorlalte componente ale controlului intern și asigură o disciplină în cadrul entității, o structură a acesteia, astfel încât să poată fi aplicat în mod eficace sistemul de control intern și să aducă plusvaloare în dezvoltarea prosperă a entității.

Totodată, susținem și opinia cercetătorilor autohtoni I. Căprian și M. Cojocaru [17, p.122-132], care consideră, de asemenea, că mediul de control este unul dintre elementele importante de care au nevoie entitățile pentru a-și organiza un sistem de control intern eficient. Astfel, constatăm aportul semnificativ în studierea controlului intern, adus de cercetătorul A. Bîrcă [6, p.153-194], care efectuează o apreciere critică a elementelor mediului de control, prin prisma examinării prevederilor reglementative ale acestuia.

În cadrul evaluării mediului de control, auditorii interni urmează să identifice și să înțeleagă elementele care îl definesc pe acesta. În atare context, autorul tezei a studiat aspectele prezentării mediului de control în literatura de specialitate din străinătate, dar și în documentele organismelor de reglementare internațională în domeniul controlului intern. Astfel, în aserțiunea COSO [15], elementele mediului de control iau forma unor principii bine determinate, iar în Recomandările Comitetului Basel pentru supraveghere bancară [18], unele principii din modelul COSO sunt generalizate. Totodată, o parte din recomandări dezvăluie principiile din modelul COSO mai detaliat. În circumstanțele menționate, considerăm că elementele care pot fi relevante în obținerea înțelegerii mediului de control includ următoarele:

- comunicarea și aplicarea integrității și valorilor etice;
- angajamentul privind competența, politici și practici de resurse umane;
- participarea persoanelor însărcinate cu governanța;
- sttilul de lucru al conducerii;
- structura organizatorică, atribuirea autorității și responsabilității.

Prezentăm identificarea conținutului elementelor componente ale mediului de control în Anexa 16.

Remarcăm că, după ce au fost stabilite elementele relevante în obținerea înțelegerii mediului de control al entității, auditorii interni trebuie să identifice tehnicile de audit pe care le va utiliza în procesul de evaluare. În opinia noastră, printre tehnicile de audit relevante în procesul evaluării mediului de control al entității, distingem și propunem următoarele:

1. Analiza documentelor. În acest context, auditorii interni urmează să analizeze baza informațională aferentă mediului de control al entității. Astfel, pentru fiecare element al mediului de control, urmează a fi determinate sursele de informare adecvate, care în continuare vor fi utilizate în procesul de evaluare. Sursele relevante de informații sunt prezentate în Tabelul 3.3.

Tabelul 3.3. Sursele de informații aferente mediului de control al entității

Elementele mediului de control	Surse de informații
1. Comunicarea și aplicarea integrității și valorilor etice	Codul etic al entității; Codul de governanță corporativă; proceduri interne de evaluare a abaterilor de la Codul etic, de investigare și de aplicare de măsuri; contractele individuale de muncă; contractul colectiv de muncă; procesele-verbale ale ședințelor organelor de conducere ale entității; procesele-verbale ale adunărilor subdiviziunilor structurale ale entității.
2. Angajamentul privind competența, politici și practici de resurse umane	Dosarele personale ale angajaților; fișele de post; proceduri interne de recrutare a persoanelor calificate și cu experiență profesională; politicile de formare și promovare a angajaților; proceduri interne de evaluare a nivelurilor de competențe ale angajaților; informații privind domeniile noi de activitate ale entității.
3. Participarea persoanelor însărcinate cu governanța	Declarațiile privind conflictele de interese; proceduri interne de semnalare a neregulilor; fișele de post.
4. Stilul de lucru al conducerii	Codul de governanță corporativă; procesele-verbale ale ședințelor Consiliului Director și ale Comitetelor de conducere a entității; fișele de post; contractele individuale de muncă; rezultatele verificării din partea organelor de stat abilitate cu funcții de control financiar.
5. Structura organizatorică, atribuirea autorității și responsabilității	Codul de governanță corporativă; organigrama entității; Regulamentul intern care stabilește procedurile de desemnare a autorității, responsabilităților și relațiilor de raportare; fișele de post.

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor „Intact Asigurări Generale” S.A.

2. Interviewarea conducerii/managementului/angajaților entității. Prin intervieware auditorii interni trebuie să evalueze măsura în care atât conducerea, cât și managementul entității au instituit și au asigurat o cultură bazată pe onestitate și comportament etic. În același timp, trebuie să se încredințeze că elementele mediului de control asigură un fundament adecvat pentru celelalte componente ale controlului intern. Informațiile obținute din intervieware urmează să fie confirmate și prin alte tipuri de probe, spre exemplu, cu analiza documentelor aferente controlului intern al entității.

3. *Utilizarea tehnicii de evaluare a eficacității mediului de control prin intermediul indicatorilor calitativi.* Tehnica dată presupune elaborarea indicatorilor calitativi de evaluare a eficacității mediului de control al entității și utilizarea instrumentului corespunzător - chestionarului de evaluare al acestuia, realizat de noi (anexa 17). În opinia noastră, indicatorii de evaluare trebuie să fie grupați, utilizând în calitate de criteriu de clasificare – elementele constitutive ale mediului de control. În așa mod, auditorul intern are posibilitatea de a efectua o apreciere calitativă a fiecărui element al mediului de control al entității și, în consecință, de a argumenta recomandările de îmbunătățire a eficacității acestuia.

După părerea noastră, pentru a exclude subiectivitatea evaluării mediului de control al entității, este necesar ca întrebările din chestionar să fie formulate în mod clar și precis. Fiecărui răspuns la întrebările chestionarului i se acordă un punctaj anume, în intervalul de la 0 la 3 puncte. Scara de evaluare arată în felul următor:

- 3 puncte – elementele mediului de control corespund completamente reglementărilor în domeniu;
- 2 puncte – elementele mediului de control corespund în mare parte reglementărilor în domeniu;
- 1 punct – elementele mediului de control corespund parțial reglementărilor în domeniu;
- 0 puncte – elementele mediului de control nu corespund reglementărilor în domeniu.

În baza răspunsurilor obținute prin intermediul chestionarului, are loc evaluarea eficacității mediului de control după următoarea formulă:

$$\varepsilon = \frac{\sum_{i=1}^n i}{n}, \quad (3.1)$$

unde: i – punctajul atribuit stării corespunzătoare a elementului analizat;

n – numărul elementelor analizate.

Dacă rezultatul obținut în urma evaluării se încadrează în intervalul de la 2 la 3 puncte după norma stabilită în opinia autorului, mediul de control se apreciază eficient. În cazul în care evaluarea se află în intervalul de la 1 la 2 puncte, atunci mediul de control se apreciază a fi ineficient.

În acest context, am elaborat un set de indicatori calitativi pentru evaluarea mediului de control al entităților din sectorul corporativ al RM. De asemenea, am elaborat și am propus un model al chestionarului de evaluare a mediului de control, pe care îl prezintă în Anexa 17. Testarea aplicării în practică a instrumentului dat în evaluarea mediului de control al entităților din sectorul corporativ este prezentată în tabelul 3.4.

Tabelul 3.4. Evaluarea mediului de control al entității

Componentele mediului de control/întrebări/răspunsul la întrebări/scorul acordat		
Întrebări	„Intact Asigurări Generale” S.A.	„Orizont” S.A.
I. Comunicarea și aplicarea integrității și valorilor etice		
1. Este elaborat la entitate Codul etic aplicabil tuturor angajaților?	3	0
2. Angajații cunosc prevederile Codului etic?	3	0
3. Sunt elaborate proceduri concrete de evaluare a abaterilor de la Codul Etic, de investigare, de aplicare de măsuri?	3	0
4. Conducerea și angajații respectă legislația aferentă prevenirii fraudei și corupției?	3	3
II.1 Angajamentul privind competența, politici și practici de resurse umane		
1. Sunt elaborate la entitate proceduri de evaluare a nivelurilor de competențe necesare realizării sarcinilor de către angajați?	3	3
2. Conducerea de la toate nivelele dețin calificări necesare de a îndeplini sarcinile înaintate pentru procesul de management al riscurilor?	3	3
3. Există la entitate proceduri de recrutare a persoanelor calificate și experiență profesională?	2	2
4. Sunt stabilite politici de formare și promovare a angajaților?	3	0
III. Participarea persoanelor însărcinate cu guvernanta		
1. Sunt stabilite responsabilitățile persoanelor însărcinate cu guvernanta aferente elaborării și implementării procedurilor de semnalare a neregulilor?	3	3
2. Sunt stabilite responsabilitățile persoanelor însărcinate cu guvernanta de revizuire a eficienței controlului intern al entității?	3	2
3. Este stabilit modul de interacțiune a persoanelor însărcinate cu guvernanta?	3	3
IV. Stilul de lucru al conducerii		
1. Conducerea entității este implicată în asumarea și gestionarea riscurilor afacerii?	3	3
2. Modul de luare a deciziilor cu privire la raportarea financiară este unul colectiv?	3	3
V. Structura organizatorică, atribuirea autorității și responsabilității		
1. Structura organizatorică este aprobată printr-un document oficial?	3	3
2. Sunt elaborate și aduse la cunoștința personalului fișele de post?	3	3
3. Există reglementări interne care stabilesc clar procedurile de desemnare a autorității, responsabilităților și a relațiilor de raportare?	3	3

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor „Intact Asigurări Generale” S.A. și „Orizont” S.A.

Utilizând datele din Tabelul 3.4, putem aprecia eficacitatea mediului de control prin intermediul indicatorilor calitativi, grupați după elementele constitutive ale acestuia. Aplicând formula 3.1, obținem următoarele rezultate:

√ pentru mediul de control al „Intact Asigurări Generale” S.A. – 2,93 puncte;

√ pentru mediul de control al S.A. „Orizont” – 2,13 puncte.

După cum vedem, rezultatul obținut în urma evaluării se încadrează în intervalul de la 2 la 3 puncte, mediul de control se apreciază a fi eficace în cazul ambelor entități. În același timp,

putem efectua și analiza detaliată a stării mediului de control al entităților, datorită faptului că indicatorii calitativi de evaluare au fost clasificați conform elementelor constitutive ale acestuia.

Circumstanțele date ne oferă posibilitatea de a identifica neajunsurile în cadrul mediului de control stabilit la entitate. Astfel, pentru S.A. „Orizont” sunt notificate curențe la elementele „Comunicarea și aplicarea integrității și a valorilor etice” și „Angajamentul privind competența, politici și practici de resurse umane”. În acest context, am formulat recomandări de ameliorare a elementelor mediului de control, pe care le prezintăm în concluziile la capitolul respectiv.

Menționăm că rezultatele studiului realizat cu privire la evaluarea controlului intern al entității de către auditul intern au fost tratate de noi în diverse publicații științifice proprii [159, p. 19-28].

3.2. Metode și tehnici de audit intern aplicate în evaluarea guvernancei corporative

Provocările auditului intern în lumea afacerilor din ultimii ani, impun evident faptul că acesta va suferi și în continuare schimbări radicale în activitatea sa profesională, și anume, evaluarea controlului intern, cum s-a constatat în subcapitolul precedent, dar și în managementul riscurilor și implementarea noilor tehnici în evaluarea guvernancei corporative.

În cadrul cercetării prezente, am studiat mai multe interpretări ale conceptului de guvernance corporativă, pe care le-am prezentat în Anexa 18. În urma analizei conceptului de guvernance corporativă prezentat în literatura de specialitate străină și în reglementările organizațiilor internaționale, am concluzionat că, în momentul de față, nu se regăsește o noțiune unanim acceptată, dar menționăm că anume guvernance corporativă permite entității economice ce activează în condițiile economiei competitive să atragă resurse umane, materiale și financiare, să realizeze o activitate eficientă și să genereze plusvaloare pe termen lung pentru proprietari. Reglementările implementate în cadrul entității cu privire la guvernance corporativă asigură controlul și administrarea acesteia, stabilesc relațiile dintre manageri și conducerea entității, dintre acționari și alte grupuri de interese în societate.

Această concluzie este întărită și de rezultatele studiilor efectuate de către cercetorii străini, inclusiv cei din România, printre care l-am putea menționa pe N. Feleagă [41, p.3-15], care printr-o manieră profesionistă prezintă conceptul de guvernance corporativă și evoluția acestuia. Sinteza definițiilor guvernancei corporative relevă că cea mai completă este definiția prezentată de Organizația Internațională de Cooperare și Dezvoltare Economică (OECD) [166], expusă de noi în Anexa 18.

Actele normative internaționale prevăd rolul auditului intern, subordonarea și independența acestuia. Dacă analizăm ISPPA 2110 „Governanța” [105, p.20], constatăm că, specifică modul în care auditul intern se încorporează în modelul guvernancei corporative. Acesta prevede că auditul intern trebuie să evalueze și să formuleze recomandări adecvate pentru îmbunătățirea proceselor de guvernare în: adoptarea deciziilor strategice și operaționale; supravegherea administrării riscurilor și controalelor; promovarea unei conduite etice adecvate și a valorilor corespunzătoare în cadrul organizației; asigurarea unui management eficace al performanței în cadrul organizației și asumării răspunderii; comunicarea informațiilor privind riscul și controlul către domeniile corespunzătoare din organizație; coordonarea activităților și comunicarea informațiilor între consiliu, auditori interni, auditori externi, alți furnizori de asigurare și conducere.

Analiza rolului auditului intern în guvernarea corporativă a fost abordată în publicația științifică [87, p.48-58], și am demonstrat faptul că auditului intern îi revine un rol important în evaluarea guvernancei corporative a entității. Practica auditului intern denotă o direcție prioritară în evaluarea guvernancei corporative, și anume, prin prisma evaluării unui instrument de bază al acesteia – cultura corporativă [128, p.4-30]. În acest context, ca exemplu pot fi amintite companiile Enron, General Motors, Worldcom, FIFA ș.a., a căror particularități ale culturii corporative au contribuit la comportamente neadecvate și la izbucnirea unor scandaluri de proporții. Un alt exemplu demonstrativ al efectelor guvernancei corporative deficiente (inclusiv a unei culturi corporative), este cazul celor trei bănci comerciale lichidate din RM (Banca de Economii S.A.; B.C. „Banca Socială” S.A.; B.C. „Unibank” S.A.). În aceste circumstanțe, riscul de reputație trebuie să fie supus unei analize de audit.

În literatura de specialitate din străinătate, se atestă un interes crescut față de auditul culturii corporative. Astfel, cercetările efectuate de către IIA [136] în anul 2016 în America de Nord denotă faptul că 42% din serviciile de audit intern evaluează cultura corporativă a entităților sale. De asemenea, rezultatele cercetărilor Institutului Auditorilor Interni din Federația Rusă, efectuate în comun cu compania PwC [126, p.43] arată că în atribuțiile funcționale în momentul actual a SAI a companiilor rusești intră evaluarea guvernancei corporative, inclusiv a culturii stabilite în cadrul acesteia.

În statul vecin România, stat-membru al UE, există un șir de studii valoroase aferente auditului intern [100, p.7; 13, p.929-945; 108, p.1173-1180]. Analiza minuțioasă a acestora denotă faptul că, printre principalele provocări cu care se confruntă companiile din perspectiva coordonatorilor departamentelor de audit, auditul culturii corporative constituie prioritate pentru 34% dintre aceștea.

În același timp, rezultatele studiului asupra situației actuale a auditului intern în sectorul corporativ din RM, efectuat în cadrul capitolului 2 al tezei, relevă aspectul că auditul culturii corporative nu reprezintă o prioritate pentru auditorii interni. În aceste circumstanțe, nu este asigurată conformitatea auditului intern cu ISPPIA 2110.A1, care prevede că acesta trebuie să evalueze conceperea, implementarea și eficacitatea obiectivelor, programelor și activităților privind etica organizației. Totodată, constatăm că mai mulți autori din străinătate denotă faptul că practica internațională atestă o creștere a necesității auditului culturii corporative în managementul multor entități [128, p.4-30], deoarece necesitatea formării culturii corporative constă în faptul că aceasta trebuie să corespundă obiectivelor entității și să ajute personalul său să perceapă satisfacția din activitatea în cadrul entității.

În acest context, considerăm că auditul culturii corporative în entitățile din sectorul corporativ al țării trebuie să constituie un domeniu de cercetare cu interes sporit, datorită faptului că cultura corporativă reprezintă o condiție a „sănătății” afacerii. Susținem opinia cercetătorilor în domeniu [99, p.13-149], care atestă că cultura corporativă trebuie să se afle în centrul atenției mediului de afaceri, în pofida faptului că reprezintă ultimul avantaj competitiv al acestuia.

Pentru a efectua cu succes auditul culturii corporative, propunem ca auditorii interni să abordeze aspectele importante în realizarea acestuia, și anume:

- conceptul și nivelele culturii corporative;
- identificarea momentului de efectuare a auditului culturii corporative;
- complexitatea și problemele auditării culturii corporative;
- obținerea informațiilor despre cultura corporativă existentă;
- competențele necesare pentru a efectua auditul culturii corporative;
- tehnicile de efectuare a auditului culturii corporative și perfectarea rezultatelor auditului.

Considerăm oportun să analizăm în continuare conceptele și tehnicile aplicate pentru realizarea abordărilor menționate.

1. Conceptul și nivelele culturii corporative. Cultura corporativă, conform sintezei literaturii de specialitate, prezintă un sistem care include: valori, ce contribuie la motivarea personalului și care formează loialitatea acestora; metode de management; metode de stimulare; politica de cadre; susținerea inovațiilor; manifestările interne și externe ale culturii entității.

În opinia noastră, auditorul intern trebuie să conștientizeze că cultura corporativă poate să contribuie, dar poate și să împiedice realizarea obiectivelor entității. În atare context, este necesar ca acesta să înțeleagă și să identifice nivelele culturii corporative, care le propunem și le prezentăm în Figura 3.5.

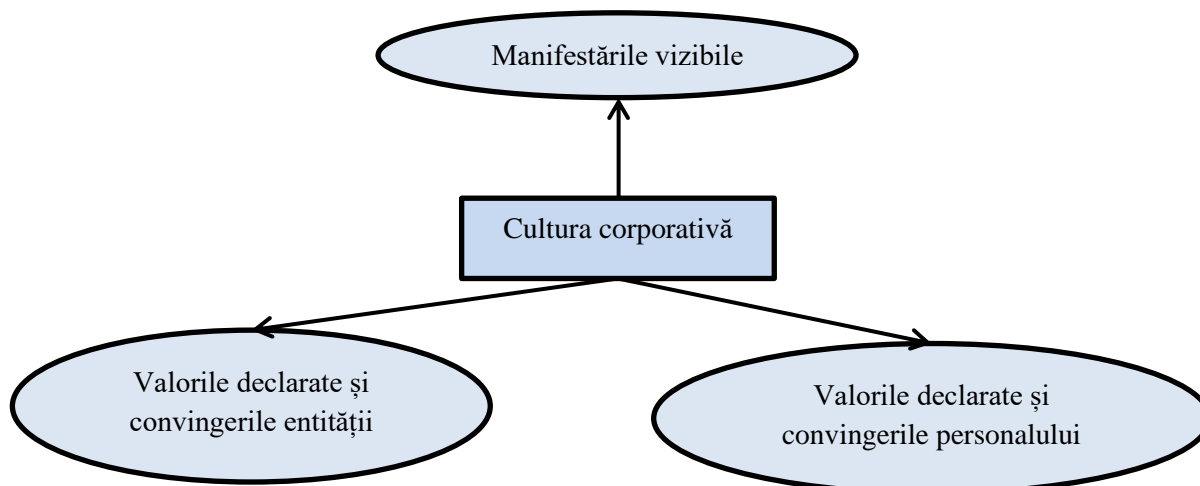


Fig. 3.5. Nivelele culturii corporative

Sursa: Elaborată de autor.

Primul nivel al culturii corporative constă în manifestările care sunt ușor vizibile de o terță persoană (atmosfera în oficiu, stilul vestimentar, comportamentul personalului în situații standarde, comunicarea informală).

Un alt nivel important al culturii corporative îl reprezintă valorile declarate și convingerile entității, care pot să includă valorile înaintate de nivelul superior al conducerii; codurile și standardele de comportament; documentele normative, care descriu lucrul personalului în diferite situații; informațiile de pe pagina web.

Al treilea nivel îl constituie valorile personale și convingerile personalului. Practica auditului intern demonstrează că anume acest nivel al culturii corporative este dificil de influențat și de convins personalul în esența acestuia, corespunzător să fie modificat.

2. *Identificarea momentului de efectuare a auditului culturii corporative.* Auditorii interni trebuie să conștientizeze că scopul auditului culturii corporative este evaluarea stării acesteia la entitate, dar ei, în același timp, trebuie să identifice momentul oportun de efectuare a unui astfel de audit. Pentru atingerea scopului dat, în opinia noastră, auditul culturii corporative propunem să fie realizat în următoarele circumstanțe:

- entitatea se găsește în etapa de creștere economică;
- este prognozată dezvoltarea activității și ieșirea pe noile piețe;
- este necesar a elabora un program vizând unele modificări semnificative în activitatea entității, spre exemplu, fuziunea afacerilor;
- la entitate au loc evenimente negative, a căror natură și cauză nu sunt clare;
- fluctuația înaltă a personalului, dar și necesitatea de a evalua eficacitatea unor programe realizate.

3. *Complexitatea și problemele auditării culturii corporative.* În contextul dat, auditorii interni trebuie să înțeleagă că tonul în formarea culturii corporative vine de la conducerea de sus a entității. Totodată, asupra culturii corporative influențează strategiile entității, structura organizațională, motivarea și valorile personale ale personalului, experiența de lucru cu angajații. În același timp, autorul identifică și alți factori care exercită influență asupra culturii corporative, corespunzător și asupra auditului acesteia, care sunt prezentate în Figura 3.6.

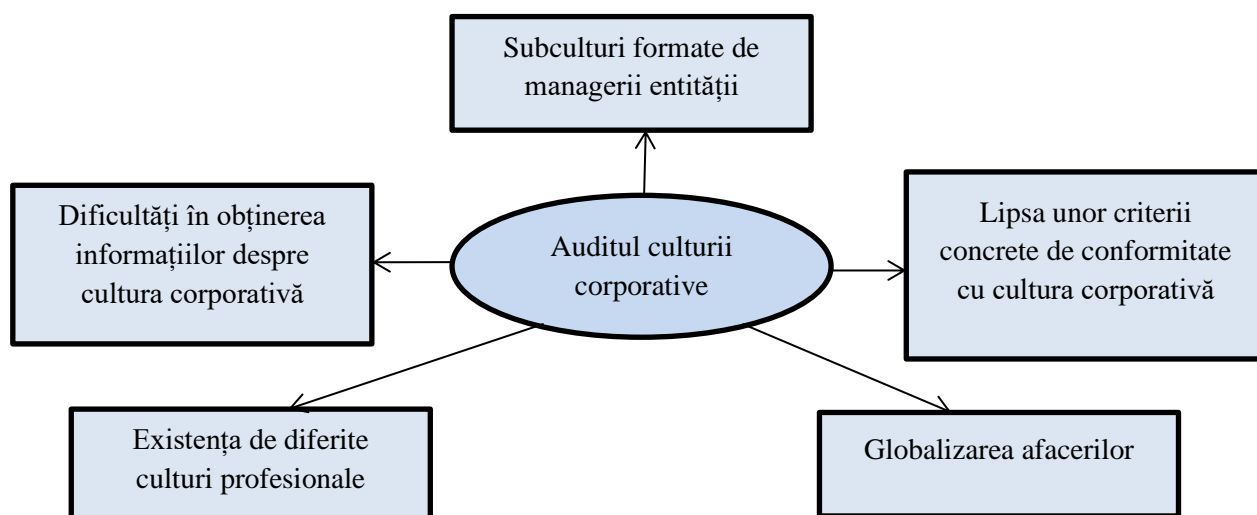


Fig. 3.6. Factorii care influențează asupra auditului culturii corporative

Sursa: Elaborată de autor.

Unul dintre acești factori reprezintă aspectul că managerii formează *subculturi* în domeniile lor de influență, care pot în continuare să nu corespundă culturii entității. În același timp, riscul dat reprezintă o oportunitate pentru auditorii interni, deoarece acesta poate fi identificat pe parcursul auditului, și informațiile utile se transmit conducerii.

În Figura 3.6, este evidențiat alt factor care influențează asupra culturii corporative – existența *diferitor culturi profesionale* în cadrul entității. Spre exemplu, acei care se ocupă de finanțe pot să aibă o cultură mai conservativă, iar personalul care este implicat în vânzări – mai agresivă. În aceste situații, crește rolul raționamentului profesional al auditorului intern, care trebuie să înțeleagă procesele de afaceri și, în ultimul rând, să poată să identifice diferențele dintre culturile profesionale și să aprecieze dacă acestea corespund culturii promovate la nivel de entitate.

Nu mai puțin important este și factorul *globalizarea afacerilor*. În cadrul evaluării factorului dat, auditorii interni trebuie să ia în considerare existența deosebiriilor în cultura diverselor țări, să analizeze aceste diferențe, perfecționând metodele de verificare, utilizate în cadrul entității. În acest context, a fost efectuată sinteza caracteristicilor și principiilor fundamentale, care stau la

baza modelelor de cultură corporativă națională a mai multor țări, pe care le prezintăm în anexa 19.

Totodată, menționăm că analiza literaturii de specialitate [137, p.134], denotă că cercetarea subiectelor ce țin de cultura corporativă a început să fie efectuată în SUA în anii 60 ai secolului XX, iar la sfârșitul anilor 80, cultura corporativă a început să dețină un loc important în managementul entităților din SUA și din Europa de Vest. Un astfel de interes a fost condiționat de creșterea influenței producătorilor japonezi asupra pieței internaționale cu produse tehnologice. Succesul companiilor nipone se explică prin particularitățile mentalității japoneze, culturii naționale și tradițiilor. În așa mod, cultura corporativă a început să fie privită ca un factor nematerial ce influențează menținerea competitivității entităților.

Următorul factor, prezentat în Figura 3.6, constă în lipsa *criteriilor concrete de conformitate cu cultura corporativă*. Acest fapt influențează auditul culturii corporative și provoacă dificultăți. Practica internațională denotă faptul că multe servicii de audit intern elaborează modelul culturii corporative, luând ca bază modelul creat de o companie externă. După ce conducerea superioară a entității aprobă modelul, serviciul de audit intern poate să elaboreze programul auditului și instrumentele de evaluare a conformității cu cultura corporativă și comportamentul în cadrul acestui model.

Analiza practicilor internaționale prezentate în teză, confirmă faptul că studierea tipurilor de cultură corporativă și, corespunzător, evaluarea acesteia de către auditorii interni în cadrul entităților din sectorul corporativ al țării, denotă un absenteism evident în literatura de specialitate autohtonă. În aceste circumstanțe, în cadrul cercetării realizate am studiat minuțios modelele culturii corporative, utilizate pe plan internațional, în urma căreia am ajuns la concluzia că cel mai expresiv în analiza unei companii este recunoscut modelul valorilor competitive, dezvoltat de către cercetătorii Kim S. Cameron și Robert E. Quinn [156, p.146; 72, p.116-122; 54, p.68-77]. Modelul nominalizat identifică patru tipuri de cultură: cultura clan, cultura autocrată, cultura de piață și cultura ierarhică. Valorile competitive conform modelului dat includ:

- flexibilitate și discreție *versus* stabilitate și control;
- focus intern și integrare *versus* focus extern și diferențiere.

Au fost investigate particularitățile distinctive ale tipologiilor culturale conform modelului indicat, iar rezultatele cercetării sunt prezentate în Anexa 20.

Constatăm că modelul de diagnoză al culturii corporative propus de cercetătorii nominalizați are la bază metoda cantitativă. Instrumentul utilizat pentru diagnosticarea entității și în care din aceste tipologii se încadrează cultura corporativă a acesteia, reprezintă chestionarul OCAI (*Organizational Culture Assessment Instrument*), elaborat de Kim S. Cameron și Robert E. Quin.

Chestionarul include șase domenii, ce urmează a fi completate de către angajații entității, fiecare domeniu este compus din câte patru elemente (care corespund tipologiilor culturale stabilite de cercetători). Nemijlocit, pentru fiecare domeniu sunt repartizate câte 100 de puncte între cele patru opțiuni, în funcție de măsura în care fiecare opțiune este prezentă sau dorită. Domeniile incluse în chestionar includ: *caracteristici dominante; leadershipul organizațional; managementul resurselor umane; coeziunea organizațională; orientarea strategică și criterii de performanță.*

În opinia noastră, metoda descrisă poate fi utilizată cu succes pentru evaluarea de către auditorii interni a culturii corporative în entitățile din sectorul corporativ al RM. Argumentăm afirmațiile date prin aspectul că metoda se bazează pe practicitate, eficiență, valoare profesională și ușurință în implementare. Concomitent, aceasta oferă posibilitatea modificărilor rapide, care se produc în mediul extern al entității și care impun schimbarea culturii corporative în cadrul acesteia.

În aceste circumstanțe, autorul a efectuat adaptarea chestionarului OCAI la contextul mediului sectorului corporativ din țară. Nemijlocit aplicarea practică a acestuia a fost realizată pentru diagnosticul culturii corporative în cadrul entității de interes public din țară – „Intact Asigurări Generale” S.A. (Anexa 21). Chestionarul a fost aplicat individual tuturor angajaților entității, care ne-au răspuns la întrebările propuse, în raport cu cele șase domenii nominalizate mai sus. Totodată, utilizarea acestui instrument a permis identificarea culturii corporative specifice entității în momentul aplicării instrumentului (situația actuală) și a surprins cultura corporativă pe care angajații doresc să o dezvolte (situația dorită).

În opinia noastră, un aspect important, pe care auditorii interni urmează să-l ia în considerare la implementarea chestionarului, ține de reticența angajaților de a fi cât mai obiectivi. Pentru a mări gradul de obiectivitate a răspunsurilor la întrebările incluse în chestionar, acesta a fost realizat de către autorul tezei în mod anonim.

Pentru evaluarea răspunsurilor aferente chestionarelor am utilizat programul de calcul tabelar – Excel. Prelucrarea răspunsurilor oferite de către angajații implicați în diagnosticul culturii corporative la entitatea analizată denotă următoarele rezultate (Tab. 3.5).

Tabelul 3.5. Diagnosticul culturii corporative în cadrul S.A. „Intact Asigurări Generale”

Tipul de cultură	Situația actuală	Situația dorită	Diferența
Clan	19,35	26,49	7,14
Autocrată	17,61	20,30	2,69
Piață	32,62	27,14	(5,48)
Ierarhică	30,42	26,07	(4,35)
Total	100	100	x

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor S.A. „Intact Asigurări Generale”

În urma analizei rezultatelor obținute, am identificat tipul de cultură corporativă reprezentativă. Astfel, cultura stabilită în cadrul entității examinate este cultura de tip piață (32,62 puncte), care este îndreptată spre mediul exterior, respectiv asupra clienților entității. Entitatea studiată se orientează, în mod prioritar, spre obținerea rezultatelor și atingerea obiectivelor propuse. Constatăm că cultura de tip piață se poziționează ca cultură predominantă și este compatibilă cu mediul extern, în care entitatea își desfășoară activitatea, deoarece operează pe o piață cu o concurență ridicată și chiar agresivă.

Concomitent remarcăm că cultura de tip ierarhică, de asemenea, este reprezentativă, cu un scor de 30,42 puncte și este determinată de caracteristici specifice unui mediu de lucru stabil, prevăzut, cu toate că este dominat de o atmosferă formală, iar activitatea entității este supusă anumitor reguli și norme.

Totodată, observăm că culturile corporative dominante identificate – de piață și ierarhică, înregistrează diferențe între situația actuală și situația dorită. Dar după cum vedem, diferențele nu depășesc 10 puncte în cazul culturii de piață și, corespunzător, în cazul celei ierarhice. În circumstanțele descrise, conform metodei valorilor competitive, nu este o necesitate urgentă de modificare a profilului de cultură corporativă actuală. În același timp, autorul denotă din sondajul realizat, o creștere cu 7,14 puncte a preferințelor angajaților pentru cultura de tip clan, care în urma reprofilării tipurilor de culturi devine dominantă. Astfel, angajații entității, în baza căreia a fost realizat studiul dat, își doresc o sporire a atmosferei de familie în mediul de activitate, ce la moment urmează a fi studiată și de conducerea de vârf a entității.

4. Dificultăți în obținerea informațiilor despre cultura corporativă. Obținerea informațiilor despre cultura corporativă, ca și în alte domenii de cercetare, întâmpină dificultăți. În opinia noastră, cea mai bună sursă a informațiilor sunt angajații entității, însă obținerea acestora este influențată de mai multe aspecte, printre care:

- personalul poate să nu fie sincer în toate situațiile, mai ales dacă acesta are frica de a fi pedepsit pentru furnizarea aspectelor negative de la entitate;

- angajații pot să nu sesizeze neajunsurile culturii corporative, în pofida faptului că ei înșiși au lacune în cultură, care în continuare pot să influențeze interviurile efectuate de auditorii interni;

- unele persoane pot să fie denunțatori cronici;

- rezultatele interviurilor pot să influențeze cultura corporativă.

Factorii nominalizați se propun a fi luați în considerare de către auditor, de asemenea, acesta trebuie să utilizeze cunoștințele despre entitate, aptitudinile de comunicare interpersonală pentru a realiza într-o manieră adecvată auditul culturii corporative.

Auditorii interni, de asemenea, pot să utilizeze analiza conținutului documentației entității și anume, examinarea documentelor ce reglementează procesele de afaceri: statutul entității; ordine ale conducerii; regulamente și instrucțiuni interne, planuri de activitate; fișe de post.

În opinia noastră, analiza documentelor permite auditorului intern de a studia diverse aspecte ale culturii corporative la entitate. Spre exemplu, analiza ordinelor conducerii oferă posibilitatea de a determina sistemul de motivare și promovare a angajaților, stilul de conducere. De asemenea, examinarea informației interne permite a stabili relațiile și interacțiunea dintre subdiviziunile structurale ale entității, principiile de determinare a responsabilității existente, dar nu celei declarate de angajați. Aceștia pot, în unele cazuri, să ofere informații aferente situațiilor conflictuale la entitate și persoanele implicate, ce tot este binevenit pentru realizarea unor studii.

În opinia noastră, punctele forte ale examinării documentelor interne rezidă în faptul că oferă oportunitate auditorului intern să-și formeze o viziune asupra cadrului de reglementare a culturii corporative la entitate, de asemenea, contribuie la obținerea datelor obiective pentru orice perioadă de timp. Totodată, menționăm că metoda descrisă are și unele neajunsuri, printre care putem consemna caracterul unilateral și incomplet al obținerii informațiilor, datorită faptului că nu toate aspectele activității entității se regăsesc în documentele oficiale interne ale entității.

5. Competențele necesare pentru a efectua auditul culturii corporative. În pofida faptului că cultura corporativă reprezintă un domeniu specific de activitate al auditorilor, aceștia au nevoie de a dobândi, în caz nu dispun, anumite competențe pentru desfășurarea unui astfel de audit. Conducătorul SAI, conform reglementărilor normative, trebuie să fie încrezut că echipa de auditori posedă capacitățile corespunzătoare pentru a obține informații pertinente despre cultura corporativă a entității.

Considerăm că este binevenit de a prezenta rezultatele cercetării autorului D.Rot pe plan internațional [136], care relevă că numai 21% dintre auditorii intervievați posedă competențe necesare pentru efectuarea auditului culturii corporative. În același timp, autorul atestă că abilitățile profesionale pentru auditul culturii corporative includ: evaluarea profesională (84%), experiența profesională (71%), competențe de comunicare (60%), competențe de negociere (48%) și posedarea metodelor de cercetare, inclusiv a metodelor calitative (33%).

În cazul dat, considerăm esențială susținerea SAI din partea conducerii superioare a entității. Conducătorul echipei de auditori, în opinia noastră, trebuie strâns să interacționeze cu auditorii

implicați în misiune, pentru a se convinge că aceștia comunică în mod corespunzător cu cei auditați pe toată perioada de realizare a misiunii.

6. Tehnicile de efectuare a auditului culturii corporative și perfectarea rezultatelor auditului.

Conform bunelor practici și reglementărilor normative, pentru a derula cu reușită o misiune de auditare a culturii corporative a entității, este necesar a elabora un program de lucru corespunzător, care trebuie să conțină o descriere detaliată a procedurilor de audit aplicate în cadrul auditului culturii corporative. În opinia noastră, pentru elaborarea unui program de audit, care ar răspunde obiectivelor acestuia, este necesar a lua în considerare faptul dacă la entitate anterior a fost efectuat un astfel de audit. În acest context, propunem în calitate de criteriu la selectarea metodelor de auditare să fie utilizat tipul auditului: inițial sau ulterior. În cazul în care la entitate anterior nu a fost evaluată starea culturii corporative, atunci vor fi diferite și procedurile de audit aplicate pentru realizarea obiectivelor misiunii.

În baza studiului realizat, în această teză propunem metode de bază care trebuie utilizate în cadrul auditului culturii corporative, și le prezentăm în Figura 3.7.

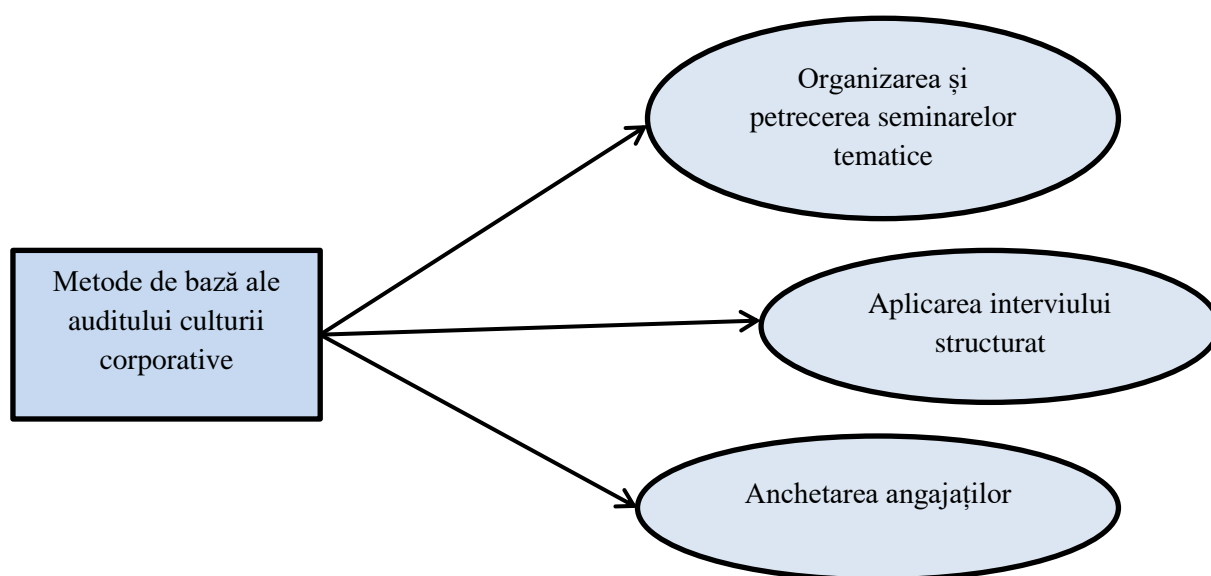


Fig. 3.7. Metode de bază utilizate în cadrul auditului culturii corporative

Sursa: Elaborată de autor.

Cum a fost constatat, practica internațională relevă faptul că cultura corporativă reprezintă unul dintre cele mai dificile domenii pentru auditorii interni, inclusiv pentru cei auditați. În acest context, pentru entitățile în care auditul culturii corporative se efectuează prima dată, este rațional ca auditorii să utilizeze ca procedură de bază – *organizarea și petrecerea seminarelor tematice*. Programul unui astfel de seminar trebuie să includă studierea conceptului și aspectele de bază ale culturii corporative, dar și examinarea situațiilor aferente neajunsurilor culturii corporative. Nu

mai puțin important este și stabilirea obiectivului, ce va elucida cazurile când nemijlocit personalul a fost implicat în astfel de circumstanțe.

O altă metodă eficientă utilizată în cadrul auditului culturii corporative este aplicarea interviului structurat, care constă în următoarele aspecte specifice domeniului dat de audit, și anume:

- formularea întrebărilor incluse în interviu;
- selectarea un eșantion din personalul entității, elementele căruia ar constitui angajații din diferite unități structurale ale acesteia;
- adresarea întrebărilor identice angajaților selectați.

În opinia noastră, adresarea întrebărilor trebuie să înceapă cu întrebări simple, iar în continuare auditorul intern poate să adreseze întrebări importante, cum ar fi: „Ați fost impus să faceți ceva, care, în opinia Dvs. încalcă codul de conduită sau politica entității?” etc.

Această metodă este mai obiectivă, după noi, în comparație cu interviul nestructurat, deoarece include un set de întrebări și un singur interviu experimentat. Sigur, că în situația descrisă auditorul intern trebuie să posede competențe înalte de comunicare interpersonală, pentru a identifica dacă un răspuns primit în realitate reprezintă nu ceea ce gândește angajatul și pentru a formula corect întrebări de concretizare ce urmează.

După cum rezultă din Figura 3.7 propusă în teză, altă metodă de bază care poate să fie utilizată de către auditorii interni constituie *anchetarea angajaților*. Anchetarea angajaților are un avantaj, credem, care constă în posibilitatea obținerii probelor dintr-o colectivitate mare și nivelul înalt al obiectivității acestor probe. Pentru a obține rezultate obiective, este necesar ca procedura de anchetare să fie efectuată anonim și angajații să aibă încrederea că vor fi luate măsuri pentru soluționarea problemelor apărute. Nemijlocit chestionarul utilizat urmează să includă afirmații, la care angajații trebuie să răspundă, indicând „de acord”, „nu sunt de acord”, și „categoric nu sunt de acord”, iar variantele „nu știu” nu sunt luate în considerare de către auditori. În raportul de audit este binevenit să se indice câte procente dintre angajați nu sunt de acord, sau categoric nu sunt de acord cu afirmațiile prezentate. În continuare, auditorul intern trebuie să examineze motivele de bază ale obținerii răspunsurilor negative, având în așa mod probe convingătoare pentru conducerea entității auditate.

Opinăm că anchetarea angajaților obligator trebuie să includă subiecte aferente eticii în entitate, care sunt necesare pentru evaluarea culturii corporative. Pentru a obține rezultate concludente asupra culturii corporative la entitate, propunem următoarea structură a chestionarului de evaluare:

1. *Subiecte generale.* La acest compartiment, angajații urmează să explice ce înțeleg prin noțiunea de „cultură corporativă” și cum apreciază cultura corporativă a entității în care activează.

2. *Sistemul de valori.* Prin intermediul acestui compartiment auditorul intern tinde să acumuleze informații pertinente aferente sistemului de valori care caracterizează cultura corporativă a entității. Angajații trebuie să releve existența misiunii și a scopului strategic al entității; existența Codului etic și respectarea acestuia în cadrul entității; valorile de bază, care determină cultura corporativă.

3. *Stilul de conducere.* La compartimentul nominalizat propunem auditorului intern să stabilească care este stilul de conducere al entității, cum sunt soluționate conflictele dintre angajați și care este practica luării deciziilor colegiale. În același compartiment, un subiect strategic propunem la identificarea neajunsurilor în managementul entității, care mai târziu pot fi înlăturate cu ajutorul culturii corporative, prin implementarea măsurilor corective, recomandate de auditorii interni.

4. *Sistemele de motivare materială și nematerială.* Întrebările incluse la compartimentul dat sunt esențiale pentru formularea concluziilor, ce țin de particularitățile aplicării sistemelor de motivare materială și nematerială la entitate. În special, angajații urmează să elucideze aspectele aferente remunerării acestora, și anume, dacă depinde remunerarea angajaților de rezultatele activității lor; dacă depinde remunerarea angajaților de rezultatul subdiviziunii în care activează și a rezultatului entității în ansamblu. Totodată, urmează a fi stabilită existența sistemului de motivare nematerială a angajaților entității.

5. *Politica de cadre.* În cadrul evaluării politicii de cadre, auditorul intern va elucida aspectele ce vizează ocuparea posturilor vacante, existența procesului de evaluare a angajaților, de asemenea menținerea la entitate a sistemului de învățare și dezvoltare profesională continuă.

6. *Inovațiile.* În cadrul acestui compartiment auditorul intern va generaliza informațiile ce țin de inovațiile la entitate. În mod prioritar, va tinde să stabilească existența practicii de susținere și examinare a inovațiilor în lucru.

7. *Relațiile interpersonale la entitate.* În opinia noastră, întrebările incluse la acest compartiment sunt foarte importante pentru a obține o înțelegere adecvată a culturii corporative la entitate, iar răspunsurile oferite de către angajați sunt determinante pentru stabilirea recomandărilor pentru managementul entităților.

În acest context, am elaborat în teză un model al chestionarului, care poate fi utilizat în cadrul auditului culturii corporative și este prezentat în Anexa 22.

Concluzionăm că aplicarea acestui chestionar în cadrul auditului oferă posibilitatea auditorului intern să determine starea actuală a culturii corporative la entitate. De asemenea, cu

ajutorul acesteia, pot fi obținute informații ce țin de nivelele culturii corporative, cum sunt: manifestările vizibile; valorile declarate și convingerile entității; valorile declarate și convingerile personalului.

Recomandăm un aspect de bază care ar trebui de luat în considerare la aplicarea chestionarului în cadrul auditului se referă la asigurarea completării acestuia în mod anonim de către angajați, iar analiza rezultatelor obținute trebuie să includă examinarea situațiilor aferente neajunsurilor identificate, cu emiterea recomandărilor corespunzătoare către managementul entității.

Testarea eficienței utilizării chestionarului pentru evaluarea stării culturii corporative, elaborat în această teză, a fost implementat în cadrul entității de interes public din țară – Intact Asigurări Generale S.A. În scopul prelucrării rezultatelor aferente chestionarului, am utilizat programul de calcul tabelar – Excel. Rezultatele anchetării angajaților entității date sunt prezentate în formă de situații centralizatoare aferente fiecărui compartiment nominalizat anterior. Aceste formulare, în opinia noastră, pot servi în calitate de documente de lucru în cadrul auditului culturii corporative. În Tabelul 3.6 prezentăm rezultatele aferente subiectelor generale reflectate în anchetă.

Tabelul 3.6. Situație centralizatoare la compartimentul „Subiecte generale”

Întrebare	Cum explicați noțiunea „cultura corporativă”?	Rezultat,%
1. Eticheta desfășurării măsurilor colective la entitate și comportamentul angajaților la entitate		82
2. Totalitatea principiilor și regulilor de existență a fiecărui angajat la entitate		18
Întrebare	Cum apreciați cultura corporativă a entității?	Rezultat,%
1. Este unică		100
Întrebare	În opinia Dvs. cine trebuie să fie promotorii culturii corporative?	Rezultat,%
1. Toți angajații		100
2. Managementul de la fiecare nivel		52

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor „Intact Asigurări Generale” S.A.

Din Tabelul 3.6 constatăm că cea mai mare parte dintre angajații entității „Intact Asigurări Generale S.A.” identifică cultura corporativă cu eticheta desfășurării măsurilor colective și comportamentul angajaților la entitate. În același timp, toți anagajații apreciază cultura corporativă ca fiind unică pe entitate. Aspectul acesta îl confirmă structura organizatorică a entității, care include subdiviziuni structurale, natura activităților acestora fiind omogene.

Concomitent, toți angajații consideră că ei sunt promotorii culturii corporative la entitate, iar majoritatea acestora relatează și managementul de la fiecare nivel al entității. După cum observăm,

în calitate de promotori ai culturii corporative nu este specificat nivelul superior al conducerii. Argumentăm aspectul dat prin percepția incompletă a conceptului culturii corporative, care include și metode de management, metode de stimulare, acestea fiind promovate de conducerea de vârf a entității. De asemenea, consemnăm că la entitatea dată anterior nu a fost efectuat auditul culturii corporative și, în legătură cu acest aspect, angajații nu realizează integral care elemente definesc sistemul culturii corporative din testarea efectuată prin aplicarea metodei de anchetă a angajaților.

Totodată, constatăm că un element important în cultura corporativă a unei entități reprezintă sistemul de valori corespunzătoare. Rezultatele aferente sistemului de valori stabilite în cadrul entității de interes public examinate „Intact Asigurări Generale S.A.”, le expunem în Tabelul 3.7.

Tabelul 3.7. Situație centralizatoare la compartimentul „Sistema de valori”

Întrebare	Are entitatea Dvs. misiunea sa?	Rezultat,%
1. Da		100
Întrebare	Există scopul strategic al entității?	Rezultat,%
1. Da		100
Întrebare	Există la entitate Codul etic?	Rezultat,%
1. Da		100
Întrebare	Ați sesizat la entitate încălcări ale Codul etic?	Rezultat,%
1. Nu		100
Întrebare	Care sunt valorile de bază, ce determină cultura corporativă?	Rezultat,%
1. Respectul angajaților față de clienți		100
2. Normele morale și etice		53
Întrebare	Cum apreciați corespunderea valorilor Dvs. personale cu valorile entității?	Rezultat,%
1. 80-100%		64
2. 100%		36
Întrebare	Sunt cunoscute elementele culturii corporative în afara entității?	Rezultat,%
1. Da		89
2. Nu		11

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor „Intact Asigurări Generale” S.A.

Rezultatele prezentate în Tabelul 3.7 ne relatează că la entitatea nominalizată toți angajații cunosc atât misiunea, cât și scopul strategic al entității, de asemenea relevă existența și cunoașterea prevederilor Codului etic. Faptul dat demonstrează valorile declarate și convingerile entității, care stau la baza standardelor etice și comportamentale, elaborate la entitate, de asemenea notifică existența acțiunilor conducerii pentru a preveni tentațiile de angajare în acțiuni ilegale.

În opinia noastră, aspectele constatate reprezintă temelia elementului „Comunicarea și aplicarea integrității și a valorilor etice” (Anexa 17), aferent mediului de control, evaluarea căruia a fost examinată de către autor în subcapitolul precedent.

Studiul relevă modul în care angajații apreciază corespunderea valorilor personale ale acestora cu valorile entității. Astfel, 64% dintre angajații entității indică o corespundere de 80-100%, iar 36% dintre aceștia – respectiv 100%. Pozitiv se apreciază faptul că angajații nu au sesizat încălcări ale Codului Etic. Faptul dat ne permite să apreciem valorile declarate și convingerile angajaților entității, care alcătuiesc un nivel al culturii corporative.

Totodată, putem evidenția aspectul că toți angajații declară în calitate de valori de bază care determină cultura corporativă – respectul angajaților față de clienți. Faptul constat sprijină concluziile autorului aferente diagnosticului culturii corporative, efectuat la „Intact Asigurări Generale” S.A. Astfel, am identificat că cultura reprezentativă stabilită la entitate este cultura de tip piață (Tab.3.5), care este îndreptată spre mediul exterior, respectiv asupra clienților entității.

Următorul element important în cultura corporativă a entității, pe care l-am inclus în cercetare, reprezintă stilul de conducere. Generalizarea rezultatelor aferente stilului de conducere, stabilit în cadrul entității de interes public examinate „Intact Asigurări Generale S.A.”, le prezintăm în Tabelul 3.8.

Tabelul 3.8. Situație centralizatoare la compartimentul „Stilul de conducere”

Întrebare	Există stilul de conducere?	Rezultat,%
1. Autoritar-obiectiv		86
2. Democratic		14
Întrebare	Cum caracterizați stilul de conducere al entității?	Rezultat,%
1. Strict de afaceri		83
2. Echipă		17
Întrebare	La care nivel sunt soluționate conflictele dintre angajați?	Rezultat,%
1. De însăși angajații		100
Întrebare	Care sunt afirmațiile, ce caracterizează stilul de conducere la entitate?	Rezultat,%
1. Instrumentele de bază ale conducerii – convingerea și motivarea		100
2. Angajații se străduie să se realizeze în carieră		56
Întrebare	Există la entitate practica adunărilor generale ale colectivului și luării deciziilor colegiale?	Rezultat,%
1. Da		100

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor „Intact Asigurări Generale” S.A.

Din datele Tabelului 3.8 rezultă că cea mai mare parte dintre angajații entității apreciază stilul de conducere al entității ca fiind unul autoritar-obiectiv. Afirmațiile de bază în stilul dat sunt competențele înalte ale angajaților. Conducătorul nu este dispus pentru relații personale, dar

pozitiv reprezintă faptul absenței în colectiv a atmosferei de ostilitate. Acesta evaluează rezultatele obținute în mod obiectiv și organizează cu exactitate procesele de afaceri. De asemenea, conducătorul este implicat semnificativ în activitățile de bază ale entității.

Concomitent, toți angajații consideră că instrumentele de bază ale conducerii constau în convingerea și motivarea, iar majoritatea dintre aceștia declară că pot să se realizeze în carieră, activând la entitate. Angajații unanim descriu stilul de conducere al entității ca fiind unul strict de afaceri, ceea ce corespunde integral domeniului de activitate al entității. Angajații apreciază pozitiv aspectul că la entitate sunt practicate adunările generale ale colectivului, de asemenea este stabilită practica luării deciziilor colegiale, iar în cazul apariției conflictelor între angajați, acestea sunt soluționate în mod amiabil.

Următorul element, nu mai puțin important al culturii corporative, care urmează a fi abordat de auditorul intern, reprezintă sistemele de motivare materială și nematerială, deoarece succesul și competitivitatea unei entități depinde de utilizarea rațională și eficientă a resurselor umane, precum și de motivarea adecvată a acestora. În Tabelul 3.9 autorul prezintă rezultatele obținute în cadrul compartimentului ce relevă răspunsurile aferente sistemelor de motivare la entitatea examinată.

Tabelul 3.9. Situație centralizatoare la compartimentul „ Sistemele de motivare materială și nematerială”

Întrebare	Care sunt stimulentele de bază ale angajaților pentru a-și îndeplini obligațiile?	Rezultat,%
1. Dorința de a obține succes		81
2. Dorința de a deveni lider		63
3. Banii		62
Întrebare	Depinde remunerarea angajaților de rezultatele muncii acestora?	Rezultat,%
1. Da		84
2. Nu		16
Întrebare	Depinde remunerarea angajaților de rezultatele subdiviziunii în care lucrează?	Rezultat,%
1. Da		69
2. Nu		31
Întrebare	Depinde remunerarea angajaților de rezultatele entității?	Rezultat,%
1. Da		92
2. Nu		8
Întrebare	Sunt cunoscute criteriile de evaluare a muncii angajaților și principiile de stimulare a muncii?	Rezultat,%
1. Da		100
Întrebare	Care este pachetul social acordat de entitate?	Rezultat,%

continuare la tabelul 3.9

1. Acordarea ajutorului material		100
Întrebare	Apreciați pachetul social ca unul suficient?	Rezultat,%
1. Nu		100
Întrebare	Dispune entitatea de un sistem nematerial de motivare?	Rezultat,%
1. Rar		50
2. Uneori		50

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor „Intact Asigurări Generale” S.A.

După cum constatăm în baza informației prezentate în Tabelul 3.9, cea mai mare parte dintre angajați consideră că stimulentele de bază ale angajaților, pentru a-și îndeplini obligațiunile, constituie dorința de a obține succes, aceasta fiind urmată de dorințele de a deveni lider și de a obține bani. Se apreciază pozitiv faptul că toți angajații cunosc criteriile de evaluare a acestora și principiile de stimulare a muncii lor la entitate. Majoritatea angajaților notifică aspectul dependenței remunerării acestora atât de rezultatele muncii lor, cât și de rezultatele subdiviziunii în care activează și ale entității în ansamblu.

În același timp, angajații consideră că pachetul social acordat de către entitate este unul insuficient, acesta incluzând acordarea unui singur ajutor material anual. Totodată, majoritatea angajaților menționează că entitatea rar utilizează sistemul de motivare nematerială, ce trezește discuții față de conducerea entității studiate.

Element important, propus de noi de a fi cercetat în cadrul auditului culturii corporative, reprezintă politica de cadre a entității, deoarece este cunoscut faptul că unul din obiectivele de bază ale entităților este atragerea și menținerea angajaților printr-o politică de cadre bazate pe competențe profesionale. Generalizarea rezultatelor aferente politicii de cadre, stabilită în cadrul entității de interes public examinate „Intact Asigurări Generale S.A.”, le prezintăm în Tabelul 3.10.

Tabelul 3.10. Situație centralizatoare la compartimentul „Politica de cadre”

Întrebare	Cum sunt ocupate posturile vacante la entitate?	Rezultat,%
1. De rezerva internă de personal		89
2. În bază de concurs		11
Întrebare	Ce este necesar pentru a primi un post vacant de muncă?	Rezultat,%
1. De a fi un profesionist		100
Întrebare	Care este atitudinea colectivului în cazul apariției unui nou angajat?	Rezultat,%
1. Abordare de afaceri		66
2. Amabilă		34

continuare la tabelul 3.10

Întrebare	Există un program special de adaptare a angajaților?	Rezultat,%
1. Da		68
2. Nu		32
Întrebare	Există un proces de evaluare a personalului?	Rezultat,%
1. Da		100
Întrebare	În ce mod are loc evaluarea angajaților?	Rezultat,%
1. De către conducător		61
2. De către colegi		39
Întrebare	Poate un angajat să-și planifice cariera în entitate?	Rezultat,%
1. Da		100
Întrebare	Ce preferă entitatea?	Rezultat,%
1. Să crească cadre proprii la entitate		100
Întrebare	Există un sistem de învățare și dezvoltare profesională?	Rezultat,%
1. Da		100
Întrebare	Care principiu este utilizat de către entitate la dezvoltarea angajaților?	Rezultat,%
1. Voluntar		100

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor „Intact Asigurări Generale” S.A.

Informațiile cuprinse în Tabelul 3.10, la entitatea examinată demonstrează faptul că toți angajații declară că obținerea unui post de muncă cere să fii profesionist, iar în cadrul activității tale ai posibilitatea să-ți planifici cariera ta în continuare.

Este benefic aspectul că entitatea preferă să crească cadre proprii, corespunzător, posturile vacante sunt suplinite din rezerva internă de personal. În așa mod, este asigurată stabilitatea și siguranța locurilor de muncă, fapt ce este în concordanță cu rezultatele cercetărilor efectuate de către autor aferente determinării tipului de cultură corporativă la entitate (Tabelul 3.5). După cum rezultă din Tabelul 3.5, cultura de tip clan, caracteristicile căreia includ angajarea personalului pe o perioadă lungă de timp, ca garanție a stabilității a acumulat 19,35 puncte.

De asemenea, angajații arată că la entitate există un sistem de învățare și dezvoltare profesională continuă, bazat pe principiul voluntar; este instituit procesul de evaluare a personalului, iar evaluarea acestuia este efectuată atât de conducerea entității, cât și de colegii de lucru. Totodată, 68% dintre anagajați declară că la entitate există un program special de adaptare a personalului nou, iar abordarea de afaceri constituie elementul definitiv al atitudinii colectivului în cazul apariției unui nou angajat.

Considerăm că faptele constatate reprezintă baza elementului „Angajamentul privind competența” (Anexa 17), aferent mediului de control, evaluarea căruia a fost examinată în subcapitolul precedent.

În continuare, prezintăm informațiile aferente compartimentului, privind subiectele ce țin de inovații la entitate.

Tabelul 3.11. Situație centralizatoare la compartimentul „Inovațiile”

Întrebare	Sunt salutate la entitate ideile și noile abordări în activitate?	Rezultat,%
1. Da		100
Întrebare	Există la entitate practica de a examina inovațiile în lucru prin intermediul întâlnirilor de afaceri, conferințe ale specialiștilor?	Rezultat,%
1. Da		100

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor „Intact Asigurări Generale” S.A.

Din Tabelul 3.11 constatăm că toți angajații entității examinate declară că la entitate sunt salutate ideile și noile abordări în activitate. În același timp, în cadrul acesteia există practica examinării inovațiilor prin intermediul întâlnirilor de afaceri și conferințe ale specialiștilor în domeniu. Asemenea constatări sunt întărite și de rezultatele cercetărilor aferente diagnosticului culturii corporative la entitate (Tab. 3.5). Astfel, datele Tabelului 3.5 ne confirmă faptul că cultura corporativă a entității date posedă caracteristici ale culturii de tip autocrată (17,61 puncte acumulate), care include inovațiile, asumarea riscurilor, creativitate, spirit antreprenorial și dinamism.

Un element ce definește cultura corporativă a entității, de asemenea important, pe care auditorul intern trebuie să-l examineze constituie, relațiile interpersonale la entitate. În Tabelul 3.12 expunem rezultatele aferente compartimentului dat.

Tabelul 3.12. Situație centralizată la compartimentul „Relațiile interpersonale la entitate”

Întrebare	Care este cota angajaților din subdiviziunea Dvs. ce posedă următoarele caracteristici pozitive?	Rezultat,%
1. Calitatea înaltă a muncii		90
2. Devotament față de entitate		94
Întrebare	Care este cota angajaților din subdiviziunea Dvs. ce posedă următoarele caracteristici negative?	Rezultat,%
1. Lipsa devotamentului față de entitate		6
2. Gândire standard		2
Întrebare	Există la entitate intrigi?	Rezultat,%
1. Nu		100
Întrebare	Care sunt la entitate mijloacele interne de comunicare?	Rezultat,%
1. Utilizarea programelor informatice		100
Întrebare	Există sloganul și simbolul entității?	Rezultat,%
1. Da		100

continuare la tabelul 3.12

Întrebare	Este exprimat scopul entităţii?	Rezultat,%
1. Da		100
Întrebare	Există la entitate un stil vestimentar?	Rezultat,%
1. Da		100
Întrebare	Există la entitate descrierea istoriei creării acesteia?	Rezultat,%
1. Da		100
Întrebare	Are entitatea sărbătorile sale?	Rezultat,%
1. Da		100
Întrebare	Toți angajații participă în cadrul manifestărilor organizate la entitate?	Rezultat,%
1. Da		100

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor „Intact Asigurări Generale” S.A.

Din tabelul 3.12 constatăm că entitatea examinată „Intact Asigurări Generale S.A.” se caracterizează prin elemente vizibile ale culturii corporative, care sunt declarate de către angajați, cum ar fi: stilul vestimentar, manifestările colective organizate, sloganul și simbolul entității, descrierea istoriei creării entității, existența mijloacelor interne de comunicare.

Concomitent, angajații apreciază înalt posedarea caracteristicilor pozitive ale colegilor, cum ar fi calitatea înaltă a muncii și devotamentul față de entitate. Totodată, printre caracteristicile negative indicate la colegi, aceștia indică lipsa devotamentului față de entitate și gândire standard, dar benefic reprezintă faptul că acestea sunt identificate la un număr redus de persoane. Este apreciat pozitiv aspectul lipsei intrigilor în cadrul entității. Faptele declarate permit a concluziona că la entitate persistă o atmosferă lucrativă, iar relațiile interpersonale stabilite contribuie la dezvoltarea personală și profesională a angajaților.

Din rezultatele cercetării realizate, în pofida semnificației culturii corporative în atingerea obiectivelor entității, considerăm oportun ca planul anual de audit intern să conțină obligator o misiune de audit, al cărui obiectiv să fie stabilit cu referire la evaluarea stării culturii corporative la entitate.

În opinia noastră, rezultatele cercetărilor expuse în prezentul subcapitol pot argumenta importanța și necesitatea evaluării de către auditorii interni a guvernantei corporative prin prisma elementelor constitutive; a metodelor de evaluare a culturii corporative, precum și propun instrumente de evaluare utilizate în cadrul auditului acesteia, argumentând necesitatea aplicării instrumentelor date în cadrul entităților din sectorul corporativ din țară.

3.3. Particularități de implementare a tehnicilor de audit intern aferente evaluării eficacității managementului riscurilor în cadrul entității din sectorul corporativ din țară

Managementul riscurilor, procesele de audit și control intern sunt identificate în calitate de soluții integrate promovând entitatea modernă în condițiile economiei competitive. Dacă de evaluarea riscurilor, nu mulți ani în urmă, entitatea era preocupată numai la încheierea unor tranzacții semnificative de afaceri, actualmente, gestionarea riscurilor a devenit o prioritate în dezvoltarea acesteia, dar a avut loc și integrarea acestuia în procesul general de management al entității. Managementul riscurilor a început să activeze în calitate de departamente permanente, care reprezintă instrumente ce oferă măsuri de îmbunătățire continuă a proceselor de management al riscurilor acceptate de entitate, al căror scop este de a reduce incertitudinea cu privire la realizarea obiectivelor stabilite pentru entitate, inclusiv în realizarea strategiilor de dezvoltare a acesteia.

Anume actualitatea funcțiilor de management al riscurilor în cadrul entității ne-a determinat să studiem și să propunem tehnici performante aferente evaluării eficacității managementului riscurilor în sectorul corporativ din țară.

De asemenea, după cum a fost menționat în cadrul subcapitolului anterior, în conformitate cu tendințele actuale în dezvoltarea auditului intern pe plan internațional, se configurează o direcție prioritară de perfecționare a tehnicilor de audit intern – evaluarea eficacității managementului riscului în cadrul entității economice. Aspectul acesta este atestat de rezultatele studiilor aferente auditului intern, realizate pe plan internațional și denotă că evaluarea procesului de management al riscului reprezintă una din sarcinile de bază ale SAI (68%) [126, p.43]. Totodată, cerința de evaluare este stipulată și în ISPPIA 2120 „Managementul riscului” [105, p.20], conform căruia auditul intern trebuie să evalueze eficacitatea și să contribuie la îmbunătățirea proceselor de management al riscului.

În același timp, în circumstanțele prezente de activitate a SAI din sectorul corporativ al țării, managementului riscului nu i se acordă atenția cuvenită. Faptul acesta este demonstrat și de rezultatele cercetărilor pe care le-am efectuat în cadrul subcapitolului 2.1. „Analiza funcționării auditului intern în sectorul corporativ”, care atestă că, în majoritatea entităților, auditorii interni nu efectuează evaluarea eficacității sistemului de management al riscului. Totodată, literatura de specialitate nu abordează complex aspectul aplicativ al tehnicilor de evaluare. În acest context, în paragraful de față sunt abordate particularitățile de aplicare a tehnicilor de audit intern aferente evaluării managementului riscului în cadrul entităților economice.

Menționăm că interesul pentru definirea conceptului de management al riscului este semnificativ. ISPPIA stabilește managementul riscului ca un proces de identificare, evaluare,

gestionare și control al potențialelor evenimente sau situații pentru a furniza o asigurare rezonabilă cu privire la îndeplinirea obiectivelor organizației [105, p.33]. Totodată, în conformitate cu Cadrul conceptual cu privire la gestiunea riscului entității (*ERM – Enterprise Risk Management*) „Gestiunea riscurilor entității: integrare prin strategii și performanțe” [158], actualizat în anul 2017, managementul riscului reprezintă un proces efectuat de către Consiliul de administrație, managementul executiv și alți angajați, aplicat în stabilirea strategiei și în întreaga activitate, proiectat să identifice potențialele evenimente, ce pot afecta entitatea și gestiona riscul pentru a se încadra în limitele apetitului de risc și a oferi o asigurare rezonabilă aferentă realizării obiectivelor entității.

Potrivit rezultatului analizei prezentate, concluzionăm că definițiile date remarcă următoarele concepte de bază ale managementului riscului, cum ar fi [14, p.95]:

- este un proces care trebuie să se desfășoare continuu la nivelul unei entități;
- este efectuat de către Consiliul de administrație, managementul executiv și angajați;
- aplicarea unei strategii la fiecare nivel al activității entității care presupune luarea în considerare a unui ansamblu de riscuri;
- este conceput pentru a identifica posibile evenimente care pot afecta negativ entitatea și, în cazul în care acestea apar, să existe procedur de gestionare a lor;
- are scopul de a sprijini atingerea obiectivelor entității.

În contextul elucidării definițiilor aferente managementului riscului, susținem opinia cercetătoarei A. Bîrcă [7, p.69-88], care consideră că *sistemul de gestiune a riscului și sistemul controlului intern al entității pornesc din același punct – strategiile entității – și trebuie să aibă aceeași finalitate – realizarea obiectivelor strategice.*

Totodată, consemnăm că există o părere unanim acceptată de specialiștii în domeniu S. Dimitriu [37, p.3-7], C. Dolghi [31, p.174-179; 32, p.50-53; 33, p.50-53; 34, p.321-326; 122, p. 81-84], F. Boghean [4, p.77] conform căreia, managementul riscului reprezintă un subiect de maximă actualitate în realul context macroeconomic. În opinia noastră, un aspect problematic în abordarea managementului riscului de către auditul intern constă în stabilirea și delimitarea adecvată a responsabilităților funcțiilor de management al riscului și audit intern, fapt ce a contribuit la stabilirea unuia din obiectivele prezentei lucrări.

După cum am menționat anterior, în conformitate cu tendințele actuale de dezvoltare a auditului intern, acesta trebuie să ofere asigurare și consiliere procesului de management al riscurilor. Luând în considerare această abordare, în practică, deseori apar confuzii cu privire la rolurile date, așa după cum menționează și cercetătorii A. Voronchihin [119] și C.I. Zinca (Voiculescu), G.O. Petroianu [112, p.93-103]. Apare întrebarea în ceea ce privește acordarea

asistenței de către auditul intern și, totodată, evaluarea independentă a activităților de management al riscului. Aceste confuzii au condus la apariția dificultăților în ceea ce privește colaborarea dintre aceste două funcții.

Pentru soluționarea acestor dificultăți, am examinat prevederile actelor de bază în domeniul reglementării guvernantei corporative. Spre exemplu, în conformitate cu principiile de guvernare corporativă pentru instituțiile financiare elaborate de Comitetul Basel pentru supraveghere bancară [18], funcția de management al riscului este responsabilă de identificarea, măsurarea, monitorizarea și raportarea riscurilor în cadrul entității, iar auditului intern îi revine sarcina de a realiza misiuni de audit pe bază de risc și revizuri, în scopul de a oferi conducerii asigurare privind eficacitatea cadrului general de guvernare corporativă și privind aplicarea politicilor și desfășurarea proceselor în mod consecvent.

După cum vedem, auditul intern are un rol semnificativ: este responsabil pentru realizarea unei revizuri independente a managementului riscului. Aceste responsabilități pot fi realizate prin raportarea deficiențelor semnificative constatate pe parcursul misiunilor de audit și monitorizarea recomandărilor aferente remedierii neajunsurilor.

De asemenea, cercetarea Declarației de poziție [38], emisă de către IIA, a evidențiat responsabilitățile pe care auditorii interni ar trebui, cât și pe cele pe care nu ar trebui, să și le asume, luând în considerare conformitatea cu principiile de independență și obiectivitate. Documentul examinat prevede atribuțiile auditului intern, care sunt grupate în următoarele categorii:

- roluri de bază, ce includ activitățile de asigurare, desfășurate în conformitate cu cerințele ISPPIA;
- roluri legitime, care se referă la activități pe care auditul intern trebuie să le realizeze, cu condiția asigurării independenței;
- roluri pe care auditul intern nu ar trebui să și le asume.

În baza analizei actelor normative, practicii auditului intern și problematicii managementului riscului, considerăm oportun a efectua sinteza rolului auditului intern aferent managementului riscului. Sinteza este prezentată în Anexa 23 la teză, care oferă o claritate în delimitarea atribuțiilor sistemului de management al riscului și atribuțiilor auditului intern aferent managementului riscului, dar și în stabilirea rolurilor auditului intern.

În opinia noastră, pentru a asigura respectarea principiilor de independență și obiectivitate, auditorii interni pot furniza asistență și consiliere cu privire la managementul riscului corespunzătoare rolurilor legitime, doar cu condiția asigurării protecției adecvate a independenței acestora. Faptul acesta implică următoarele delimitări:

- auditorii interni nu vor lua decizii de management al riscului aferente domeniilor în care au acordat consiliere sau asistență; conducerea poartă întreaga responsabilitate pentru deciziile adoptate;

- auditorii interni nu vor oferi asigurare aferentă activităților de management al riscului în care sunt implicați sau pentru care sunt responsabili;

- documentarea adecvată a serviciilor de consiliere și asistență care pot fi furnizate de auditorii interni; reflectarea acestora în carta de audit și asigurarea compatibilității serviciilor date cu alte sarcini de audit intern.

Analizând responsabilitățile ce revin auditului intern, respectiv managementului riscului, constatăm că acestea sunt activități complementare: managementul riscurilor contribuie la realizarea obiectivelor entității, iar auditul intern furnizează informații credibile aferente performanțelor activității de management al riscului.

În opinia noastră, provocarea de bază, cu care se confruntă actualmente auditul intern, rezidă în capacitatea acestuia de a colabora și a coordona cu celelalte departamente implicate în managementul riscului și de a dovedi contribuția sa la gestionarea mai eficientă a riscurilor cu care se confruntă entitatea, în condițiile respectării principiilor de bază ale profesiei. Deci, rezultatele aferente evaluării eficacității procesului de management al riscului urmează să asigure:

- faptul că riscurile semnificative au fost indentificate;
- utilizarea eficientă a resurselor financiare, umane și de timp;
- comunicarea activă la nivel de consiliu al entității și management.

În această ordine de idei, considerăm oportun ca evaluarea eficacității procesului de management al riscului în cadrul entităților din sectorul corporativ al RM trebuie să fie efectuată prin prisma proceselor de afaceri aferente. Auditorii interni urmează să țină cont de faptul că un proces de afaceri reprezintă un ansamblu de activități sau sarcini conexe, ce au un punct de început și unul final, clar definite. De asemenea, un proces de afaceri poate fi descompus în mai multe subprocese, cu caracteristici specifice, care împreună contribuie la atingerea scopului procesului de bază. Scopul de bază, pe care trebuie să-l urmărească auditorii interni la evaluarea proceselor de afaceri, constă în asigurarea că acestea corespund obiectivelor și necesităților entității; funcționează într-un mod eficient și asigură un nivel de control adecvat pentru a gestiona riscurile.

În cadrul evaluării proceselor de afaceri, auditorii interni urmează să ia în considerare categoriile acestora, care pot include [20, p.18]:

1. Procese manageriale, ce reprezintă procese de asigurare a resurselor necesare pentru execuție, pentru administrarea unei entități și asigură direcția de activitate pentru entitate (spre exemplu – procesul planificării strategice).

2. Procese operaționale, care țin de activitățile de bază ale entității și asigură obținerea rezultatelor dorite, produselor și serviciilor. În orice, entitate procesele operaționale dețin un rol esențial în realizarea obiectivelor.

3. Procese de suport, care posedă aceeași natură în majoritatea entităților și denotă, de exemplu, managementul resurselor umane, achizițiile, serviciile tehnologiilor informaționale, serviciile juridice etc.

Pentru demonstrarea aspectului practic al evaluării eficacității managementului riscului, autorul a identificat în calitate de proces eficient în dezvoltarea afacerii „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”. Concomitent, acest proces este vital pentru toate entitățile din sectorul corporativ din țară și este semnificativ în realizarea obiectivelor strategice de dezvoltare a entității moderne.

Considerăm că un rol decisiv în evaluare îl joacă înțelegerea adecvată de către auditorul intern a organizării efective a procesului de afaceri la entitate, totodată, urmează a fi stabilite etapele managementului riscului aferente acestuia. Susținând opinia autorilor I.C. Chersan și C.I. Precob [14, p.95], conform căreia managementul riscurilor este un proces multidirecțional, în care aproape orice etapă le influențează pe celelalte, am elaborat modul de stabilire a acestor etape, pe care le prezentăm în Tabelul 3.13 pe baza practicii S.A. „ALPHA LEASING”.

Tabelul 3.13. Stabilirea etapelor managementului riscului pentru procesul de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”

Etapale managementului riscului	Surse de obținere a informațiilor
1	2
1. Stabilirea obiectivelor	Statutul entității; procesele-verbale ale ședințelor organelor de conducere, regulamentul intern aferent procesului de afaceri; informații manageriale privind stabilirea obiectivelor și modelarea procesului.
2. Identificarea riscurilor	Ordine ale conducerii; fișele postului; registrul riscurilor; rapoarte ale structurii (angajaților) responsabile de managementul riscurilor.
3. Evaluarea riscurilor	Documente interne aferente evaluării riscurilor procesului (matricea riscurilor, registrul riscurilor); fișele postului; lista activităților de control; rapoarte ale structurii (angajaților) responsabile de managementul riscurilor.
4. Atitudinea față de riscuri	Documente cu privire la procedurile interne de stabilire a strategiilor de răspuns la risc, cu descrierea detaliată a acestora; fișele postului, rapoarte ale structurii (angajaților) responsabile de managementul riscurilor.
5. Monitorizarea, revizuirea și raportarea riscurilor	Documente interne aferente efectuării monitorizării, revizuirii și raportării riscurilor; rapoarte ale structurii (angajaților) responsabile de managementul riscurilor.

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor S.A. „ALPHA LEASING”.

Constatăm că, în cazul în care entitatea are implementat managementul riscurilor, auditorul intern evaluează eficacitatea acestuia pentru a contribui la îmbunătățirea acestuia, în corespundere cu ISPPIA 2120 „Managementul riscului”. În aceste circumstanțe, auditorul intern deține competențe de stabilire a obiectivelor proceselor, identificare și evaluare a riscurilor. Activitățile date sunt efectuate în scopul stabilirii unei eventuale misiuni de audit, care se includ în planul strategic sau în planul anual de audit intern.

Din analiza informațiilor prezentate în Tabelul 3.13, constatăm că, în cadrul primei etape a managementului riscului, se stabilesc obiectivele procesului de afaceri. În opinia noastră, stabilirea obiectivelor este primordială, dat fiind faptul că managementul riscului este relevant, doar dacă obiectivele sunt clare și bine cunoscute la toate nivelele entității. Pentru procesul „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”, considerăm oportun de a fi stabilit obiectivul general – Asigurarea completă și complexă cu resurse materiale, lucrări și servicii la calitatea cerută, la un preț corespunzător și la momentul potrivit, care să permită realizarea obiectivelor strategice ale entității. În contextul asigurării realizării obiectivului general, propunem stabilirea următoarelor obiective particulare:

- obținerea de bunuri, lucrări și servicii în cantitatea și calitatea cerute;
- alegerea furnizorilor a căror ofertă prezintă cele mai avantajoase condiții economice și asigură corectitudinea livrărilor conform contractelor;
- menținerea unor raporturi favorabile cu furnizorii entității, precum și dezvoltarea altora noi.

Pentru stabilirea obiectivelor aferente procesului „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”, recomandăm metoda SMART. Acesta este, în esență un acronim care semnifică: *specific, măsurabil, de atins (realizabil), relevant, încadrat în timp*. În scopul unei ilustrări reprezentative pentru stabilirea obiectivelor conform metodei SMART pentru procesul nominalizat, am selectat obiectivul „Alegerea furnizorilor a căror ofertă prezintă cele mai avantajoase condiții economice și asigură livrările conform condițiilor contractuale”. În continuare, examinăm esența acronimului, și anume:

- *Specific* denotă că obiectivul este concret, detaliat, bine definit și pune accentul pe acțiuni și rezultatul scontat. Astfel, obiectivul determinat supra este specific pentru procesul de aprovizionare și este concret formulat. Este suficient pentru a comunica persoanelor antrenate în procesul de aprovizionare cerința de a selecta furnizorii, care oferă cele mai bune condiții economice și pune accentual pe rezultatul așteptat – asigurarea corectitudinii livrărilor conform condițiilor contractelor încheiate.

▪ *Măsurabil* prevede că obiectivul poate fi cuantificat, în termeni cantitativi și/sau calitativi. Un obiectiv măsurabil permite auditorilor interni stabilirea cu exactitate a faptului dacă acesta a fost atins sau nu, măsura în care a fost atins, precum și compararea obiectivului între diferite perioade de referință. În acest context, obiectivul analizat poate fi cuantificat în termeni cantitativi și se consideră măsurabil în condițiile când aprovizionările au fost efectuate integral, conform condițiilor stipulate în contractele încheiate cu furnizorii selectați.

▪ *De atins (realizabil)* presupune că obiectivul poate fi realizat, ținând cont de aptitudinile, capacitățile, resursele, timpul disponibil și constrângerile externe care pot surveni. Pentru a verifica dacă un obiectiv este realizabil, auditorul intern trebuie să cunoască limitările și constrângerile pentru acesta. Totodată, urmează să determine faptul dacă obiectivul este de atins în cadrul de timp propus. Astfel, pentru obiectivul supus analizei, limitările și constrângerile sunt clar definite în contractul de vânzare-cumpărare, iar cadrul de timp propus spre realizare, de asemenea este stipulat în contractul dat.

▪ *Relevant* denotă că obiectivul este orientat spre atingerea unui rezultat predominant pentru procesul cercetat. Un obiectiv relevant presupune, în același timp, existența resurselor, capacităților, aptitudinilor etc. Astfel, pentru obiectivul examinat, determinăm că el este relevant, în pofida contribuției acestuia la rezultatul scontat al procesului de aprovizionare, și anume, selectarea celor mai optimați furnizori va permite asigurarea completă și complexă cu resurse materiale, lucrări și servicii la calitatea cerută, la un preț corespunzător și în momentul potrivit, care să permită realizarea obiectivelor strategice ale entității.

▪ *Încadrat în timp* – semnifică faptul că obiectivul conține un termen de realizare. La determinarea obiectivelor încadrate în timp, auditorul intern stabilește termene-limită realiste sau perioade pentru atingerea acestora. Considerăm că pentru obiectivul supus analizei în prezentul paragraf, termenul de realizare poate fi determinat pornind de la necesitățile de aprovizionare a entității cu resurse materiale, lucrări și servicii; de asemenea, de natura bunurilor cerute, existența acestora atât pe piața internă, cât și externă; de experiența de lucru cu furnizorii entității.

Constatăm că, în cadrul acestui proces, auditorul intern trebuie să aprecieze obiectiv nivelul de reglementare a acestuia de către entitate. În atare scop, sunt utilizate în calitate de surse de informare următoarele: procesele-verbale ale ședințelor organelor de conducere, ordinele conducerii, regulamentele interne ale entității cu privire la organizarea proceselor de afaceri, informațiile aferente modelării procesului de afaceri.

Concomitent, menționăm că anume ultimele surse nominalizate supra, constituie pista pentru identificarea și evaluarea riscurilor aferente procesului, de asemenea pentru stabilirea activităților de control. În același timp, rezultatele analizei practicii auditului intern atestă faptul că

în entitățile economice aspectului modelării proceselor economice și elaborării regulamentelor interne aferente acestora nu li se acordă atenția cuvenită, iar în cele mai multe cazuri, acesta nu este formalizat. În consecință, faptul indicat a determinat stabilirea unuia din obiectivele prezentei lucrări.

În opinia noastră, înainte de a începe construirea modelului procesului de afaceri, auditorul intern trebuie să obțină anumite informații, și anume:

- rezultatul dorit al procesului;
- punctele de început și de final;
- activitățile care trebuie să fie efectuate;
- ordinea desfășurării activităților;
- persoanele implicate în activitățile identificate și
- documentația corespunzătoare activităților.

În acest context, propunem un model grafic al procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”, prezentat în Anexa 24 a tezei.

Prezentarea grafică a procesului de afaceri cuprinde circulația informațiilor și evidențiază activitățile aferente acestuia, inclusiv activitățile de control. La elaborarea modelului grafic am utilizat simboluri specifice și linii de legătură. Fiecare simbol din prezentarea grafică conține o informație explicativă succintă.

Concomitent, auditorul intern poate să efectueze și descrierea narativă a acestuia, care prezintă tabloul detaliat al procesului și include detalii despre relațiile și conexiunile cu alte procese, cu mediul în care funcționează procesul. În această ordine de idei, am propus un model de descriere narativă a procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”, care este prezentat în Anexa 25.

La elaborarea atât a modelului grafic al procesului, cât și la descrierea narativă, în opinia noastră, auditorii interni urmează să țină cont de avantajele și dezavantajele acestora. Prezentăm avantajele și dezavantajele modelului grafic și ale descrierii narative prin intermediul Tabelului 3.14.

Constatăm că auditorul intern trebuie să decidă asupra utilizării în construirea procesului de afaceri, a modelului grafic și descrierii narative în mod separat sau combinat, în funcție de natura, complexitatea și extinderea procesului. După cum a fost constatat în Tabelul 3.13, etapele cu o semnificație înaltă în cadrul managementului riscului unui proces de afaceri reprezintă identificarea și evaluarea riscurilor. Identificarea riscurilor presupune o bună cunoaștere de către auditorul intern a procesului de afaceri supus evaluării. De asemenea, acesta trebuie să

conștientizeze faptul că riscul reprezintă un eveniment posibil, care poate avea un impact negativ în ceea ce tine de atingerea obiectivelor procesului [38].

Tabelul 3.14. Avantajele și dezavantajele modelului grafic și ale descrierii narative a procesului de afaceri

Model grafic	
Avantaje	Dezavantaje
<ul style="list-style-type: none"> ▪ facilitează comunicarea și asimilarea informației; ▪ evidențiază relația dintre diferite activități ale procesului; ▪ contribuie la identificarea divizării sarcinilor și dublării funcțiilor; ▪ oferă o metodă consecventă de înregistrare; ▪ oferă o înțelegere bună a procesului; ▪ facilitează identificarea domeniilor problematice. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ necesită însușirea și practicarea unor tehnici și reguli; ▪ nu reflectă clar distribuția responsabilităților manageriale; ▪ dacă sunt prea complexe, pot fi dificil de înțeles.
Descriere narativă	
Avantaje	Dezavantaje
<ul style="list-style-type: none"> ▪ poate fi elaborată fără vreo experiență anterioară; ▪ oferă un spectru mai larg pentru explicații mai detaliate; ▪ sunt ușor de înțeles; ▪ se elaborează relativ repede. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ problemele, lacunele și domeniile de interes pot fi mai greu de identificat; ▪ nu elucidează circulația informațiilor sau documentelor de la începutul până la sfârșitul procesului; ▪ este voluminoasă.

Sursa: Elaborat de autor în baza *Manualului de management financiar și control* [73].

În același timp, auditorul trebuie să țină cont și de evoluțiile în teoria riscului, prin includerea explicită și a laturii pozitive în definirea acestuia. După părerea cercetătorului N. Galanton [48, p.83-92], riscul trebuie de considerat un eveniment sau o condiție incertă care, dacă apare, are un efect pozitiv sau negativ asupra obiectivelor. Riscul include atât amenințările asupra obiectivelor, cât și oportunitățile de a le îmbunătăți pe acestea.

În opinia noastră, expunerile cercetătorului N. Galanton sunt realiste și merită sprijin, deoarece cunoscând practica afacerii, mai mulți autori confirmă că anume un risc mai sporit și aduce cele mai mari beneficii în afaceri. Din aceste considerente, riscurile fiecărei afaceri trebuie de analizat și de luat decizii asupra evaluării și gestiunii eficiente atât a riscului separat la care se referă situația, cât și la procesele de management ale acestora.

În opinia autorului, un risc nu trebuie identificat în raport cu un singur obiectiv, el poate fi semnificativ pentru mai multe obiective ale procesului, iar impactul său poate varia în funcție de fiecare obiectiv în parte. Identificarea riscurilor urmează să capete un caracter permanent în cadrul proceselor de afaceri, fiind condiția necesară racordării la schimbare.

Conform prevederilor Ghidului metodologic privind implementarea managementului riscurilor, este necesar să fie înțelese anumite aspecte, care, în continuare, i-ar permite auditorului să evite unele greșeli în identificarea riscurilor. Acestea includ [73, p.30]:

1. Riscul cuprinde tot ceea ce poate împiedica atingerea obiectivelor, din punctul de vedere al costurilor resurselor, timpului etc.

2. Riscul este considerat o amenințare obiectivă, dar care nu se va manifesta neapărat.

În opinia noastră, pentru a facilita identificarea riscurilor, auditorul intern trebuie să aplice o serie de instrumente, care i-ar permite să colecteze informații despre posibilele riscuri generate la nivelul activităților procesului de afaceri. Aici avem în vedere:

- organizarea întâlnirilor la fața locului cu personalul implicat în activitățile curente ale procesului de afaceri;

- efectuarea interviurilor și a sondajelor;

- analiza documentelor, a informațiilor și rapoartelor disponibile;

- analiza mediului extern, care poate să conducă la apariția riscurilor exogene.

De asemenea, auditorul intern poate să întocmească liste, care cuprind sursele și categoriile de risc. Menționăm că gama riscurilor este foarte complexă și în practică sunt utilizate mai multe sisteme de clasificare a riscurilor. După Ghidul metodologic menționat mai sus, sistemele de clasificare a riscurilor sunt importante, deoarece ele permit auditorului să identifice activitățile cele mai vulnerabile.

Notificăm că nu există un sistem de clasificare a riscurilor, care să fie universal aplicabil pentru toate tipurile de entități. În acest context, propunem un model de clasificare a riscurilor abordate de auditul intern din sectorul corporativ, care a fost elaborat după autorul N. Galanton [48, p.83-92] și Ghidul privind Implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern [46, p.80]. Modelul dat îl prezentăm în anexa 26, care cuprinde o listă a principalelor riscuri, care sunt importante pentru auditul intern și este elucidat conținutul acestora.

Constatăm că auditorul intern trebuie să țină cont de faptul că riscurile pot să apară din mai multe cauze. Analiza și elucidarea cauzelor de apariție facilitează procesul de identificare a riscurilor pentru procesele de afaceri ale entității. Conform literaturii de specialitate, putem sintetiza următoarele cauze principale de apariție a riscurilor [14, pag. 99]:

- modificări legislative și ale mediului de lucru, care pot conduce la creșterea presiunii concurenței;

- angajarea de personal nou care dispune de un grad diferit de înțelegere a controlului intern;

- modificări semnificative ale sistemelor informaționale;

- intrarea în sectoare noi de activitate;

- reorganizări și restructurări, inclusiv intrarea pe piețe străine;

- apariția de reglementări contabile noi.

În opinia noastră, activitățile de identificare a riscurilor de către auditorii interni trebuie să fie în corelare cu stabilirea activităților de control. La determinarea activităților de control, auditorul urmează să țină cont de timpul când acestea sunt realizate. Menționăm că practica auditului intern, conform Ghidului privind activitățile de control [73, p.47], deosebește:

- controale ex-ante, care sunt controale realizate înainte ca vreo acțiune sau tranzacție să fie efectuată;
- controale curente, care sunt efectuate în timpul operațiunii;
- controale ex-post, reprezintă controalele efectuate după finalizarea acțiunii.

În acest context, am elaborat și propunem o listă de riscuri identificate pentru procesul de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”. De asemenea, propunem activitățile de control, a căror executare să permită gestionarea eficientă a riscurilor identificate în procesul de afaceri dat (Tab. 3.15).

În opinia noastră, în derularea proceselor de afaceri, entitățile se confruntă cu diverse riscuri din cauza diferențelor de dimensiune, complexitate, obiective și activități, numărul și tipurile activităților de control aplicabile variază în funcție de aceste diferențe. De aceea, lista activităților de control menționate în Tabelul 3.15 nu este una exhaustivă și include cele mai optimale controale. Totodată, auditorul intern trebuie să tindă spre un echilibru între activitățile de control preventive și de detectare. De asemenea, după implementarea unei activități de control, este important să se obțină asigurarea cu privire la eficiența acesteia.

Tabelul 3.15. Riscurile și activitățile de control aferente procesului „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”

Descrierea riscurilor	Activități de control
1. Perfectarea eronată a listei necesarului de resurse materiale și a raportului privind stocul de resurse.	Aprobarea listei necesarului de către șeful Departamentului Aprovizionare.
2. Aprobarea intenționată a fișei de aprovizionare greșite.	Verificarea corectitudinii fișei de aprovizionare și aprobarea acesteia de către șeful Departamentului Logistică.
3. Selectarea celui mai neoptimal furnizor în cazul tranzacțiilor semnificative	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Hotărârea despre selectarea furnizorului trebuie să fie una colegială, iar criteriile de selectare trebuie să fie formalizate (spre exemplu, în baza unui regulament intern). ▪ Lista furnizorilor selectați urmează să fie aprobată de către directorul financiar. ▪ Efectuarea evaluării furnizorilor în cazul tranzacțiilor semnificative.
4. Întocmirea greșită a contractelor de vânzare-cumpărare.	Verificarea contractelor de către Departamentul juridic.
5. Efectuarea eronată a plății către furnizor.	Aprobarea plăților de către directorul financiar.

continuare la tabelul 3.15

6. Necorespunderea cantității și calității bunurilor achiziționate.	Verificarea stării bunurilor de către depozitar.
7. Înregistrarea eronată a datelor în contabilitate.	<ul style="list-style-type: none">▪ Verificarea facturilor primite și contrapunerea cu contractul de vânzare-cumpărare.▪ Verificarea facturilor primite și contrapunerea cu Registrul procurărilor.▪ Efectuarea inventarierii datoriilor față de furnizori.

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor S.A. „ALPHA LEASING”.

Procesul de identificare a riscurilor este urmat de evaluarea riscurilor, care are drept scop stabilirea ierarhiei riscurilor, prioritizarea acestora în funcție de toleranța la risc. În procesul de evaluare a riscurilor, auditorul intern trebuie să cunoască foarte bine un ansamblu de noțiuni specifice managementului riscurilor. În pofida semnificației acestora în evaluarea eficacității managementului riscurilor la entitate, în opinia noastră este oportun de a reitera definirea mai multor noțiuni de bază a riscului, și anume:

√ *Risc inerent*, constituie riscul cu care se confruntă entitatea înainte de efectuarea vreunei activități de control și este generat de tipul activităților desfășurate.

√ *Risc rezidual*, este riscul care rămâne după ce s-au pus în acțiune măsurile de atenuare a riscurilor inerente.

√ *Toleranța față de risc (apetit pentru risc)*, reprezintă pragul stabilit ca fiind limita acceptabilității unui anumit risc, tratat în mod rezonabil, pentru care unele măsuri suplimentare de diminuare ar genera costuri suplimentare.

√ *Probabilitatea de apariție a riscului*, reprezintă posibilitatea producerii acestuia.

√ *Impactul riscului*, constituie efectele posibile generate de manifestarea acestuia.

√ *Expunere la risc (valoarea riscului)*, reprezintă combinația dintre probabilitate și impact, pe care o poate resimți entitatea în raport cu obiectivele prestabilite, în cazul în care riscul s-ar materializa.

În opinia noastră, evaluarea riscurilor de către auditorul intern constă în parcurgerea următoarelor etape:

1. Evaluarea probabilității de apariție a riscului.
2. Evaluarea impactului.
3. Evaluarea expunerii la risc.

Etapele nominalizate mai sus sunt parcurse de către auditor pentru fiecare risc identificat în cadrul proceselor de afaceri. Pentru elucidarea aspectelor aferente evaluării riscurilor în continuare, vom analiza riscul identificat din cadrul procesului de afaceri „Aprovizionarea cu

resurse materiale, servicii și lucrări” – Selectarea celui mai neoptimal furnizor în cazul tranzacțiilor semnificative.

Pentru a evalua riscul în discuție, auditorul intern stabilește criteriile de apreciere pentru probabilitatea de apariție a riscului și impactului. Aprecierea probabilității de apariție a riscului, care reprezintă un element calitativ, se utilizează o scară valorică pe mai multe nivele. Autorul tezei propune de a folosi o scară valorică pe trei trepte, astfel: probabilitate scăzută, probabilitate medie și probabilitate ridicată. În calitate de criterii de apreciere autorul utilizează: existența regulamentelor interne aferente procesului, complexitatea și periodicitatea tranzacțiilor, experiența personalului, fluctuațiile de personal implicat în proces. Modul de apreciere a probabilității de apariție a riscului selectat îl prezintăm prin intermediul Tabelului 3.16.

Tabelul 3.16. Evaluarea probabilității pentru riscul – Selectarea celui mai neoptimal furnizor din cadrul procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”

Nivel de probabilitate		Interpretare	Aprecierea la entitate
1	Scăzut	Este puțin probabil să se întâmple pe o perioadă lungă de timp (3 ani); s-a întâmplat de foarte puține ori până în prezent	
2	Mediu	Este probabil să se întâmple pe o perioadă medie de timp (1-3 ani); s-a întâmplat de câteva ori în ultimii 3 ani	X
3	Ridicat	Este probabil să se întâmple pe o perioadă scurtă de timp (mai mică de 1 an); s-a întâmplat de foarte puține ori până în prezent	

Sursa: Elaborat de autor după Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern [46] și în baza informațiilor S.A. „ALPHA LEASING”.

Analiza informațiilor prezentate în Tabelul 3.16 constată că, la entitatea nominalizată riscul – Selectarea celui mai neoptimal furnizor în cazul tranzacțiilor semnificative a fost apreciat cu nivelul de probabilitate „mediu”, luând în considerare criteriile expuse de către autor mai sus. Aprecierea nivelului de probabilitate cu calificativul „mediu”, înseamnă că riscul dat este probabil să se întâmple pe o perioadă medie de 1-3 ani, totodată practica auditului a demonstrat faptul că așa situații s-au întâmplat de câteva ori pe parcursul ultimilor 3 ani. Faptul acesta a fost influențat în mod primordial de experiența redusă a personalului implicat în proces și fluctuația înaltă a acestuia.

Evaluarea nivelului de probabilitate al riscului are la bază, în opinia noastră, raționamentul profesional al auditorului, abilitățile personale de a opera în mod corespunzător cu criteriile de apreciere a probabilității riscului.

În opinia noastră, pentru aprecierea impactului (element cantitativ), care se realizează prin evaluarea efectelor riscului în cazul în care acesta s-ar produce, poate fi exprimat pe o scară valorică, de asemenea pe trei nivele, corespunzător: impact scăzut, impact moderat și impact

ridicat. Totodată, pot fi utilizate următoarele criterii: pierderi financiare, întreruperi în procesul de aprovizionare, livrarea resurselor materiale care nu corespund cerințelor de calitate și în cantitatea necesară. Modul de evaluare a impactului este prezentat de către autor prin intermediul Tabelului 3.17.

Tabelul 3.17. Evaluarea impactului pentru riscul – Selectarea celui mai neoptimal furnizor din cadrul procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”

Nivel de impact		Interpretare	Aprecierea la entitate
1	Scăzut	Cu impact scăzut asupra activităților și îndeplinirii obiectivelor și/sau impact financiar foarte scăzut	
2	Moderat	Cu impact mediu asupra activităților și îndeplinirii obiectivelor și/sau impact financiar mediu	
3	Ridicat	Cu impact major asupra activităților și îndeplinirii obiectivelor și/sau impact financiar major	X

Sursa: Elaborat de autor după Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern [46] și în baza informațiilor S.A. „ALPHA LEASING”.

Evaluarea impactului pentru riscul – Selectarea celui mai neoptimal furnizor în cazul tranzacțiilor semnificative a fost apreciat ca fiind unul ridicat, în pofida influenței semnificative asupra obiectivului stabilit „Asigurarea completă și complexă cu resurse materiale, lucrări și servicii la calitatea cerută, la un preț corespunzător și în momentul potrivit, care să permită realizarea obiectivelor strategice ale entității”. În același timp, se atestă și un impact financiar, deoarece au fost acceptate prețuri la bunuri, lucrări și servicii mai mari ca prețul de piață.

Următoarea etapă de studiere a riscului este determinarea expunerii la risc, care reprezintă combinația dintre probabilitate și impact. În opinia noastră, cel mai adecvat instrument care poate fi folosit în acest scop este elaborarea matricei riscurilor. În Anexa 26 la teză, autorul prezintă un model de matrice a riscurilor, care poate fi utilizată de auditorul intern pentru evaluarea expunerii la risc. Cu ajutorul matricei de risc, propusă de autorul tezei, se poate obține reprezentarea grafică a scorurilor agregate ale probabilității și impactului. În opinia noastră, o matrice bidimensională, cu o clasificare pe cele trei nivele – „înalt”, „mediu”, „scăzut” – este suficientă și reprezintă un nivel minim de clasificare, rezultatul fiind o matrice 3x3. În așa mod:

- liniile matricei descriu variația probabilității;
- coloanele matricei descriu variația impactului;
- intersecția liniilor de probabilitate și a coloanelor de impact delimitează intervalul în care se va încadra gradul de expunere la risc.

În cazul dat, valoarea riscului este cuprinsă între 1 și 9, ca rezultat al probabilității și impactului. De asemenea, matricea prezintă zona în galben ca fiind toleranța la riscuri în general,

linia albastră consemnând limita maximă a toleranței. Matricea grafică, prezentată în Anexa 27 relevă faptul că expunerea la risc acționează ca o ierarhizare a riscurilor. În așa mod, gradul de expunere poate fi apreciat în următorul mod:

- √ grad de expunere mic – culoarea verde (1-2 puncte);
- √ grad de expunere mediu – culoarea galben (3-4 puncte);
- √ grad de expunere mare – culoarea roșu (6-9 puncte).

În opinia noastră, expunerea la risc are sens numai în raport cu nivelul toleranței la risc. Când expunerea la risc este comparată cu toleranța la risc, necesitatea elaborării activităților de control devine evidentă. Modul de determinare a toleranței la risc în raport cu expunerea la risc a riscului selectat este prezentat de noi în Tabelul 3.18.

Tabelul 3.18. Evaluarea toleranței la risc pentru riscul – Selectarea celui mai neoptimal furnizor din cadrul procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”

Nivel de tolerare la riscuri		Interpretare	Aprecierea la entitate
1-2	Tolerabil	Nu necesită activități de control	
3-4	Tolerare scăzută	Necesită activități de control pe termen mediu/scurt	
6-9	Intolerabil	Necesită activități de control urgente	6

Sursa: Elaborat de autor după Ghidul privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern [46] și în baza informațiilor S.A. „ALPHA LEASING”.

În acest context, trebuie cunoscute și adecvat aplicate strategiile de răspuns la risc ale entității, care constituie baza următoarei etape a managementului riscului – Atitudinea față de riscuri (tabelul 3.13). În cadrul acestei etape, după ce riscurile au fost identificate și evaluate de către auditorul intern, de asemenea, a fost stabilit nivelul de tolerare la riscuri, auditorul intern trebuie să decidă asupra atitudinii față de riscuri, adică tipul de răspuns la risc pentru fiecare risc în parte. În Anexa 28 dezvăluim particularitățile de aplicare a strategiilor de răspuns la risc.

Analizând situația aferentă riscului – Selectarea celui mai neoptimal furnizor, notificăm că pentru acesta este determinată o expunere la risc cu scorul de 6 puncte, corespunzător va fi apreciat cu nivelul intolerabil și, potrivit matricei de risc din Anexa 27 va fi situat în zona roșie a acesteia. Respectiv, aspectul dat conduce la stabilirea strategiei de răspuns la risc, și anume, diminuarea riscului. În situația examinată, diminuarea riscului poate fi obținută prin identificarea activităților de control imediate, care trebuie elaborate pentru procesul „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări” din cadrul entității.

În opinia noastră, printre activitățile de control necesare pentru diminuarea riscului – Selectarea celui mai neoptimal furnizor, propunem următoarele:

- a elabora în cadrul entității Regulamentul intern cu privire la organizarea și desfășurarea procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”;

- a hotărâ colegial despre selectarea furnizorului în cazul tranzacțiilor semnificative, iar criteriile de selectare trebuie să fie reflectate în Regulamentul intern pe entitate;

- lista furnizorilor selectați pentru efectuarea tranzacțiilor semnificative urmează să fie aprobată de către directorul financiar;

- a efectua evaluarea furnizorilor în cazul tranzacțiilor semnificative.

În acest context:

1. Am elaborat și propunem un model de Regulament intern cu privire la organizarea și desfășurarea procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări” (Anexa 29).

2. Am realizat un model al Fișei de evaluare a furnizorilor în cazul tranzacțiilor semnificative. Pentru a elabora fișa data, este necesar a stabili metoda de evaluare. Considerăm oportun de a utiliza în calitate de metodă de evaluare a furnizorilor pentru procesul de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”, metoda acordării de puncte, în funcție de importanța atribuită de entitate criteriilor și de gradul de manifestare a acestora la furnizori. Menționăm că în cadrul utilizării metodei nominalizate, evaluarea furnizorilor este multicriterială, în definitiv urmează să fie luate în considerare mai multe criterii, considerate semnificative pentru entitate.

Esența metodei nominalizate constă în următoarele:

- stabilirea criteriilor de evaluare: K_i ; $i=1,2,3\dots n$;

- notarea criteriilor după importanța lor pentru entitate: note N_i , date de la 1 la 10;

- determinarea gradului de manifestare a fiecărui criteriu la fiecare dintre cei „j” furnizori supuși evaluării, adică probabilitatea de manifestare a criteriului: $P_j(K_i)$; $j=1,2,3\dots n$;

- determinarea punctajului total, pe fiecare furnizor F_j , cu o relație de forma:

$$PF_j = \sum_{i=1}^n P_j(K_i) * N_i \quad (3.2)$$

Notificăm că decizia de alegere a furnizorului trebuie să fie luată în favoarea aceluia, al cărui punctaj obținut este mai mare. În Tabelul 3.19 prezentăm modul de evaluare a furnizorilor entității în baza metodei acordării de puncte.

**Tabelul 3.19. Fișa de evaluare a furnizorilor în cazul tranzacțiilor semnificative
elaborată în baza metodei acordării de puncte**

Criterii de evaluare (Ki)	Note acordate (Ni)	Gradul de manifestare a criteriului Pj(Ki) la furnizorul:		
		F1	F2	F3
1	2	3	4	5
1.Fluctuația prețurilor pe parcursul derulării contractelor (cât mai mică)	10	0,80	0,70	0,85
2. Gradul de asigurare a calității solicitate	10	0,85	0,80	0,95
3. Gradul de respectare a cantității contractate	10	0,95	0,90	0,92
4. Coeficientul de respectare a livrărilor programate (termene)	9	0,90	0,95	0,85
5. Experiența pe piață	8	0,90	0,92	0,85
6. Facilități acordate la livrare	9	0,70	0,75	0,80
7. Asigurare asistență tehnică	7	0,75	0,70	0,80
8. Termenul de garanție	8	0,80	0,85	0,90
9. Competența managerială	8	0,75	0,80	0,85

Sursa: Elaborat de autor după V. Băleanu [8] și în baza informațiilor S.A. „ALPHA LEASING”.

Punctajul pentru fiecare furnizor se determină după relația 3.2, astfel:

1. $PF_1 = 10 \cdot 0,80 + 10 \cdot 0,85 + 10 \cdot 0,95 + 9 \cdot 0,90 + 8 \cdot 0,90 + 9 \cdot 0,70 + 7 \cdot 0,75 + 8 \cdot 0,80 + 8 \cdot 0,75 = 65,25$
2. $PF_2 = 10 \cdot 0,70 + 10 \cdot 0,80 + 10 \cdot 0,90 + 9 \cdot 0,95 + 8 \cdot 0,92 + 9 \cdot 0,75 + 7 \cdot 0,70 + 8 \cdot 0,85 + 8 \cdot 0,80 = 64,76$
3. $PF_3 = 10 \cdot 0,85 + 10 \cdot 0,95 + 10 \cdot 0,92 + 9 \cdot 0,85 + 8 \cdot 0,85 + 9 \cdot 0,80 + 7 \cdot 0,80 + 8 \cdot 0,90 + 8 \cdot 0,85 = 68,45$

După cum vedem, în condițiile date, cel mai avantajos este furnizorul F3, care a obținut punctajul maxim (68,45 pc.).

Consemnăm că în urma implementării activităților de control nominalizate mai sus, expunerea la riscul rezidual trebuie să se încadreze în limitele de toleranță stabilite, în cazul examinat în prezentul paragraf pentru riscul – Selectarea celui mai neoptimal furnizor din cadrul procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări” 1-2 puncte (Tab. 3.18), adică:

$$\text{Risc rezidual} \leq \text{Toleranța față de risc} \quad (3.3)$$

Determinarea riscului rezidual ține de raționamentul profesional al auditorului și constituie o valoare prognozată. După aplicarea în practică a tuturor activităților de control, elaborate pentru procesul de afaceri, auditorul intern poate determina riscul rezidual de fapt. Astfel, un risc acceptabil se consideră când se află în zona verde a matricei riscurilor după aplicarea măsurilor de diminuare sau implementare a activităților de control. Modul de determinare a riscului rezidual l-am prezentat în Tabelul 3.20.

Tabelul 3.20. Evaluarea riscului rezidual pentru riscul – Selectarea celui mai neoptimal furnizor din cadrul procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”

Până la aplicarea activităților de control	După punerea în aplicare a activităților de control
1	2
1. Nivelul de probabilitate – mediu (2 pct.)	1. Nivelul de probabilitate – mediu (2 pct.)
2. Impactul riscului – ridicat (3 pct.)	2. Impactul riscului – scăzut (1 pct.)
3. Expunerea la risc – 6 pct. (zona roșie a matricei de evaluare a expunerii la risc)	3. Expunerea la risc – 2 pct. (zona verde a matricei de evaluare a expunerii la risc)
4. Nivelul toleranței – intolerabil	4. Nivelul toleranței – tolerabil
	5. Riscul rezidual =toleranța la risc (2 pct.)

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor S.A. „ALPHA LEASING”.

Contrapunerea datelor aferente situației după punerea în aplicare a activităților de control denotă următoarele rezultate:

1. În urma aplicării activităților de control stabilite a fost obținută reducerea impactului riscului, corespunzător impactul riscului este apreciat cu calificativul – scăzut.
2. Expunerea la risc este evaluată cu 2 puncte și se încadrează în zona verde a matricei riscurilor.
3. A fost obținut un nivel tolerabil al riscului, iar riscul rezidual este egal cu toleranța la risc.

După cum s-a constatat în situația descrisă riscul – Selectarea celui mai neoptimal furnizor din cadrul procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări” se dovedește a fi unul acceptabil.

În opinia noastră, un moment important în evaluarea eficacității managementului riscului la entitate în revine examinării modului de documentare a informațiilor. Practica auditului intern indică faptul că, disponibilitatea unui sistem formalizat al managementului riscurilor la entitate nu oferă o garanție absolută a eficacității în gestionarea riscurilor. În același timp, existența procedurilor de formalizare permite să presupunem că, în cadrul entității, se acordă o atenție suficientă proceselor de gestiune a riscurilor, care contribuie la majorarea eficacității acestora. S-a constatat că, la elaborarea formelor documentelor utilizate, trebuie să se țină cont de principiul accesibilității persoanelor implicate în managementul riscului la entitate.

Considerăm că un element important în formalizarea managementului riscurilor constă în elaborarea documentului Fișa de evidență a riscurilor. Fișa se întocmește la o anumită dată pentru fiecare risc, identificat în cadrul activităților proceselor de afaceri la entitate. Pentru ca fișa de

evidență a riscurilor să fie utilizată cu succes de către persoanele implicate în procesul de management al riscurilor, propunem următoarele informații utile, grupate în compartimente:

▪ *Descrierea riscului.* Aici sunt reflectate procesul de afaceri și, corespunzător, activitatea, în cadrul căreia este generat riscul; sunt indicate obiectivele procesului; este definit riscul cu stabilirea categoriei de risc la care se referă acesta; sunt desemnate cauzele și consecințele riscului.

▪ *Evaluarea riscului.* În compartimentul dat sunt apreciate probabilitatea de apariție și impactul produs de risc. De asemenea, este determinată expunerea la risc și nivelul de tolerare la risc.

▪ *Activitățile de control.* Sunt incluse deciziile auditorului intern cu privire la stabilirea activităților de control aferente riscului identificat și evaluat, care sunt necesare de implementat în cadrul procesului de afaceri, pentru a diminua impactul produs de către risc. Sunt stabilite persoanele implicate, sunt descrise detaliat conținutul acțiunilor întreprinse și se indică termenul executării.

▪ *Evaluarea riscului rezidual.* Sunt apreciate probabilitatea de apariție și impactul riscului, de asemenea, expunerea la risc în urma aplicării strategiilor de răspuns la risc. Totodată, în caz de necesitate este stabilit planul de acțiuni suplimentare.

În baza celor expuse, am elaborat și propunem modelul Fișei de evidență a riscurilor pentru riscul analizat – Selectarea celui mai neoptimal furnizor din cadrul procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”. Modul de completare, cu descrierea compartimentelor nominalizate mai sus sunt prezentate de către autor în Anexa 30.

În baza informațiilor din Fișa de evidență a riscurilor se completează Registrul riscurilor, care reprezintă un document centralizator în managementul risurilor la entitate. Registrul riscurilor trebuie să conțină informațiile aferente tuturor riscurilor identificate în cadrul ansamblului proceselor de afaceri existente și descrise la entitate.

În opinia noastră, ținerea Registrului riscurilor asigură:

- înscrierea tuturor riscurilor identificate;
- evaluarea riscurilor și determinarea expunerii la risc;
- actualizarea listei riscurilor;
- determinarea activităților de control și urmărirea acestora;
- monitorizarea și raportarea riscurilor.

În opinia noastră, în caz că Registrul riscurilor este completat corect și actualizat, atunci acesta constituie documentul de bază care dovedește implementarea și funcționarea în cadrul entității a sistemului de management al riscurilor. În așa mod, punctul de pornire în evaluarea independentă a managementului riscurilor de către auditorul intern devine Registrul riscurilor,

informațiile cărui sunt contrapuse cu datele din Fișele de evidență a riscurilor. În acest context, am elaborat și propunem un model al Registrului riscurilor, înregistrările fiind efectuate prin prisma proceselor de afaceri și activitățile aferente acestora. În Anexa 31 prezentăm Registrul riscurilor, iar înscrierile țin de procesul de afaceri, identificat la S.A. „ALPHA LEASING” „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”, activitatea – Negocierea condițiilor contractuale și întocmirea listei furnizorilor.

Etapa finală în procesul de management al riscurilor, așa cum rezultă din Tabelul 3.13, este etapa monitorizării, revizuirii și raportării riscurilor. Procesul de monitorizare a riscurilor are scopul de a analiza dacă riscurile aferente proceselor de afaceri contunuă să existe; dacă au apărut riscuri noi; dacă în impactul și probabilitatea riscurilor au survenit schimbări. Totodată, monitorizarea riscurilor furnizează asigurare cu privire la eficacitatea activităților de control stabilite, în concordanță cu activitățile din cadrul proceselor. Practica auditului intern demonstrează faptul că monitorizarea se efectuează pentru riscurile cu probabilitate mică și impact semnificativ. Nemișlocit, revizuirea riscurilor trebuie să fie efectuată pentru a oferi asigurări că riscurile sunt supuse revizuirii cu o frecvență corespunzătoare. În același timp, oferă asigurare rezonabilă cu privire la ținerea riscurilor sub control.

În opinia noastră, revizuirea riscurilor urmează a fi coordonată cu cea de identificare a riscurilor în cadrul proceselor de afaceri, pentru a adauga sau exclude riscuri din lista acestora. Rezultatele revizuirii riscurilor se raportează nivelului superior al conducerii cel puțin o dată pe an, iar în caz de necesitate trimestrial sau semestrial, în funcție de natura activității entității.

Așadar, toate etapele managementului riscurilor nominalizate și examinate în prezentul paragraf (stabilirea obiectivelor; identificarea riscurilor; evaluarea riscurilor; atitudinea față de riscuri; monitorizarea, revizuirea și raportarea riscurilor), de asemenea întocmirea Fișelor riscurilor și a Registrului riscurilor sunt implementate în cadrul entității prin intermediul mecanismului de management al riscurilor. Acest mecanism depinde de complexitatea și dimensiunea entității economice.

În acest context, conform constatărilor a mai mulți autori și a practicii de audit intern, entitatea poate:

- crea un departament, comitet pentru riscuri sau grup de lucru, în responsabilitatea cărora ar fi punerea în aplicare a etapelor managementului riscurilor. Printre atribuțiile de bază ale structurilor nominalizate, putem enumera: elaborarea listei riscurilor; evaluarea și monitorizarea continua a riscurilor; adoptarea deciziilor respective;

- numi unul sau mai mulți angajați din unitățile structurale ale entității, care ar fi responsabili de identificarea, evaluarea, controlul, monitorizarea și raportarea riscurilor. Desemnarea dată

poate fi efectuată prin specificarea atribuțiilor corespunzătoare managementului riscurilor în fișele postului și care urmează, să fie cunoscute de fiecare angajat. În așa mod, managementul riscului este mai eficient, dacă este integrat în procesele operaționale ale entității [33, p.50-53], [34, p. 1321-326].

În opinia noastră, aprecierea eficacității managementului riscurilor presupune luarea în considerare de către auditorul intern a existenței următoarelor aspecte importante la entitate:

- identificarea proceselor de afaceri și stabilirea obiectivelor acestora;
- recunoașterea riscurilor semnificative, ce pot împiedica realizarea obiectivelor și activităților;
- evaluarea impactului și probabilității de apariție a riscurilor;
- stabilirea reacției la riscuri și actualizarea activităților de control;
- asigurarea documentării informațiilor aferente riscurilor;
- efectuarea monitorizării continue și revizuirii riscurilor.

Aspectele invocate mai sus, după noi, scot în evidență criteriile de evaluare a eficacității managementului riscurilor, și anume, atingerea obiectivelor stabilite pentru procesele de afaceri. După cum a fost menționat anterior, pentru procesul „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”, a fost stabilit obiectivul general – Asigurarea completă și complexă cu resurse materiale, lucrări și servicii la calitatea cerută, la un preț corespunzător și în momentul potrivit, care să permită realizarea obiectivelor strategice ale entității. În corespundere cu obiectivul dat, este necesar a determina metoda și instrumentul de evaluare a eficacității managementului riscurilor. Concomitent, abordarea adecvată a evaluării trebuie să includă metoda de evaluare calitativă, cu utilizarea chestionarului de evaluare.

Credem că auditorul intern trebuie să utilizeze chestionarul cu întrebări închise, și anume, cu întrebări dihotomice, adică cele la care nu se pot da decât două răspunsuri. De asemenea, considerăm oportun ca întrebările să fie formulate clar, cu repartizarea acestora pe etapele managementului riscurilor. În așa mod, la prelucrarea și analiza rezultatelor se pot efectua concluzii asupra managementului riscurilor ca un tot întreg, inclusiv asupra etapelor constitutive ale acestuia. Abordarea descrisă permite auditorului intern să stabilească aspectele nefuncționale în cadrul etapelor managementului riscurilor, care în continuare urmează a fi revizuite și corespunzător – îmbunătățite.

În acest context, propunem un model al chestionarului de evaluare a eficacității managementului riscurilor, pe care îl expunem în Anexa 32. Tehnica de apreciere poate fi descrisă în modul următor:

1. Sunt obținute răspunsurile la toate întrebările incluse în chestionar.

2. Se determină ponderea răspunsurilor „Da” și, corespunzător, a celor „Nu”.

3. La aprecierea rezultatelor evaluării trebuie de stabilit calificative, cu ajutorul cărora se va aprecia nivelul eficacității (eficacitate înaltă, eficacitate medie, eficacitate redusă).

Tabelul 3.21. Aprecierea eficacității managementului riscurilor

Calificativ	Cota de variație a răspunsurilor „Da”,%	Aprecierea la entitate, %
Eficacitate înaltă	>95	
Eficacitate medie	>50; ≤95	80
Eficacitate redusă	<50	

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor S.A. „ALPHA LEASING” (Anexa 31).

După cum vedem din informațiile prezentate în Tabelul 3.21, în urma prelucrării informațiilor din anexa 31, la entitatea analizată este apreciat un nivel mediu al eficacității managementului riscurilor. Totodată, analiza detaliată a răspunsurilor oferite la întrebările incluse în chestionarul aferent evaluării managementului riscurilor permite auditorului intern să ofere recomandări ce țin de îmbunătățirea tuturor etapelor stabilite ale procesului de afaceri examinat.

În același timp, observăm o relație de dependență ridicată a tehnicii de apreciere de raționamentul profesional al auditorului. Considerăm că cu cât mai multe abilități profesionale deține auditorul intern, antrenat în evaluare, cu atât este mai redusă probabilitatea unei aprecieri neadecvate.

În baza studiului aferent etapelor managementului riscurilor pentru procesele de afaceri ale entității economice, ce activează în condițiile economiei concurențiale, propunem algoritmul de abordare a riscurilor de către SAI, pe care îl prezentăm în Anexa 33 la teză.

În prezentul paragraf, au fost elucidate aspectele de bază aferente evaluării eficacității managementului riscurilor în cadrul entităților din sectorul corporativ al RM. Au fost examinate aspectele problematice în abordarea managementului riscului de către auditul intern, care constau în stabilirea și delimitarea adecvată a responsabilităților funcțiilor de management al riscului și audit intern. Totodată, au fost relatate și examinate etapele managementului riscurilor prin prisma unui proces de afaceri concret din cadrul entității, punându-se accent pe perfecționarea tehnicilor de evaluare aferente acestuia.

3.4. Concluzii la capitolul 3

În capitolul finalizat sunt tratate aspectele problematice aferente evaluării de către auditor a controlului intern, guvernantei corporative, aplicării tehnicilor de audit intern ce țin de managementul riscurilor în entitățile din sectorul corporativ autohton. În acest context, putem trage următoarele concluzii:

1. În contextul exercitării auditului intern în entitățile din sectorul corporativ al țării, crește importanța și necesitatea stabilirii domeniilor prioritare ale acestuia. În cadrul studiului, am identificat domeniile analizate prin prisma tendințelor de dezvoltare a auditului intern, abordarea fiind de la internațional la național și, în baza rezultatelor obținute, se propune perfecționarea tehnicilor de audit intern aferente evaluării controlului intern, guvernantei corporative și managementului riscurilor.

2. Actualmente, în entitățile din sectorul corporativ se resimte necesitatea de a majora calitatea asigurării informaționale, care, la rândul său, este legată și de perfecționarea sistemului de control intern. Circumstanțele reale contribuie la creșterea rolului auditului intern în evaluarea sistemului de control intern al entității. În acest scop, propunem un cadru de referință pentru evaluarea acestuia, care include: criterii de evaluare, etape de evaluare, metode de evaluare și raportarea privind rezultatele evaluării. Concomitent, am identificat și argumentat etapele în evaluarea controlului intern la entitate, de asemenea propunem abordarea sistematică în evaluarea controlului intern, care este orientată spre aprecierea fiecărui element al acestuia. Asemenea permite auditorilor interni de a efectua o evaluare integrată a eficacității sistemului de control intern al entității.

3. Alt aspect important al procesului de evaluare constă în stabilirea tehnicilor de audit corespunzătoare. Identificăm tehnici de audit relevante pentru unul din elementele de bază ale sistemului de control intern – mediul de control. Printre tehnicile de audit distinctive, recomandăm evaluarea indicatorilor calitativi ai mediului de control, iar în calitate de instrument de realizare a recomandat chestionarul corespunzător, care permite a efectua o apreciere calitativă a fiecărui element al mediului de control. Aplicarea chestionarului elaborat în teză și evaluarea rezultatelor acestuia au oferit efectuarea recomandărilor de ameliorare a elementelor mediului de control.

4. Actualmente, pe plan internațional se atestă o creștere a interesului față de subiectul guvernantei corporative, inclusiv față de rolul auditului intern în cadrul acesteia. În procesul studiului realizat, autorul a determinat o direcție prioritară în evaluarea guvernantei corporative, și anume, prin prisma evaluării unui element de bază al acesteia – cultura corporativă. Am stabilit și am argumentat aspectele semnificative ale auditului culturii corporative, accent punându-se pe complexitatea, problemele și tehnicile de evaluare a acesteia. În calitate de criterii de selectare a metodelor de evaluare a culturii corporative, autorul propune periodicitatea exercitării auditului: inițial sau ulterior. Concomitent, pentru diagnosticul tipului de cultură corporativă am recomandat utilizarea metodei valorilor competitive, cu adaptarea instrumentului de evaluare OCAI la contextul mediului sectorului corporativ din țară. În scopul evaluării stării

actuale a culturii corporative la entitate, am propus metoda anchetării pe bază de chestionar, carea a fost aplicată în cadrul unei entități de interes public din țară.

5. O direcție prioritară de perfecționare a tehnicilor de audit intern reprezintă evaluarea eficacității managementului riscurilor, care implică unele aspecte problematice. Am concretizat rolul auditului intern aferent managementului riscurilor și propunem ca evaluarea eficacității sistemului de management al riscurilor să fie efectuat având ca suport procesele de afaceri ale entității. În baza procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”, am stabilit etapele managementului riscurilor; am determinat obiectivele procesului în baza metodei SMART; am realizat descrierea narativă și grafică a procesului de afaceri; am argumentat etapele managementului riscurilor pentru procesul dat. Totodată, am propus activități de control pentru diminuarea riscului; dar și a modelelor elaborate a Fișei de evaluare a furnizorilor; Fișei de evidență a riscurilor și a Registrului riscurilor, în care înregistrările sunt efectuate prin prisma proceselor de afaceri, iar modelul chestionarului elaborat de noi servește baza în cadrul de evaluare eficacității managementului riscurilor.

CONCLUZII ȘI RECOMANDĂRI

Cercetările efectuate în domeniul auditului intern în sectorul corporativ din RM, în special a tehnicilor utilizate în realizarea acestuia, au permis să formulăm următoarele **concluzii**:

1. Aspectele teoretice ale auditului intern sunt insuficient studiate atât în literatura științifică de specialitate din țară, cât și în lucrările autorilor din străinătate. Apariția și evoluția auditului intern este indispensabil de a fi studiată în contextul dezvoltării auditului în general. Cercetând normele și sursele a mai multor autori la nivel național și internațional cu privire la evoluția auditului, autorul a sintetizat etapele în dezvoltarea acestuia, a identificat momentul și premisele apariției auditului intern.

2. În literatura de specialitate, se conțin multiple definiții ale noțiunii de audit intern, înaintate de diverși cercetători, atât autohtoni, cât și străini. Prezintă argumente convingătoare, am aprofundat studiul asupra noțiunii, caracteristicilor și tipurilor auditului intern, care pun în evidență o caracteristică nouă, ce rezidă din modificările parvenite în evoluția conceptului de audit intern – furnizarea valorii entității. Totodată, abordăm tipurile de audit intern cu un grad mai înalt de sintetizare, cum ar fi: audit de sistem, în care este inclus auditul financiar și auditul tehnologiilor informaționale; audit de performanță, cu includerea în acesta a auditului operațional și a auditului strategiei și audit de conformitate, în interpretarea tradițională a acestuia. De asemenea, am argumentat minusurile cadrului normativ în vigoare aferent auditului intern și propunem perfecționarea acestuia, prin introducerea cerinței de conformitate cu IPPF, fapt care va contribui la implementarea practicilor internaționale avansate în domeniul respectiv.

3. Cercetarea literaturii de specialitate autohtone a scos în evidență lipsa studiilor empirice vizând situația actuală și rolul auditului intern în sectorul corporativ. În acest context, am propus și argumentat direcțiile de cercetare relevante pentru situația actuală a auditului intern din sectorul corporativ al țării, și anume: caracteristicile calitative ale SAI; managementul resurselor umane și asigurarea cu resurse; activitatea operațională a SAI. Ca urmare au fost identificate perspectivele în funcționarea auditului intern în sectorul corporativ al țării, ce constau în creșterea gradului de tehnologizare al acestuia, managementul riscurilor și evaluarea performanței activității de audit intern.

4. Evaluarea auditului intern în cadrul entității din sectorul corporativ, este un element important al procesului de asigurare și îmbunătățire a calității funcției date. În acest scop, propunem o metodă de evaluare, având la bază tabloul de bord, care permite a evidenția legătura obiectivelor auditului intern cu obiectivele entității. De asemenea, a fost elaborat un set echilibrat de indicatori, care permit evaluarea aspectelor ce țin de: interesele și necesitățile Comitetului de

audit; interesele și necesitățile managementului entității; activitatea operațională și potențialul SAI.

5. Sporirea calității asigurării informaționale în entitățile din sectorul corporativ al țării este asigurată prin evaluarea de către auditor a sistemului de control intern. În acest scop, autorul propune un cadru de referință pentru evaluarea acestuia, care include: criterii de evaluare, etape de evaluare, metode de evaluare și raportarea privind rezultatele evaluării.

6. Cercetând subiectul guvernancei corporative, pe plan internațional se atestă o creștere a interesului față de aceasta, inclusiv a rolului auditului intern în cadrul acesteia. Autorul determină o direcție prioritară în evaluarea guvernancei corporative, și anume, prin prisma evaluării unui element de bază al acesteia – cultura corporativă. Cu referire la diagnosticul tipului de cultură corporativă, propunem metoda de evaluare și instrumentul de evaluare în contextul mediului sectorului corporativ din țară.

7. O direcție prioritară în practica auditului intern este determinată de tehnicile utilizate în realizarea acestuia, care reprezintă evaluarea eficacității managementului riscurilor. În soluționarea problematicei date, recomandăm perfecționarea tehnicilor de audit intern, concretizăm rolul auditului intern aferent managementului riscurilor și concomitent propunem ca evaluarea eficacității sistemului de management al riscurilor să fie efectuată având ca suport procesele de afaceri ale entității.

Problema științifică importantă soluționată prin investigațiile realizate constă în identificarea direcțiilor prioritare de perfecționare a tehnicilor de audit intern în calitate de element esențial în asistența managementului entității moderne din sectorul corporativ al RM în conformitate cu tendințele de dezvoltare ale acestuia pe plan internațional și cu bunele practici ale altor țări. Soluționarea acestei probleme în cercetare a demonstrat avantajele recomandărilor formulate ce țin de implementarea unor noi tehnici de audit intern în evaluarea managementului riscurilor, guvernancei corporative și controlului intern și influența benefică a acestora asupra activității entităților din sectorul nominalizat.

Sinteza cercetărilor confirmă atingerea scopului, a obiectivelor propuse de autor, și a permis formularea unor **recomandări** referitoare la perfecționarea auditului intern în sectorul corporativ al RM:

1. Auditul intern trebuie definit ca *o funcție realizată în mod independent și obiectiv în cadrul entităților din diferite sfere de activitate. Funcția auditului intern poate fi exercitată de către auditorii interni sau profesioniști din afara entității, care furnizează asigurare și consiliere pentru a aduce plusvaloare acesteia și a îmbunătăți operațiunile efectuate, pentru a sprijini entitatea în îndeplinirea obiectivelor sale prin implementarea unei abordări sistemice și metodice*

în evaluarea eficacității managementului riscurilor, a controlului și a proceselor de guvernare. Această definiție este viabilă pentru toate entitățile și permite înlăturarea confuziei existenței a două forme de audit intern: în sectorul public și, corespunzător, în sectorul corporativ.

2. În scopul facilitării înțelegerii esenței și conținutului auditului intern în sectorul corporativ, propunem a aborda tipurile de audit intern cu un grad mai înalt de sintetizare: audit de sistem, în care este inclus auditul financiar și auditul tehnologiilor informaționale; audit de performanță, cu includerea în acesta a auditului operațional și a auditului strategiei, și audit de conformitate.

3. În vederea perfecționării cadrului legal aplicabil auditului intern în sectorul corporativ, propunem actualizarea Codului de guvernare corporativă prin introducerea cerinței de conformitate a auditului intern cu IPPF. Concomitent, pornind de la necesitatea analizei situației auditului intern în sectorul corporativ, recomandăm utilizarea metodei calitative de cercetare a următoarelor direcții esențiale: caracteristicile calitative ale SAI; managementul resurselor umane și asigurarea cu resurse; activitatea operațională a SAI. Această metodă a permis identificarea perspectivelor funcționării auditului intern în sectorul dat, care constau în creșterea gradului de tehnologizare al acestuia, managementul riscurilor și evaluarea performanței activității de audit intern.

4. În scopul soluționării problemei de asigurare a calității auditului intern, recomandăm utilizarea tabloului de bord și a setului echilibrat de indicatori pentru evaluarea eficacității auditului intern. Această metodă contribuie la corelarea obiectivelor auditului intern cu obiectivele entității, de asemenea ține cont de interesele și necesitățile Comitetului de audit; interesele și necesitățile managementului entității; activitatea operațională și potențialul SAI.

5. Pentru perfecționarea tehnicilor de audit aferente evaluării controlului intern al entității din sectorul corporativ, recomandăm:

- a utiliza metoda sistematică, ce presupune evaluarea fiecărui element al sistemului de control intern, fapt care duce la o apreciere integrată a eficacității acestuia;
- a aplica indicatorii calitativi de evaluare a eficacității mediului de control, elaborați de noi, iar în calitate de instrument de realizare a evaluării – a utiliza chestionarul corespunzător propus, care permite a efectua o apreciere calitativă a fiecărui element al mediului de control.

6. În vederea asigurării perfecționării evaluării guvernării corporative în cadrul entităților din sectorul corporativ, recomandăm o direcție importantă, cum este evaluarea culturii corporative, drept element de bază al acesteia. În atare scop, pentru diagnosticul tipului de cultură corporativă, propunem a aplica metoda valorilor competitive, cu adaptarea instrumentului de evaluare OCAI la contextul mediului sectorului corporativ din țară.

7. Modernizarea tehnicilor de evaluare a managementului riscurilor este recomandată prin aplicarea tehnicilor de audit intern, propuse în scopul efectuării evaluării prin prisma proceselor de afaceri ale entității. În scopul realizării calitative a misiunilor de audit aferente evaluării managementului riscurilor, propunem:

- să se determine etapele managementului riscurilor corespunzătoare proceselor de afaceri, care includ: stabilirea obiectivelor; identificarea riscurilor; evaluarea riscurilor; atitudinea față de riscuri; monitorizarea, revizuirea și raportarea riscurilor;

- să fie stabilite sursele de obținere a informațiilor pentru fiecare etapă a managementului riscurilor;

- să se determine obiectivele proceselor de afaceri în baza metodei SMART;

- să se efectueze descrierea narativă și/sau grafică a proceselor de afaceri;

- să se stabilească activitățile de control pentru diminuarea riscurilor.

8. În scopul de a facilita întocmirea documentelor de lucru aferente procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”, propunem:

- implementarea modelului de Regulament intern cu privire la organizarea și desfășurarea procesului nominalizat, elaborat de autor;

- aplicarea modelului Fișei de evaluare a furnizorilor în cazul tranzacțiilor semnificative;

- utilizarea modelului Fișei de evidență a riscurilor și a Registrului riscurilor;

- aplicarea modelului de chestionar în evaluarea managementului riscurilor.

Rezultatele prezentei cercetări va constitui un aport semnificativ la dezvoltarea teoriei și practicii auditului intern în sectorul corporativ al RM prin aprofundarea și perfecționarea metodelor și a practicilor existente în domeniu. Aceste rezultate oferă posibilitatea de a moderniza evaluarea controlului intern, guvernanta corporativă și managementul riscurilor, prin aplicarea tehnicilor performante de audit intern, contribuind astfel la implementarea soluțiilor eficiente în realizarea obiectivelor și managementul proceselor de afaceri în entitatea competitivă din sectorul corporativ al RM.

BIBLIOGRAFIE

În limba română

1. ARENS, A.A. et al. *Audit. O abordare integrată*. Trad. [după ed.8-a engl.] de Levițchi R. Chișinău: Editura ARC, 2003. 972 p. ISBN 9975-61-290-3.
2. BOULESCU, M., GĂDĂU, L. *Audit intern – entități economice*. București: Editura Fundației România de Măine, 2007. 228 p. ISBN 978-973-725-860-1.
3. BOSTAN, I. *Auditul intern al companiei*. Iași: Editura ALFA, 2008. 146 p. ISBN 978-973-8953-77-2.
4. BOGHEAN, F. *Aspecte teoretice și practice pentru o guvernare corporativă eficientă*. București: Pro Universitaria, 2019. 179 p. ISBN 978-606-26-1146-0.
5. BOGHEAN, F. *Managementul riscului procesului decizional, în contextul unei guvernare corporative eficiente. Taxonomie și cunoașterea bunelor practici*. București: Pro Universitaria, 2019. 694 p. ISBN 978-606-992-247-7.
6. BÎRCĂ, A. *Controlul intern și impactul acestuia asupra dezvoltării guvernării corporative*: Teză de dr.hab. în științe economice. Chișinău, 2020. 272 p.
7. BÎRCĂ, A. Studiu de sinteză privind elementele controlului intern. În: *Economica*, 2018, nr.3 (105), pp.69-88. ISSN 1810-9136.
8. BĂLEANU, V. *Managementul aprovizionării și desfacerii*. Petroșani: Universitatea din Petroșani, 2012. 124 p. [citat 11.06.2021].
Disponibil: <https://interconformityacademia.files.wordpress.com/2014/01/icf-ro-mnad-managementul-aprovizionarii-si-desfacerii-curs.pdf>
9. CAUȘ, L. Implementarea și reglementarea auditului intern în Republica Moldova. În: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: probleme și soluții pentru România și Republica Moldova. Tezele conf. științifice internaționale*. Chișinău: ASEM, 2008, pp. 235-238. ISBN 978-9975-125-37-1.
10. CAUȘ, L. Aspecte teoretice ale misiunii de audit intern. În: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii. Tezele conf. științifice internaționale*. Chișinău: ASEM, 2009, pp. 294-298. ISBN 978-9975-125-29-3.
11. CAUȘ, L. Abordări privind planificarea auditului intern. În: *Problemele contabilității în contextual integrării europene: Tezele conf. științifice internaționale*. Chișinău: ASEM, 2010, pp.86-89. ISBN 978-9975-115-52-1.
12. CAUȘ, L., POPOVICI, A. Planificarea misiunilor de audit intern. În: *Analele Academiei de Studii Economice*, 2011, pp.196-200. ISSN 1857-1433.

13. CHERSAN, I. Studiu privind practici și tendințe în auditul intern în România și în lume. În: *Audit financiar*, 2016, nr.9, (141), pp.929-945. ISSN 1583-5812.
14. CHERSAN, I.C., PRECOB, C.I. *Auditul intern, de la teorie la practică*. Iași: Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza”, 2016. 237 p. ISBN 978-957-31-0381-5.
15. Comisia Națională a Pieței Financiare. Informații statistice și analitice. [citată 01.08.2020]. Disponibil: www.cnpf.md
16. CĂPRIAN, I., COVALI, O. Controlul intern al gestiunii corporative: reflecții, sugestii. În: *Studia Universitatis Moldaviae*, 2017, nr.7 (107), pp. 39-48. ISSN 1858-2073.
17. CĂPRIAN, I., COJOCARU, M. Modele moderne de control financiar intern. În: *Economie și Sociologie*, 2014, nr. 4, pp.123-132. ISSN 1857-4130.
18. Comitetul Basel pentru supravegherea bancară. [citată 12.09.2020]. Disponibil: <http://www.bis.org/bcbs/publ/d328.pdf>.
19. COSMIN, D. *Cultura organizațională în sistemul bancar*: Teză de dr. în științe economice, Cluj-Napoca, 2015. 223 p.
20. CIOCOIU, C.N. *Managementul riscului. O abordare integrată*. București: Editura ASE, 2014. 312 p. ISBN: 978-606-505-816-3.
21. CIUHUREANU, A. Controlul intern și auditul – o necesitate pentru raportarea responsabilă și utilitatea informației contabile pentru management. În: *Audit financiar*, 2016, nr.12 (144), pp.1291-1300. ISSN 1583-5812.
22. CIOBAN (LUCAN), A.N. *Raport de progres: Auditul intern în sectorul public din România*. [citată 01.07.21]. Disponibil: http://perform.usv.ro/rapoarte/04/raport_cercetare_3.pdf
23. *Codul belgian de guvernare corporativă*. [citată 22.07.2020]. Disponibil: www.ro.scribd.com/doc/164179592/1Curs/CorpGov-ppt.
24. DOLGHI, C., PETREANU, E. *Audit intern. Suport metodic-didactic*. Chișinău: CEP USM, 2013. 92 p. ISBN 978-9975-71-343-6.
25. DOLGHI, C. Impactul auditului intern asupra entității în condițiile economiei concurențiale. În: *Creșterea competitivității economice în contextul formării societății bazate pe cunoaștere: Tezele conf.științifice internaționale*. Chișinău: CEP USM, 2016, pp. 516-521. ISBN 978-9975-71-838-7.
26. DOLGHI, C. Strategii de modernizare a auditului intern: Practica națională și internațională. În: *Problemele socio-economice ale Republicii Moldova: reflecții și sugestii*. Chișinău: CEP USM, 2017, pp.43-50. ISBN 978-9975-71-881-3.

27. DOLGHI, C. Studiul preliminar o etapă decisivă în realizarea auditului performanței. În: *Paradigme moderne în dezvoltarea economiei naționale și mondiale: Tezele conf. științifice internaționale*. Chișinău: CEP USM, 2020, pp. 53-58. ISBN 978-9975-152-47-1.
28. DOLGHI, C. Abordarea auditului performanței și practica acestuia în Republica Moldova. În: *Politici și mecanisme de inovare și dezvoltarea proceselor economico-financiare și sociale în plan național și internațional: Tezele conf. științifice internaționale*. Chișinău: CEP USM, 2014, pp. 283-285. ISBN 978-9975-71-574-4.
29. DOLGHI, C. Promovarea unei culturi interne bazate pe calitate în cadrul entității de audit. În: *Paradigme moderne în dezvoltarea economiei naționale și mondiale: Tezele conf. științifice internaționale*. Chișinău: CEP USM, 2019, pp. 21-23. ISBN 978-9975-149-73-0.
30. DOLGHI, C. Politici și proceduri în asigurarea calității auditului financiar. În: *Paradigme moderne în dezvoltarea economiei naționale și mondiale: Tezele conf. științifice internaționale*. Chișinău: CEP USM, 2018, pp. 48-21. ISBN 978-9975-142-57-1.
31. DOLGHI, C. Funcția de audit intern și rolul acesteia în procesele de management al riscurilor. În: *Studia Universitatis Moldaviae*, 2012, nr. 7 (57), pp. 174-179. ISSN 1857-2073.
32. DOLGHI, C. Politici de organizare a auditului intern și rolul acestuia în sistemul de management al riscului. În: *Priorități strategice de modernizare inovațională a economiei Republicii Moldova și politici de dezvoltare durabilă la nivel mondial: Tezele conf. științifice internaționale*. Chișinău: CEP USM, 2015, pp. 50-53. ISBN 978-9975-71-711-3.
33. DOLGHI, C. Strategii de dezvoltare a auditului intern și rolul acestuia în sistemul de management a riscului. În: *Contabilitate: provocări actuale și aspirații pentru viitor: Tezele conf. științifice internaționale*. Chișinău: ASEM, 2012, pp. 50-53. ISBN 978-9975-75-619-8.
34. DOLGHI, C. Importanța managementului riscului ca activitate și rolul auditului intern în gestiunea acestuia. În: *Competitivitatea economiei naționale în contextul procesului de globalizare internațională*. Chișinău: CEP USM, 2012, pp. 321-326. ISBN 978-9975-7198-9.
35. DOLGHI, C., PETREANU, E. Progrese ale auditului intern în contextul internaționalizării. În: *Paradigme financiar-contabile în viziunea tinerilor cercetători: Tezele conf. științifice a tinerilor cercetători*. Chișinău: INCE, 2018, pp. 58-61.

36. DRĂGAN, M. *Implementarea sistemului de audit intern la societățile comerciale*: Teză de dr. Cluj-Napoca, 2011. 372 p.
37. DIMITRIU, S. Managementul ricurilor în perioada de criză. Implicații pentru governanța corporativă, management și auditul financiar. În: *Audit financiar*, 2010, nr. 64, pp.3-7. ISSN 1844-80801.
38. *Declarația de poziție a IIA*. [citat 12.09.2020]. Disponibil: <http://www.ucop.edu/entreprise-risc-management/files/role-intaudit.pdf>.
39. FULOP, M., SZEKELY, S. Evoluția funcției de audit intern în contextul transparenței corporative. În: *Audit financiar*, 2017, nr.3 (147), pp.343-353. ISSN 1583-5812.
40. FULOP, M. *Auditul în governanța corporativă*: Rezumatul tezei de dr. [citat 09.08.2020]. Disponibil: <https://ru.scribd.com/document/90679996/Fulop-Melinda-Timea-R>
41. FELEAGĂ, N. Governanța corporativă în economiile emergente: cazul României. În: *Economie teoretică și aplicată* (vol.XIII), 2011, nr. 9 (562), pp. 3-15. [citat 09.04.2021]. Disponibil:http://store.ectap.ro/articole/632_ro.pdf
42. GHIȚĂ, M. ș.a. *Governanța corporativă și auditul intern*. Chișinău: Tehnica Info, 2009. 658 p. ISBN 978-973-168-019-4.
43. GHIȚĂ, M. *Auditul intern*. București: Editura Economică, 2009. 656 p. ISBN 978-973-709-437-7.
44. GHIȚĂ, M. Auditul intern – o nouă profesie. [citat 20.08.2020]. Disponibil: <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/820061/10.pdf>
45. *Ghid de evaluare a sistemului de control intern în entitățile publice*. Curtea de conturi a României, 2011. [citat 20.08.2020]. Disponibil: <http://www.curteadeconturi.ro/Regulamente/GHIDCONTROLINTERN.pdf>
46. *Ghid privind implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern*. CAFR, AAIR, 2019. [citat 06.07.2020]. Disponibil: <https://www.cufr.ro/wp-content/uploads/2019/12/Ghid-privind-implementarea-Standardelor-internationale-de-audit-intern-2019.pdf>
47. *Ghid practic IIA pentru evaluarea activității de audit intern*. [citat 09.09.2020]. Disponibil: <http://global.theiia.org>.
48. GALANTON, N. Riscurile lanțului de aprovizionare. În: *Economica*, 2019, nr.1 (107), pp.83-92. [citat 09.04.2021]. Disponibil: https://irek.ase.md/xmlui/bitstream/handle/123456789/543/Galanton_Natalia_%20ec_2019_1.pdf?sequence=1&isAllowed=y
49. GUZOV, I. Istoria auditului în Rusia. Diviziunea temporală și provocările dezvoltării. În: *Audit financiar*, 2016, nr. 6 (138), pp. 594-601. ISSN 1583-5812.

50. Hotărârea CNPF cu privire la aprobarea Codului de guvernare corporativă nr. 67/10 din 24.12.2015. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 04.03.2016, nr.49-54.
51. Hotărârea BNM cu privire la aprobarea Regulamentului privind cadrul de administrare a activității băncilor nr. 322 din 20.12.2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 04.01.2019, nr.1-5.
52. Hotărârea Guvernului României privind aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern nr. 1086 din 11.12.2013. În: *Monitorul Oficial al României*, 10.01.2014, nr.17.
53. Hotărârea Camerei Auditorilor Financiari privind adoptarea Normelor obligatorii din Cadrul Internațional de Practici Profesionale emise de Institutul Global al Auditorilor Interni nr. 111 din 06.12.2017. În: *Monitorul Oficial al României*, 04.01.2018, nr.7.
54. HUDREA, A. Cultura organizațională în mediul universitar românesc. În: *Revista Transilvană de Științe Administrative*, 2015, nr.1 (136), pp.68-77. [citată 09.06.21]. Disponibil: file:///C:/Users/admin/Downloads/505-1001-1-SM.pdf
55. Î.P. „Agenția Servicii Publice”. Statistica. www.cis.gov.md/statistica [citată 01.08.2020]. Disponibil: www.cis.gov.md/statistica
56. IACHIMOVSCI, A., CAUȘ, L., RATCOV, M. *Note de curs la disciplina “Audit intern”*. Chișinău: Tipografia Centrală, 2018. 117 p. ISBN 978-9975-75-929-8.
57. IACHIMOVSCI, A. *Organizarea activității de audit*. Chișinău: Editura Tipografia „Reclama”, 2011. 240 p. ISBN 978-9975-79-979-8.
58. IACHIMOVSCI, A. Aspecte metodologice de planificare a auditului intern. În: *Premisele dezvoltării economiei naționale în contextul crizei economice: Tezele conf. științifice internaționale*. Bălți: Universitatea de Stat “Alec Russo”, 2010, pp.167-171. ISBN 978-9975-81-005-1.
59. IACHIMOVSCI, A. Monitorizarea calității lucrărilor de audit. În: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: Tezele conf. științifice internaționale*. Chișinău: ASEM, 2009, pp.335-339. ISBN 978-9975-75-440-8.
60. ISA 315 „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său”. Manual de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. [citată 11.07.21]. Disponibil: www.mf.gov.md
61. Institutul Global al Auditorilor Interni. [citată 14.08.2020]. Disponibil: <http://global.theiia.org>.

62. ISA 610 „Utilizarea activității auditorilor interni”. Manual de reglementări internaționale de control al calității, audit, revizuire, alte servicii de asigurare și servicii conexe. [citat 12.08.2020]. Disponibil: www.mf.gov.md
63. JACQUES, R. *Teoria și practica auditului intern* (traducere în română prin proiectul PHARE). București, 2003. 453 p. ISBN 973-0-02828-1.
64. Legea privind controlul financiar public intern nr.229 din 23.09.2010. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 26.11.2010, nr.231-234.
65. Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 12.01.2018, nr.7-17.
66. Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 15.12.2017, nr.1-6.
67. Legea Republicii Moldova privind activitatea băncilor nr.202 din 06.10.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 15.12.2017, nr.434-439.
68. Legea Republicii Moldova privind societățile pe acțiuni nr.1134 din 02.04.1997. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 01.01.2008, nr.1-4.
69. Legea României privind auditul public intern nr.672/2002. În: *Monitorul Oficial al României*, 24.12.2002, nr.953/2002.
70. Legea României privind societățile comerciale nr.31 din 16.11.1990. [citat 11.06.21]. Disponibil: www.onc.ro/documente/legislatie/LEGE_Nr_31.pdf
71. Legea României nr.162 din 06.07.2017. [citat 11.05.21]. Disponibil: https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/L_162_2017.pdf
72. MARCU N., CÂRSTINA S., CRIVEANU M. Analiza corelației dintre cultura organizațională și indicatorii de performanță. În: *Economica*, 2017, nr.2 (100), pp.116-122. ISSN 1810-9136.
73. Manual de management financiar și control [citat 08.06.2021]. Disponibil: https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/m_management_financiar.pdf
74. MATIȘ, D., BOȚA-AVRAM, C. Studiu privind relevanța publicării raportului de audit intern în contextul asigurării unei bune guvernante corporative. În: *Audit financiar*, 2010, nr. 10, pp.26-34. ISSN 1844-8801.
75. MITAC, M. *Tipologia auditului intern*. [citat 02.06.21]. Disponibil: www.management.ase.ro/reveconomia/2007
76. NICULA, V. Consilierea acordată prin intermediul auditului public intern. În: *Audit financiar*, 2017, nr. 4, pp.568-576. ISSN 1583-5812.

77. OPREAN, I., POPA, I., LEHGHEL, R. *Procedurile auditului și ale controlului financiar*. Cluj-Napoca: Risoprint, 2007. 339 p. ISBN 978-973-751-445-5.
78. Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea Standardelor Naționale de Audit Intern nr.153 din 12.09.2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*, 26.10.2018, nr.400-409/1378.
79. Ordonanța de Urgență a Guvernului României nr.75 din 01.06.1999. [citată 12.02.21]. Disponibil: <https://codfiscal.net/23899/oug-751999-activitatea-de-audit-financiar-republicata-actualizata>
80. *Organizarea internațională a auditului intern*. [citată 10.02.21]. Disponibil: <http://www.creeaza.com/afaceri/economie/ORGANIZAREA-INTERNATIONALA-A-A626.php>
81. Planul de acțiuni „Republica Moldova – Uniunea Europeană”, semnat pe 22.02.2005. Ediție oficială „Tratate internaționale”, 2006, vol.38, p.401.
82. **PETREANU, E.** Examinarea aspectelor actuale aferente managementului resurselor umane ale subdiviziunilor de audit intern. În: *Paradigme moderne în dezvoltarea economiei naționale și mondiale: Tezele conf.științifice internaționale*. Chișinău: CEP USM, 2019, pp.133-137. ISBN 978-9975-149-59-4.
83. **PETREANU, E.** Aspecte actuale ale asigurării și îmbunătățirii calității activității de audit intern. În: *Culegere de lucrări științifice a USM*. Chișinău: CEP USM, 2019. vol. IV, pp.96-101, ISBN 978-9975-71-617-8.
84. **PETREANU, E.** Analiza activității de audit intern în sectorul corporativ. În: *Paradigme moderne în dezvoltarea economiei naționale și mondiale: Tezele conf.științifice internaționale jubiliare cu ocazia aniversării a 65 de ani de la fondarea Facultății de Științe Economice*. Chișinău: CEP USM, 2018, pp. 270-275. ISBN 978-9975-142-57-1.
85. **PETREANU, E.** Abordări comparative ale auditului intern din România și Republica Moldova. În: *Paradigme moderne în dezvoltarea economiei naționale și mondiale: Tezele conf.științifice internaționale*. Chișinău: CEP USM, 2019, pp.96-100. ISBN 978-9975-149-59-4.
86. **PETREANU, E.** Evoluția activității de audit intern pe plan internațional. În: *Paradigme moderne în dezvoltarea economiei naționale și mondiale: Tezele conf.științifice internaționale jubiliare cu ocazia aniversării a 65 de ani de la fondarea Facultății de Științe Economice*. Chișinău: CEP USM, 2018, pp. 275-278. ISBN 978-9975-142-57-1.

87. **PETREANU, E.** Analiza strategică a rolului auditului intern în optimizarea guvernantei corporative. În: *Studia Universitatis Moldaviae*, 2018, nr.7 (117), pp. 48-58. ISSN 1857-2073.
88. **PETREANU, E.** Considerații asupra apariției și evoluției auditului intern. În: *Paradigme moderne ale economiei și antreprenoriatului inovativ: Tezele conf.științifice internaționale*. Chișinău: CEP USM, 2017, pp. 221-223. ISBN 978-9975-71-942-1.
89. **PETREANU, E.** Considerații privind caracteristicile de bază ale auditului intern. În: *Integrare prin cercetare și inovare: Tezele conf.științifice naționale cu participare internațională*. Chișinău: CEP USM, 2017, pp. 282-285. ISBN 978-9975-71-929-2.
90. **PETREANU, E.** Cadrul legal de organizare și funcționare a auditului intern. În: *Studia Universitatis Moldaviae*, 2017, nr.2 (102), pp. 124-130. ISSN 1857-2073.
91. **PETREANU, E.** Considerații asupra tipurilor de audit intern. În: *Creșterea competitivității economice în contextul formării societății bazate pe cunoaștere: Tezele conf.științifice internaționale*. Chișinău: CEP USM, 2016, pp. 536-539. ISBN 978-9975-71-838-7.
92. PRECOB, C., RUSU-BURUIANĂ, A. Caracteristicile auditului intern din România. Studiu privind percepția auditorilor interni. În: *Audit financiar*, 2015, nr.9 (129), pp.11-24. ISSN 1583-5812.
93. PREDA, B., HURLOIU L. *Audit financiar-contabil*. Chișinău: Print-Caro, 2011. 369 p. ISBN 978-9731-638-7-20.
94. PIRVAN, C., NIȘULESCU, I. Sisteme de control intern în statele Uniunii Europene. În: *Audit financiar*, 2018, nr. 2 (150), p.204-211. ISSN 1844 – 8801.
95. RATCOV, M. Auditul intern – actualitate și perspective. În: *Creșterea competitivității și dezvoltarea economiei bazate pe cunoaștere: Tezele conf. științifice internaționale*. Chișinău: ASEM, 2008, pp.244-246. ISBN 978-9975-75-440-8.
96. RATCOV, M. Rolul și funcțiile auditului intern. În: *Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: probleme și soluții pentru România și Republica Moldova: Tezele conf. științifice internaționale*. Chișinău: ASEM, 2008, pp.258-260. ISBN 978-9975-81-440-8.
97. Raportul anual consolidat privind controlul financiar public intern pe anul 2019 elaborat de către Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova. [citat 12.05.21]. Disponibil: https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/raport_anexe.pdf
98. Raportului conducerii BC „Moldindconbank” S.A. pentru anul 2019 BC „Moldindconbank” S.A. [vizitat 06.06.2020]. Disponibil: <https://www.micb.md>

99. ROGOJANU, A., BADEA, L. Cultura corporativă și concurența. În: *Analele Universității „Constantin Brâncuși”*, 2019, nr.3, pp. 137-149. [citat 12.04.21]. Disponibil: https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2009-03/10_ANGELA_ROGOJANU.pdf
100. *Sondaj de opinie a auditorilor interni din România. Auditul intern în era transformării continue*. [citat 11.08.2020].
Disponibil: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ro/pdf/2019/Sondaj-auditori-interni_Romania_aprilie_2019.pdf
101. SLOBODEANU, S. *Probleme ale auditului ciclului de procurări-plăți*: Teză de dr. în științe economice. Chișinău, 2015. 140 p.
102. Strategia dezvoltării auditului public intern pentru anii 2018-2020. Ministerul Finanțelor Publice. [citat 27.06.21]. Disponibil: <http://discutii.mfinante.ro/static/10/mfp/audit/StrategiaAPI2018-2020.pdf>
103. STANCIU, V. Tendințe și priorități în auditul intern. În: *Audit financiar*, 2016, nr.9 (141), pp.946-951. ISSN 1583-5812.
104. SIMA, A. Studiu privind perspectivele auditului intern. În: *Audit financiar*, 2010, nr.70, pp.16-24. ISSN 1844-8801.
105. Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern. [citat 18.01.21]. Disponibil: https://www.aair.ro/fisiere/standarde_2017_romana/IPPF-Standards-2017-Romanian.pdf
106. Standardele Consiliului pentru Standarde Internaționale de Audit și Asigurare (IAASB) din cadrul Federației Internaționale a Contabililor. [citat 22.06.2021]. Disponibil: www.mf.gov.md
107. ȘTEFĂNESCU, D., SILVESTRU M. Balansed Scorecard – instrument de planificare strategică. În: *Revista Română de Statistică*, 2012, nr. 2, pp. 6-23. [citat 15.02.21]. Disponibil: https://www.revistadestatistica.ro/wp-content/uploads/2014/02/RRS_2_2012_A3_ro.pdf
108. ȘTEFĂNESCU, A., TĂNASE, G.L. Dezvoltarea unui model de evaluare a guvernanței corporative în sectorul public din România. În: *Audit financiar*, 2016, nr.11 (143), pp.1173-1180. ISSN 1583-5812.
109. ȘERBAN, M. Auditul intern între provocare și oportunități. În: *Practici de audit*, 2018, nr.2 (26), pp.16-22. ISSN 1455-4534.
110. ȚURLEA, E., MOCANU, M. Profilul auditorului intern în sectorul bancar din România. În: *Audit financiar*, 2016, nr.11 (143), pp.1181-1192. ISSN 1583-5812.

111. VINTILESCU, A. ș.a. Cuantificarea performanței auditului intern în cadrul instituțiilor publice. În: *Audit financiar*, 2010, nr.63, pp.10-17. ISSN 1844-8801.
112. ZINCA (VOICULESCU), C.I., PETROIANU, G.O. Rolul auditului intern în managementul riscului instituțiilor de credit. În: *Economica*, 2017, nr.3 (101), pp.93-103. ISSN 1810-9136.

În limba rusă

113. АРЗУМАНОВА, Л. *Правовое регулирование аудиторской деятельности в Российской Федерации: Монография*. Москва: Проспект, 2011. 144 с.
114. АДАМС, Р. *Основы аудита.*: Пер. с англ/под ред. Я.В. Соколова. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1995. 398 с. ISBN 5-282-081791-1.
115. АЛБОРОВ, Р. и др. *Основы аудита*. Москва: Дело и сервис, 2001. 224 с. ISBN 5-8018-0104-9.
116. БОГАТАЯ, И. и др. *Аудит: Учебное пособие*. Ростов-на-Дону: Феникс, 2010. 544 с. ISBN 5-222-06092-6.
117. БОГАТАЯ, И., АЛЕКСЕЕВА, И. Стратегический аудит: прошлое, настоящее. В: *Аудит и финансовый анализ*, 2013, № 6, сс. 199-207. [цитат 12.06.21]. Disponibil: https://auditfin.com/fin/2013/6/2013_VI_04_02.pdf
118. БЫЧКОВА, С. *Аудиторская деятельность*. Теория и практика. СПб.: Лань, 2000. 320 с. ISBN 5-222-07082-5.
119. ВОРОНЧИХИН, А. Разграничение функций управления рисками, внутреннего контроля и аудита. [цитат 04.06.2020]. Disponibil: https://www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publications/articles/testovyy-razdel/a-voronchikhin-razgranichenie-funktsiy-upravleniya/
120. ГУДЕНИЦА, О., ШИШОВ, Л. *Стратегический аудит в коммерческих организациях*. Ростов-на-Дону: БУПК: 2008. 320 с. ISBN 5-222-09022-6.
121. ДОДЖ, Р. *Краткое руководство по стандартам и нормам аудита*. Пер. с англ/под ред. С.А. СТУКОВА. Москва: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. 398 с. ISBN 5-279-00952-0.
122. DOLGHI, S. Роль внутреннего аудита в системе управления рисками и перспективы его развития. În: *Актуальні питання економіки, обліку, фінансів та управління персоналом. Tezele conf.științifice internaționale*. Ужгород: Вид-во УжНУ «Говерла», 2020, сс. 81-84. ISBN 978-617-7825-13-4.
123. ДЕФЛИЗ, Ф.Л. *Аудит Монтгомери.*: Пер. с англ/под ред. Я.В. Соколова. Москва: Аудит, ЮНИТИ, 1992. 240 с. ISSN 5-85177-002-3.

124. ДАНИЛКОВА, С. Проблемы становления внутреннего аудита: отечественный и международный аспект. [citat 17.04.21]. Disponibil: <https://rep.polessu.by/bitstream/123456789/14104/1/Danilkova%20S.A..pdf>
125. ЗВЕРЕВ, Е. Оценка деятельности внутреннего аудита: применение практического руководства Institute of Internal Auditors. В: *Акционерное общество*, 2018, № 7/170, сс. 42-49. ISSN 0869-4672.
126. *Исследование текущего состояния и тенденций развития внутреннего аудита в России*. [citat 12.06.2021].
Disponibil: https://www.iaa-ru.ru/contact/%D0%98%D1%81%D1%81%D0%BB%D0%B5%D0%B4%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B5%20%D0%92%D0%90%20%D1%84%D0%B8%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D1%8B%D0%B9%20%D1%81%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%BE%D1%80_PwC_%D0%98%D0%92%D0%90_%D1%84%D0%B8%D0%BD%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0%D1%8F%20%D0%B2%D0%B5%D1%80%D1%81%D0%B8%D1%8F_22.12.2020.pdf
127. ИВАНОВ, О. *Организация внутреннего аудита в компаниях Германии*. [citat 15.03.21]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/organizatsiya-vnutrennego-audita-v-kompaniyah-germanii>
128. ИВАНОВ, О., ЕГОРОВА, Е. *Будущее внутреннего аудита создается сегодня*. [citat 07.08.2021]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/budushee-vnutrennego-audita-sozdaetsya-segodnya>
129. КРЫШКИН, О. *Настольная книга по внутреннему аудиту*. Москва: Альпина Диджиталь, 2017. 478 с. ISBN 978-5-9614-6358-3, 978-5-9614-5570-0.
130. МАКЕЕВ, Р. *Постановка систем внутреннего контроля. От проверок отчетности к эффективности бизнеса*. Москва: Вершина, 2008. 296 с. ISBN: 978-5-9626-0390-2.
131. МЕЛНИК, М. Новые тенденции в экономическом анализе. В: *Научно-практическая конференция Информационно-аналитическое обеспечение управления*. Москва: Финансовая академия при правительстве РФ, 2009, сс. 239-245. ISBN 978-5-334-00165-7.
132. МАКСИМОВА, Г., КАРЕТНИКОВ, К. Оценка системы внутреннего контроля. В: *Известия Байкальского государственного университета*, 2017, № 3, с. 372-379.

- [citat 17.03.21]. Disponibil: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-sistemy-vnutrennego-kontrolya/viewer>
133. НИКИФОРОВА, Е., ШУМИЛОВА, И. Внутренний аудит в организации: виды, задачи, функции. В: *Аудиторские ведомости*, 2006, № 7, сс. 39-45. [citat 18.06.21]. Disponibil: <http://ilts.ru/files/file124.pdf>
134. НЕМЧЕНКО, В.В., РЕДЬКО, К.О., РЕДЬКО, К.Ю. *Аудит: Учебное пособие*. Киев: Центр учебной литературы, 2012. 540 с. ISBN 5-230-00428-1.
135. ПЕТРОВА, А., ПОКИВАЙЛОВА, Е. Методические аспекты стратегического аудита. В: *Проблемы современной экономики*, 2012, № 4, сс. 39-45. [citat 29.10.20]. Disponibil: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=4380>
136. РОТ, Д. *Как провести аудит корпоративной культуры*. [citat 29.12.20]. <https://www.iaa-ru.ru/forum/forum19/40282-kak-provesti-audit-korporativnoy-kultury>
137. РЫЧКОВА, А.А. *Корпоративная культура современной компании. Генезис и тенденции развития*. [Текст]: Монография, 2015. – 180 с. ISBN: 978-59906219-9-2.
138. РОБЕРТСОН, Дж. *Аудит.*: Пер. с англ. Москва: KPMG, Аудиторская фирма „Контакт”, 1993. 496 с. ISSN 5-85155-001-3.
139. СКОБАРА, В. *Аудит: методология и организация*. Москва: Дело и сервис, 1998. 576 с. ISBN: 5-8018-0033-6.
140. СОТНИКОВА, Л. *Оценка состояния внутреннего аудита*. Практическое пособие. Москва: ЮНИТИ-ДАНА, 2005. 143 с. ISBN: 978-5-238-00843-0.
141. СОНИН, А. *Внутренний аудит: современный подход*. Москва: Финансы и статистика, 2007. 64 с. ISBN 978-5-279-02514-5.
142. СОНИН, А. *Зачем компании нужен внутренний аудит*. [citat 05.09.2020]. Disponibil: http://www.iaa-ru.ru/iner_auditor/publication/member_articles/sonin2/
143. СОНИН, А. Внутренний аудит как важнейший элемент системы управления компанией. [citat 05.09.2020]. Disponibil: www.iaa-ru.ru/inner_auditor/publication/member_articles/vnutrennii_audit_Sonin/
144. СОНИН, А. Ревизионные комиссии станут необязательными, а внутренний аудит обязательный для публичных акционерных обществ. В: *Акционерное общество*, 2018, №.9/172, сс. 126-129. [citat 12.03.21]. Disponibil: https://www.iaa-ru.ru/upload/inner-auditor/articles/2018_09%20%D0%90%D0%9E_%D0%B2%D0%BE%D0%BF%D1%80%20%D0%BA%D0%BE%D1%80%D0%BF%20%D1%83%D0%BF%D1%80_%D0

%BE%20%D0%B7%D0%B0%D0%BA%D0%BE%D0%BD%D0%B5_%D0%A1%D0
%BE%D0%BD%D0%B8%D0%BD.pdf

145. СОКОЛОВ, Б. *Внутренний аудит и контроль: организация, методика, практика*. Москва: Бухгалтерский учет, 2010. 272 с. ISBN 978-5-345-02512-5.
146. СОКОЛОВ, Б., РУКИН, В. *Системы внутреннего контроля*. Москва: ЗАО „Издательство Экономика”. 2007. 448 с. ISBN 978-5-215-123514-4.
147. СЕВЕРЕНКОВА, Л. *Внутренний аудит в рамках корпоративного контроля*: Дисс.канд. экономических наук. Санкт-Петербург, 2009. 183 с.
148. ФИЛЕВСКАЯ, Н. *Внутренний аудит в системе корпоративного управления*: Дисс.канд. экономических наук. Самара, 2015. 171 с.
149. ФИЛОБОКОВА, Л. Стратегический аудит в малом предпринимательстве: сущность, содержание, методология. В: *Учет и контроль*. 2016, № 1-2 [citat 10.05.21]. Disponibil: https://accounting-control.ru/files/2-16_1-2-2016.pdf
150. ЮСУПОВ, Р., ПОСТАЛЮК, М. Институциональные особенности формирования управленческой корпоративной культуры в национальных экономических системах. В: *Вестник экономики, права и социологии*, 2014, №.1, сс. 52-57. ISSN 0768-4732.

În alte limbi

151. ARENA, M., AZZONE, G. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. In: *International Journal of Auditing*, 2009, vol. no. 1, pp.43-60.
152. BOȚA-AVRAM, C., POPA, I. Evolution of internal auditing in România: a critical analysis. In: *International Journal of Disclosure and Governance* (vol.8), 2011, nr. 4, p.380-398. [citat 09.06.21]. Disponibil: <http://link.springer.com/article/10.1057/jdg.2011.10>
153. COSSERAT, G. *Modern Auditing*. 3th ed. New York: John Wiley, 2009. 744 p.
154. Common Body of Knowledge CBOOK. [citat 19.05.21]. Disponibil: <https://global.theiia.org/iia/f/pages/common-body-of-knowledge-cbook.aspx>
155. COSO and Internal Control. [citat 27.09.2020]. Disponibil: <http://www.adra.com/softwarew/internal-control-and-coso/>.
156. CAMERON, K.S., QUINN, R. E. *Diagnosing and Changing Organisational Culture*. San Fransisco: Jossey-Bass, 2011. 235 p.
157. CADBYRI, A. *Cadbury Report. The Financial Aspects of Corporate Governance* [citat 21.07.2020]. http://www.ocgi.org/codes/code.phpcode_id132

158. Enterprise Risk Management. Applying enterprise risk management to environmental, social and governance-related risks. [citat 13.04.21]. Disponibil: <https://www.coso.org/Documents/COSO-WBCSD-ESGERM-Executive-Summary.pdf>
159. DOLGHI, C., **PETREANU, E.** Internal audit in the period of economic changes and its role in evaluation of the entity's internal control. Theoretical characteristics and practical approaches. In: *Проблемы теории и методологии бухгалтерского учета, контроля и анализа*, 2021. no.2 (49), pp. 19-28. ISSN 2708-4957.
160. HORNGREN, C. *Financial Accounting*. Pearson Education/Pearson Prentice Hall, 2010. 924 p.
161. **PETREANU, E.** Analysis of the internal audit subdivision activity in the corporate sector of the Republic of Moldova. In: *Economy and Sociology*, 2020. no.2, pp.87-95. ISSN 1857-4130 E-ISSN:2587-3172.
162. **PETREANU, E.** Ideas on the legal environment applicable to internal audit in the Republic of Moldova. In: *Sciens, education, innovation: topical issues and modern aspects*, june 25-26. Tallinn: Scientific collection Interconf, 2021, no.64, pp. 44-50. ISBN: 978-5-7983 4322-5.
163. **PETREANU, E.** Evaluation of activity of internal audit: theoretical features and practical priorities. In: *Проблемы теории и методологии бухгалтерского учета, контроля и анализа*, 2021. №.2 (49), сс. 40-47. ISSN 2708-4957.
164. NORTON, D., KAPLAN, S. The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance. In: *Harvard Business Review*, 1992, no.january-february, pp.72-79. [citat 21.08.21]. Disponibil:<http://planuba.orientaronline.com.ar/wp-content/uploads/2010/03/harvard-business-review-kaplan-norton-the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance.pdf>
165. ROBERTSON, J., LOUWERS, T. *Auditing*, 9th ed. Ma.:Irwin/McGraw-Hill, 1999. 814 p.
166. OECD. *Principles of Corporate Governance*. Paris: OECD Publications Service. [citat 21.07.2020].Disponibil: <http://www.Oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/pdf>.
167. SAWYER LAWRENCE, B. et al. *Sawyer's Internal Auditing*. 5th edition. The Institute of Internal Auditors, 2003. 1446 p.

ANEXE

Etapale evoluției auditului

Perioada	Ordonatorii auditului	Executanții auditului	Scopul auditului, caracteristici
1	2	3	4
Până la începutul sec. XVII	Statul, împărații, biserica	Preoți, scriitori	Scopul consta în pedepsirea hoților pentru infracțiuni, protejarea patrimoniului.
Sec. XVIII – prima jumătate a sec. XIX	Statul, tribunalele, acționarii	Contabili	Scopul consta în reprimarea fraudelor, păstrarea integrității patrimoniului statului sau a entităților publice și private.
A doua jumătate a sec. XIX	Statul, acționarii	Contabili, juriști	Scopul consta în atestarea realității situațiilor financiare pentru a identifica și a evita fraudele și erorile.
Primele decenii ale sec. XX	Statul, acționarii, administrația entităților	Profesioniști specializați în audit, contabili	Criza economică din anii 1928-1933 a sporit necesitatea serviciilor de audit. Scopul consta în controlul documentelor ce reflectau înregistrarea faptelor economice aferente numerarului și gruparea corectă a acestora în situațiile financiare. Astfel de audit a fost numit audit de confirmare.
Perioada anilor 1940-1990	Statul, acționarii, administrația entităților	Auditori	Auditorii independenți acordă atenție controlului intern, presupunând că un control intern eficient probabilitatea erorilor este mică și informația financiară este completă și exactă. Societățile de audit au început să acorde mai mult servicii de consultanță decât auditul propriu-zis. Astfel de audit a fost numit audit de orientare.
Anii 1990 - până în prezent	Statul, acționarii, administrația entităților, instituțiile financiare	Auditori	Scopul auditului constă în determinarea riscului posibil ce poate apărea în timpul misiunii de audit. Reieșind din condițiile activității clientului verificările au loc prin intermediul selecției acelor compartimente, unde riscul erorii este maxim.

Sursa: Elaborat de autor după H. Bogataya [116], I.Guzov [49].

Caracteristicile comparative ale auditului intern și auditului extern

1	2	3
1. Statutul auditorului	Angajat al entității, având contract de muncă.	Persoană independentă din punct de vedere juridic, care activează în bază de contract.
2. Obiectivul auditului	Majorarea eficacității activității entității.	Exprimarea opiniei asupra situațiilor financiare ale entității.
3. Beneficiarii de bază ai auditului	Consiliul director, managementul entității.	Investitorii, creditorii, organele de stat, consiliul director.
4. Obiectul auditului	Sistemele de control intern, de gestionare a riscurilor și governanța corporativă.	Situațiile financiare ale entității.
5. Specificul activității	Se focusează pe evenimentele care împiedică entitatea să-și atingă obiectivele stabilite; efectuează evaluarea deciziilor de conducere din punctul de vedere al fezabilității economice.	Se focusează pe faptele și evenimentele care pot să influențeze semnificativ asupra situațiilor financiare ale entității.
6. Periodicitatea auditului	Este efectuat permanent în baza planului strategic.	Este efectuat după finalizarea exercițiului financiar.
7. Remunerarea auditorului	Salariul este prevăzut în contractul de muncă.	Onorariu conform contractului de audit.
8. Legătura dintre factorii din entitate	Schimbă mereu interlocutorii.	Are mereu aceeași interlocutori din entitate.
9. Metodologia aplicată	Deține o metodologie specifică și originală, bazată pe abordarea în funcție de riscuri.	Deține o metodologie precisă, standardizată, bazată pe analize, comparații, rapoarte etc.
10. Independența auditorului	Este independent față de procesele pe care le auditează. În același timp, este dependent de faptul că aparține entității.	Este independent față de clientul său.
11. Prevenirea fraudelor	Este interesat de toate problemele cu care se confruntă entitatea.	Este interesat de fraudele care pot afecta situațiile financiare.
12. Raportul de audit	Este voluminos și are caracter privat.	Este elaborat succint și prezentat pentru publicare.

Sursa: Elaborat de autor după C. Dolghi, [24, p.8-9] și A. Sonin [141; 142; 143].

Studii empirice în domeniul auditului intern la nivel global

Nr. d/o	Autorii studiilor	Tările incluse în studiu	Concluziile de bază ale studiilor
1	2	3	4
1	Burnaby și Hass (2011)	SUA, Canada, America Latină	Normele de audit intern sunt conforme cu ISPPA.
2	Burnaby ș.a. (2009)	Belgia, Italia, Olanda, Marea Britanie, Irlanda, SUA	Italia se caracterizează prin cel mai scăzut nivel de conformitate cu ISPPA, SUA și Belgia se află la polul opus, cu nivele ridicate de conformitate.
3	Leung și Cooper (2009)	Australia, China, Japonia, Noua Zeelandă, Taiwan	Auditorii interni din Australia au raportat un grad mai ridicat de conformitate cu standardele IIA față de auditorii din China, Japonia, Noua Zeelandă și Taiwan.
4	Marais ș.a. (2009)	Africa de Sud	În pofida faptului că profesia de auditor intern este tânără, există un nivel ridicat de conformitate a normelor naționale de audit intern cu cele internaționale.
5	Adbolmoham-madi (2009)	19 țări anglo-saxone	13,5% dintre auditorii care ocupă funcția de director executiv nu aplică ISPPA elaborate de IIA. Printre factorii ce influențează lipsa de conformitate a normelor interne cu cele internaționale se numără costurile ridicate necesare realizării conformității, lipsa de pregătire a auditorilor interni, precum și faptul că în percepția managementului Standardele internaționale nu aduc plusvaloare.
6	Arena ș.a. (2006)	Italia	Rezultatele studiului au arătat că activitățile predominante de la nivelul companiilor care au răspuns la chestionar sunt auditurile operaționale, audituri de conformitate și monitorizarea sistemului de control intern.
7	Institutul Francez de Audit și Control Intern (2006)	Franța	Principalele idei desprinse în urma analizării răspunsurilor primite de la auditorii interni pun în evidență faptul că misiunile de asigurare dețin ponderea principală (respectiv 73%) în activitatea de audit intern. Aceste misiuni se referă, în special, la evaluarea sistemului de control intern, precum și la auditul de conformitate. De asemenea, auditul intern joacă un rol important în evaluarea guvernantei corporative și în implementarea modificărilor legislative.
8	Boța-Avram C., Popa I. (2011)	România	Studiul denotă evoluția atipică a auditului intern în România, adică dezvoltarea acestuia mai întâi în sectorul public și apoi în sectorul privat.
9	Precob C., Rusu-Buruiiană A. (2015)	România	Sunt evidențiate caracteristicile actuale ale activității de audit intern, de asemenea sunt analizate evoluția și rolul auditului intern în societățile comerciale din România.
10	Chersan I. (2016)	România, nivelul european și global	Cercetarea este îndreptată spre determinarea nivelului de pregătire și competențele de care dispun auditorii interni; modalitatea de desfășurare a activității auditorilor interni (relații cu structurile de conducere din entitate, raportare); tendințe în utilizarea diferitelor tehnici și instrumente în misiunile de audit. Concluzia de bază constă în aceea că cererea pentru tot mai multe competențe și cunoștințe pe care să le dețină auditorii interni rezultă din evoluția funcției de audit intern către roluri noi.

continuare la anexa 3

11	KPMG România (2019)	România	Cercetarea realizată în rândul coordonatorilor funcției de audit intern prezintă prioritățile și provocările acestora în condițiile transformării auditului intern într-o funcție cu rol strategic pentru companii, așa cum consideră aproape două treimi dintre respondenți (63%). Pentru ceilalți respondenți (37%) însă auditul intern nu este încă pregătit să depășească nivelul funcției de conformitate. Competențele angajaților (55%), utilizarea datelor pentru a stimula o abordare inovatoare în audit (55%), complexitatea și incertitudinea reglementărilor (55%) și nevoia de consolidare a guvernantei corporative și a proceselor strategice (53%) constituie principalele provocări cu care se confruntă
12	PwC, Institutul Auditorilor Interni din Federația Rusă (2020)	Federația Rusă	Rezultatele de bază ale cercetării denotă faptul că, în momentul actual, atribuțiile funcționale ale SAI din țară constau în: <ul style="list-style-type: none"> ▪ evaluarea siguranței și eficacității sistemului de control intern; ▪ consultarea conducerii entităților cu privire la diverse întrebări; ▪ tendințele evoluției auditului intern constau în evaluarea eficacității managementului riscului.

Sursa: Elaborat de autor după C. Boța-Avram, I. Popa [151], C. Precob, A. Rusu-Buruiană [92] și I. Chersan [13].

Direcții preconizate de analiză a activității subdiviziunilor de audit intern în sectorul corporativ

Nr.d/o	Direcții de cercetare
1	<p align="center">Caracteristicile calitative ale SAI</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Structura care îndeplinește funcția auditului intern ▪ Vârsta SAI ▪ Atribuțiile funcționale ale SAI ▪ Subordonarea funcțională a SAI ▪ Utilizatorii de bază ai rezultatelor SAI ▪ Gradul de independență a SAI ▪ Susținerea SAI din partea consiliului director/comitetului de audit ▪ Factorii care influențează activitatea SAI ▪ Indicatorii de evaluare a activității SAI ▪ Planificarea efectuării unei evaluări independente a activității SAI ▪ Nivelul de satisfacție al conducătorului SAI față de rezultatele activității structurii date
2	<p align="center">Managementul resurselor umane</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Sursele de recrutare a specialiștilor în SAI ▪ Cunoștințele și abilitățile auditorului intern ▪ Deținerea certificatelor de calificare de către angajații SAI ▪ Antrenarea specialiștilor externi ▪ Domeniile de antrenare a specialiștilor externi ▪ Instruirea profesională a auditorilor
3	<p align="center">Activitatea operațională</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Domeniile incluse în volumul de lucru ai SAI în anul curent ▪ Sursele de informare pentru perfectarea planului anual de audit intern ▪ Dificultățile care apar pe parcursul îndeplinirii planului anual de audit ▪ Durata medie de perfectare a raportului de audit intern ▪ Utilizarea software specializat ▪ Motivele refuzului de la software specializat ▪ Obiectivele utilizării software specializat ▪ Perspectivele dezvoltării auditului intern

Sursa: Elaborat de autor.

Studiu empiric „Analiza activității subdiviziunilor de audit intern în sectorul corporativ din Republica Moldova”

Cuprins:

- I. Caracteristicile calitative ale subdiviziunii de audit intern
- II. Managementul resurselor umane
- III. Activitatea operațională

Capitolul I. Caracteristicile calitative ale SAI

Tabelul 5.1. Structura care îndeplinește funcția auditului intern

Nr. d/o	Structurile	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Serviciul auditului intern (departament, direcție, secție)	1
2	Serviciul de control intern și audit	-
3	Serviciul de control intern și revizie	-
4	Serviciul controlului intern	-

Tabelul 5.2. Vârsta SAI

Nr. d/o	Vârsta SAI	Aprecierea la entități
1	2	3
2	Mai puțin de 1 an	-
3	De la 1 an până la 5 ani	1/2
4	De la 5 ani până la 10 ani	-
5	Mai mult de 10 ani	1/2

Tabelul 5.3. Atribuțiile funcționale ale SAI

Nr. d/o	Atribuțiile funcționale ale SAI	Aprecierea la entități (se indică ordinea priorităților)
1	2	3
1	Evaluarea siguranței și eficacității controlului intern	1
2	Consilierea managementului pe diverse întrebări	1
3	Monitorizarea procesului de lichidare a neajunsurilor sistemului de control intern	1
4	Elaborarea recomandărilor pentru perfecționarea sistemului de control intern	1
5	Asistența managementului la elaborarea sistemului de control intern	1
6	Verificarea integrității activelor	3/5
7	Participarea în proiecte speciale	4/5
8	Evaluarea guvernancei corporative	1/2
9	Evaluarea eficacității sistemului de management al riscurilor	1/2
10	Investigarea fraudelor	3/5
11	Verificarea proceselor contabile și de întocmire a situațiilor financiare	1/5
12	Efectuarea auditului tehnologiilor informaționale	1/5
13	Elaborarea sistemului de gestionare al riscurilor	1/5
14	Asigurarea integrității sistemelor informaționale	1/5

continuare la tabelul 5.3

15	Evaluarea corespunderii cerințelor normative	4/5
16	Asistența auditorului extern	3/5
17	Altele (conform cerințelor BNM)	3/5

Tabelul 5.4. Subordonarea funcțională a SAI

Nr. d/o	Subordonarea funcțională a SAI	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Consiliului director/comitetului de audit	1
2	Președintelui/directorului general	-
3	Managementului liniar	-
4	Directorului financiar	-
5	Altele (de indicat)	-

Tabelul 5.5. Utilizatorii de bază ai rezultatelor SAI

Nr. d/o	Utilizatorii de bază a rezultatelor SAI	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Consiliul director/comitetul de audit	1
2	Conducerea executivă superioară (directorul general)	1
3	Managementul liniar	1/2
4	Auditul extern	1/2
5	Comisia de revizie	-
6	Alele (instituțiile financiare centrale)	3/5

* Se pot indica concomitent mai multe variante de răspuns

Tabelul 5.6. Gradul de independență al SAI față de managementul entității

Nr. d/o	Gradul de independență al SAI	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Maximală	1
2	Semnificativă	-
3	Nesemnificativă	-

Tabelul 5.7. Susținerea SAI din partea Consiliului director/Comitetului de audit

Nr. d/o	Susținerea SAI din partea Consiliului director/Comitetului de audit	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Maximală	1
2	Semnificativă	-
3	Nesemnificativă	-
4	Consiliul director/comitetul de audit lipsește	-
5	Altele (susținerea lipsește, nu pot să evaluez)	-

Tabelul 5.8. Factorii care influențează activitatea SAI

Nr. d/o	Factorii care influențează activitatea SAI	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Asigurarea insuficientă a SAI cu angajați	1/2
2	Timp îndelungat pentru obținerea informațiilor necesare	1/2
3	Susținerea insuficientă din partea conducerii executive de vârf	-

continuare la tabelul 5.8

4	Nivelul redus de pregătire profesională a angajaților	-
5	Asigurarea insuficientă cu resurse financiare	-
6	Atribuții limitate ale angajaților SAI	-
7	Lipsa independenței reale a SAI față de managementul entității	-
8	Suținerea insuficientă din partea Consiliului director/Comitetului de audit	-
	Alți factori (misiuni neplanificate de audit)	1/5

* Se pot indica concomitent mai multe variante de răspuns

Tabelul 5.9. Indicatorii de evaluare a activității SAI

Nr. d/o	Indicatorii de evaluare a activității UAI	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Nivelul de îndeplinire a planului misiunilor de audit	1
2	Semnificația constatărilor și recomandărilor, obținute în urma efectuării misiunilor de audit	-
3	Rezultatele interviuării membrilor consiliului director/comitetului de audit	1/5
4	Rezultatele interviuării conducerii executive superioare	1/5
5	Nivelul implementării recomandărilor de audit	4/5
6	Respectarea regulamentului cu privire la elaborarea rapoartelor conform rezultatelor auditului	-
7	Abaterile de la planul efectuării misiunilor de audit (după timp, resurse)	-
8	Numărul recomandărilor cu privire la perfecționarea sistemelor/proceselor	2/5
9	Numărul riscurilor eliminate/atenuate în urma implementării recomandărilor	1/5
10	Rezultatele interviuării structurilor auditate	1/5
11	Alți indicatori (de indicat)	-

* Se pot indica concomitent mai multe variante de răspuns

Tabelul 5.10. Efectuarea unei evaluări independente a activității SAI

Nr. d/o	Efectuarea unei evaluări independente a activității SAI	Aprecierea la entități
1	2	3
1	În anii precedenți	-
2	Pe parcursul anului curent	-
3	În următorii 3 ani	-
4	Nu sunt planificate	1

Tabelul 5.11. Cauzele neefectuării evaluării independente a calității activității SAI (dacă la entitate nu a fost efectuată evaluarea independentă)

Nr. d/o	Pricinile neefectuării evaluării independente a activității SAI	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Nu există necesitatea unei evaluări independente	1
2	Nu este susținerea din partea consiliului director/comitetului de audit/conducerii superioare	-
3	Activitatea și sarcinile SAI diferă de standardele internaționale	-
4	Perioada relativ scurtă de activitate a SAI	1

continuare la tabelul 5.11

5	Insuficiența de resurse (materiale, de timp, umane ș.a.)	-
6	Altele (este decis la nivel de grup)	3/5

Tabelul 5.12. Efectuarea evaluării curente a calității activității SAI

Nr. d/o	Efectuarea evaluării curente a calității activității SAI	Aprecierea la entități
1	2	3
1	În anii precedenți	1
2	Pe parcursul anului curent	1
3	În următorii 3 ani	1
4	Nu sunt planificate	

Tabelul 5.13. Nivelul de satisfacție a conducătorului SAI față de rezultatele activității unității date

Nr. d/o	Nivelul de satisfacție a conducătorului SAI față de rezultatele activității unității date	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Maximal	4/5
2	Parțial	1/5
3	Nesatisfăcut	-

Capitolul II. „Managementul resurselor umane și asigurarea cu resurse”

Tabelul 5.14. Sursele de recrutare a specialiștilor în SAI

Nr. d/o	Sursele de recrutare a specialiștilor în SAI	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Auditori interni din alte companii	1
2	Angajați din alte subdiviziuni ale entității	1
3	Auditori din societățile de audit	1
4	Absolvenții facultăților	-
5	Contabili și auditori certificați	1
6	Altele (de indicat)	-

Tabelul 5.15. Cunoștințele și abilitățile auditorului intern

Nr. d/o	Cunoștințele și abilitățile auditorului intern	Foarte important	Important	Neimportant
1	2	3	4	5
1	Abilități de gândire analitică	1	-	-
2	Abilități de comunicare interpersonală	1	-	-
3	Abilități de comunicare (în scris și oral) și aplicare a raționamentului profesional	1	-	-
4	Cunoașterea proceselor de afaceri	-	1/2	-
5	Abilități de negocieri eficiente și soluționare a conflictelor	-	1/2	-
6	Cunoștințe și abilități de obținere și analiză a datelor numerice	1/2	-	-
7	Cunoașterea ramurii		1/2	
8	Cunoștințe în domeniul managementului riscurilor	1/2	-	-
9	Cunoștințe în domeniul guvernancei corporative	1/2	-	-

continuare la tabelul 5.15

10	Cunoașterea bazei legislative	1/2		
11	Abilități de gestionare a schimbărilor în entitate	-	1/2	-
12	Cunoștințe în contabilitate	-	1/2	-
13	Cunoștințe și abilități de contracarare a fraudei	-	-	-
14	Cunoștințe în domeniul tehnologiilor informaționale	-	1/2	-
15	Abilități de efectuare a auditului extern	-	-	1
16	Cunoștințe și abilități în domeniul investigării fraudelor	-	1	-

Tabelul 5.16. Deținerea certificatelor de calificare de către angajații SAI

Nr. d/o	Deținerea certificatelor de calificare de către angajații SAI	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Certificat CIA	3/5
2	Certificat de calificare a auditorului intern în sectorul public	-
3	Certificat de calificare pentru auditul extern	-
4	Este manifestat interesul pentru obținerea certificării	1/5
5	Altele (certificat emis de Institutul Bancar Român)	1/5

Tabelul 5.17. Antrenarea specialiștilor externi

Nr. d/o	Antrenarea specialiștilor externi	Aprecierea la entități
1	2	3
1	În următoarele 12 luni	1/5
2	În momentul actual	-
3	În anul precedent	1/5

Tabelul 5.18. Domeniile de antrenare a specialiștilor externi

Nr. d/o	Domeniile de antrenare a specialiștilor externi	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Sisteme informaționale/tehnologii	1/5
2	Proiecte de consiliere	-
3	Aspecte cu specializare îngustă a activității de producție	-
4	Verificarea conformității	1/5
5	Prevenirea/investigarea fraudelor	1/5
6	Managementul riscurilor	1/5
7	Auditul protecției muncii și mediului înconjurător	-
8	Raportarea financiară	-
9	Antrenarea specialiștilor externi nu se planifică	4/5
10	Altele (de indicat)	

Tabelul 5.19. Numărul orelor de instruire profesională a unui auditor (pe an)

Nr. d/o	Numărul orelor de instruire profesională a unui auditor	Aprecierea la entități
1	2	3
1	1-20 de ore	4/5
2	21-40 de ore	1/5
3	41-60 de ore	-
4	Mai mult de 60 ore	-

Tabelul 5.20. Formele de instruire pentru obținerea cunoștințelor și a competențelor suplimentare în domeniul auditului intern

Nr. d/o	Forme de instruire	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Instruiri externe	1
2	Studierea literaturii de specialitate (autoinstruire)	4/5
3	Participarea în asociații profesionale	1/5
4	Instruire organizată în cadrul SAI	1/5
5	Surse pe internet	4/5
6	Altele (de indicat)	-

Capitolul III. „Activitatea operațională”

Tabelul 5.21. Domeniile incluse în volumul de lucru al SAI în anul curent

Nr. d/o	Domeniile incluse în volumul de lucru al UAI în anul curent	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Evaluarea eficacității activității operaționale	1
2	Evaluarea conformității	1
3	Evaluarea raportării financiare	1/2
4	Evaluarea eficacității tehnologiilor informaționale	1/2
5	Altele (misiuni de consiliere a Consiliului director)	1/5

Tabelul 5.22. Sursele de informare pentru perfectarea planului anual de audit intern

Nr. d/o	Sursele de informare pentru perfectarea planului anual de audit intern	Foarte important	Important	Neimportant
1	2	3	4	5
1	Cereri speciale din partea Consiliului director/Comitetul de audit	1	-	-
2	Cereri speciale din partea conducerii executive superioare	1/2	1/2	-
3	Interviurile/rapoartele auditorilor externi	1/5	-	-
4	Rezultatele auditului anilor precedenți	1/5	-	-
5	Datele contabilității financiare și manageriale			
6	Cereri speciale din partea conducătorilor subdiviziunilor entității	-	1/2	1/2
7	Planurile de afaceri ale subdiviziunilor	-	-	1/2
8	Informații din sistemul de management al riscurilor	1/5	-	-
9	Informații din mass-media	-	-	1/2
10	Altele (de indicat)	-	-	

Tabelul 5.23. Dificultățile care apar pe parcursul îndeplinirii planului anual de audit

Nr. d/o	Dificultățile care apar pe parcursul îndeplinirii planului anual de audit	Dificultăți apar foarte des	Dificultăți apar des	Dificultăți apar rar
1	2	3	4	5
1	Implicarea personalului în alte proiecte neprevăzute în planul anual de audit	-	1	-

continuare la tabelul 5.23

2	Cereri curente din partea managementului superior (ad-hoc)	1	-	-
3	Nivelul insuficient al cunoștințelor necesare și abilităților auditorilor interni	-	-	1
4	Gradul insuficient al automatizării auditului intern	-	-	1
5	Lipsa de timp pentru îndeplinirea sarcinilor planificate	-	1	-
6	Limitările impuse de către managementul superior	-	-	1

Tabelul 5.24. Durata medie de perfectare a raportului de audit intern

Nr. d/o	Durata medie de perfectare a raportului de audit intern	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Până la 10 zile lucrătoare	4/5
2	De la 10 până la 20 de zile lucrătoare	1/5
3	De la 20 până la 40 de zile lucrătoare	-
4	Mai mul de 40 de zile lucrătoare	-

Tabelul 5.25. Utilizarea software specializat

Nr. d/o	Utilizarea software specializat	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Software specializat	-
2	Software elaborat de sine stătător	-
3	Software specializat, planificat a fi implementat în următorii ani	-
4	Altele (Software specializat nu se aplică)	1

Tabelul 5.26. Motivele refuzului de la software specializat (dacă nu se aplică)

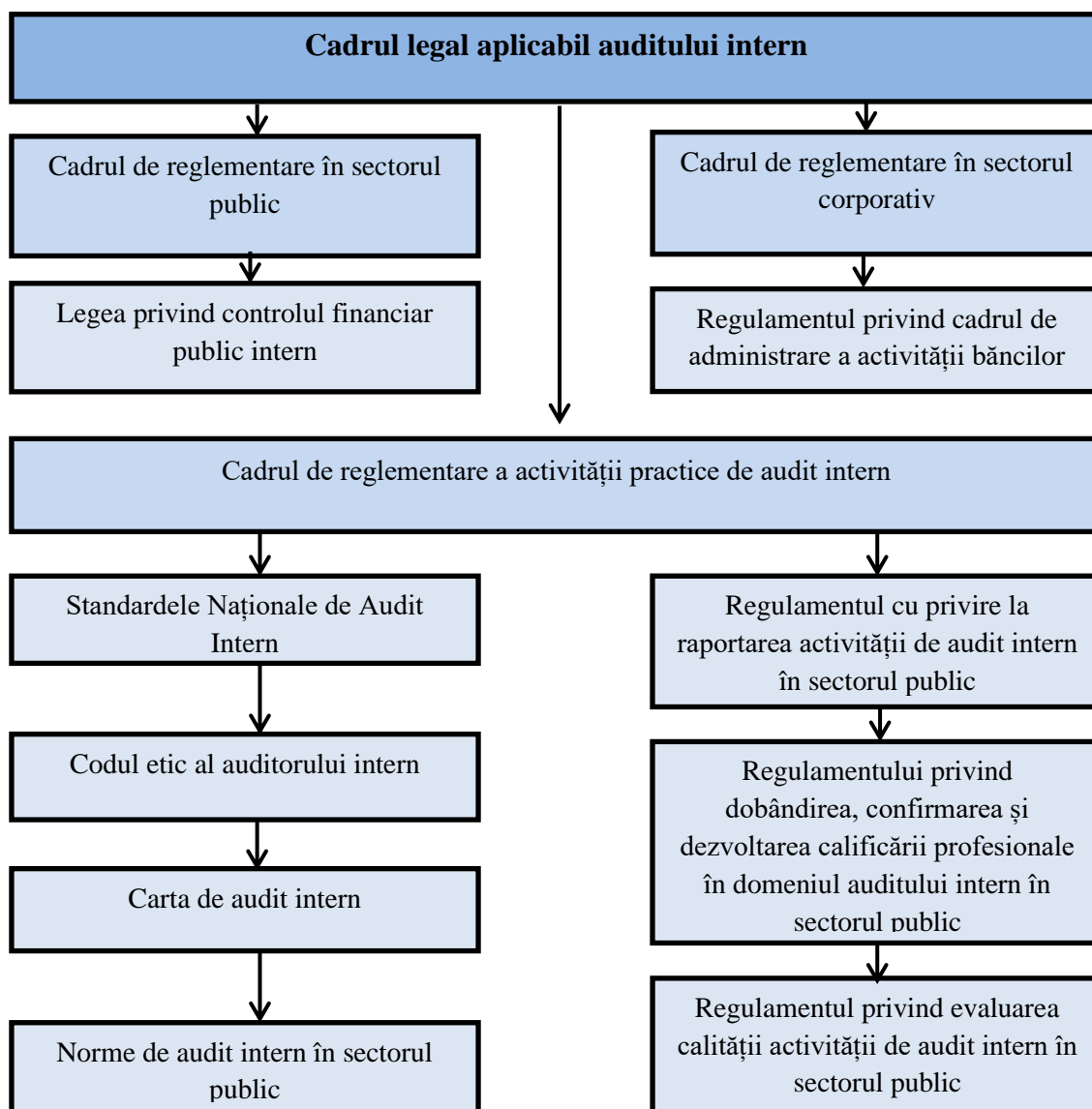
Nr. d/o	Motivele refuzului de la software specializat	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Software specializat nu este necesar luând în considerare dimensiunile SAI	1
2	Lipsa avantajelor în urma implementării	1
3	Buget limitat	-
4	Lipsa pe piață a software care ar răspunde cerințelor SAI	1
5	Altele (activitatea scurtă a SAI)	1/5

Tabelul 5.27. Perspectivele dezvoltării auditului intern

Nr. d/o	Perspectivele dezvoltării auditului intern	Aprecierea la entități
1	2	3
1	Creșterea gradului de tehnologizare a activității de audit intern	1
2	Creșterea interesului pentru evaluarea performanței activității de audit intern	1
3	Orientarea spre creșterea eficacității cu care se realizează managementul riscurilor	1
4	Dezvoltarea abilităților pe care auditorii interni trebuie să le dețină	1
5	Altele (de indicat)	-

Sursa: Elaborat de autor.

Cadrul legal aplicabil auditului intern



Sursa: Elaborat de autor în baza [64; 51; 78].

Programul de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern

Nr.d/o	Conținut
1	2
A	Elaborarea programului
I	Introducere
1.1.	Scopul programului
1.2.	Responsabilități
II	Realizare
2.1.	Evaluarea internă
2.1.1.	Evaluarea potențialului SAI
2.1.2.	Evaluarea activității operaționale a SAI
2.1.3.	Stabilirea intereselor și necesităților Comitetului de audit
2.1.4.	Stabilirea intereselor și necesităților managementului entității
2.1.5.	Evaluarea misiunii de audit intern
2.2.	Evaluarea externă
2.2.1.	Evaluarea efectuată de către auditorii interni de la nivelurile ierarhic superioare
2.2.2.	Evaluarea efectuată de către auditorii externi independenți
III	Monitorizarea implementării programului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern
IV	Aprobarea programului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern
	Stabilirea Planului de acțiuni privind asigurarea calității activității de audit intern
B	Raportul privind monitorizarea calității activității de audit intern
C	

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor din cadrul S.A. „Rețelele Electrice de

Distribuție Nord”.

Sinteza cerințelor ISPPA aferente asigurării și îmbunătățirii calității auditului intern

Nr. d/o	ISPPA	Interpretarea cerințelor
1	2	3
1	1300 – Programul de asigurare și îmbunătățire a calității	Conducătorul executiv al auditului trebuie să elaboreze și să actualizeze un program de asigurare și îmbunătățire a calității, care să acopere toate aspectele activității de audit intern.
2	1310 – Cerințele Programului de asigurare și îmbunătățire a calității	Programul de asigurare și îmbunătățire a calității trebuie să includă atât evaluări interne, cât și externe.
3	1311 – Evaluările interne	Evaluările interne trebuie să includă: <ul style="list-style-type: none"> ▪ monitorizarea continuă privind desfășurarea activității de audit intern; ▪ autoevaluări periodice sau evaluări realizate de alte persoane din cadrul organizației, care posedă suficiente cunoștințe privind practicile de audit intern.
4	1312 – Evaluările externe	Evaluările externe trebuie realizate, cel puțin o dată la 5 ani, de către un evaluator calificat independent sau de către o echipă de evaluare din afara organizației. Conducătorul executiv al auditului trebuie să discute cu consiliul despre: <ul style="list-style-type: none"> ▪ modalitatea și frecvența evaluării externe; ▪ calificările și independența necesare evaluatorului extern sau echipei de evaluare, inclusiv orice eventual conflict de interese.
5	1320 – Raportarea privind Programul de asigurare și îmbunătățire a calității	Conducătorul executiv al auditului trebuie să comunice, conducerii superioare și consiliului, rezultatele programului de asigurare și îmbunătățire a calității. Un asemenea raport ar trebui să includă: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Sfera de cuprindere și frecvența atât a evaluărilor interne cât și externe. ▪ Calificările și independența evaluatorului sau echipei de evaluare, inclusiv potențialele conflicte de interese. ▪ Concluziile evaluatorilor. ▪ Planurile de măsuri corective.

Sursa: Elaborat de autor în baza ISPPA [105].

Carta procesului de elaborare a indicatorilor utilizați la evaluarea auditului intern

Nr. d/o	Etapile stabilirii indicatorilor de evaluare/ Activități corespunzătoare etapelor
1	2
I	Examinarea criteriilor de eficacitate a activității de audit intern
1	Reexaminarea ISPPIA
2	Reexaminarea planurilor strategice ale entității și ale auditului intern.
3	Revizuirea documentelor organizatorice a Consiliului director, Comitetului de audit și a SAI.
4	Cercetarea rezultatelor efective și cele așteptate ale auditului intern.
5	Stabilirea criteriilor inițiale ale indicatorilor de evaluare.
II	Identificarea părților interesate
6	Identificarea părților interesate de bază atât pentru activitatea de audit intern, cât și pentru entitate.
7	Identificarea altor persoane, care direct sau indirect: se bazează pe rezultatele auditului intern/sunt cointeresate de activitatea auditului intern/sușină activitatea de audit intern.
8	Discutarea și coordonarea categoriilor inițiale ale indicatorilor de evaluare.
III	Elaborarea indicatorilor
9	Înțelegerea așteptărilor părților interesate în legătură cu activitatea de audit intern.
10	Înțelegerea rezultatelor și posibilităților auditului intern care au importanță pentru părțile interesate.
11	Elaborarea instrumentelor de evaluare/măsurare a indicatorilor; asigurarea echilibrului indicatorilor.
12	Coordonarea indicatorilor cu părțile interesate de bază.
IV	Monitorizarea și raportarea
13	Coordonarea formei și periodicității raportării, luând în considerare dimensiunea, specificul și structura de conducere a entității.
14	Efectuarea unei analize periodice pentru asigurarea actualității raportării.
15	Utilizarea rezultatelor la determinarea direcțiilor de activitate a auditului intern.
16	Realizarea activității de audit intern în corespundere cu indicatorii stabiliți.

Sursa: Elaborat de autor în baza Ghidului practic IIA pentru evaluarea activității de audit intern [47] și a informațiilor din cadrul S.A. „Rețelele Electrice de Distribuție Nord”

Chestionar privind gradul de satisfacție a Comitetului de audit aferent auditului intern

Nr. d/o	Conținutul întrebărilor	Înalt, 10 pct.	Parțial, 5 pct.	Redus, 0 pct.
1	2	3	4	5
1	Există o comunicare adecvată între conducătorul SAI și Comitetul de audit?	√		
2	Rapoartele de audit sunt elaborate în timp oportun?		√	
3	Conținutul rapoartelor de audit permit Comitetului de audit să întreprindă măsuri eficiente?	√		
4	Sunt coordonate activitățile auditului intern cu Comitetul de audit?	√		
5	Auditul intern contribuie la adoptarea deciziilor strategice și operaționale?	√		
6	Auditul intern contribuie la îmbunătățirea procesului de management al riscurilor?		√	
7	Riscurile semnificative sunt indentificate și evaluate?		√	
8	Care este reacția de răspuns a managementului entității la recomandările auditului intern?	√		
9	Auditul intern evaluează posibilitatea de apariție a fraudei?		√	
10	Auditul intern contribuie la îmbunătățirea controlului intern?	√		
11	Auditul intern contribuie la îmbunătățirea promovării unei conduite etice la entitate?	√		
12	Planificarea activităților de audit intern sunt efectuate în mod corespunzător?	√		
13	Resursele SAI sunt utilizate în mod adecvat?	√		
14	Auditorii interni dispun de abilități și competențe specifice domeniului de activitate al entității?		√	
15	Este asigurată independența și obiectivitatea auditorilor interni?	√		
16	Gradul de utilizare a tehnologiei în activitatea de audit intern corespunde necesităților acesteia?		√	
17	Este efectuată revizuirea planului de audit intern pentru a determina riscurile relevante apărute?	√		
18	SAI este dimensionată în mod adecvat?		√	
19	Sunt analizate rezultatele evaluării auditului intern?		√	
20	SAI dispune de un program continuu de dezvoltare profesională a angajaților?		√	

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor S.A. „ALPHA LEASING”.

Interpretarea indicatorilor utilizați la evaluarea calității auditului intern

Nr. d/o	Indicatorii	Interpretarea indicatorilor
1	2	3
1	Perspectiva financiară	
	1. Procentul misiunilor de audit finalizate în limita bugetului. 2. Economii în urma realizării recomandărilor.	Se determină ca raportul dintre numărul misiunilor de audit finalizate în limita bugetului și numărul total de misiuni. Sunt evaluate în urma procesului de monitorizare a recomandărilor de audit.
2	Perspectiva – Client	
	1. Evaluarea gradului de satisfacție 2. Asigurarea privind gradul de adecvare a sistemului de control intern. 3. Asigurarea privind gradul de adecvare a managementului risurilor. 4. Cota recomandărilor acceptate. 5. Cota recomandărilor realizate. 6. Modificările efectuate în procesele entității.	Se apreciază pe baza chestionarelor privind gradul de satisfacție a Comitetului de audit și a managementului entității (atribuirea calificativelor redus – 3 pct., parțial – 5 pct. și înalt – 10 pct.). Se determină în urma interviuării comitetului de audit și a managementului entității (atribuirea calificativelor redus – 3 pct., mediu – 5 pct. și înalt – 10 pct.). Se determină în urma interviuării comitetului de audit și a managementului entității (atribuirea calificativelor redus – 3 pct., parțial – 5 pct. și înalt – 10 pct.). Se determină ca raportul dintre numărul recomandărilor de audit acceptate și numărul recomandărilor efectuate. Se determină ca raportul dintre numărul recomandărilor de audit realizate și numărul recomandărilor efectuate. Se determină în baza interviuării conducătorilor subdiviziunilor auditate din cadrul entității.
3	Perspectiva – Activitatea operațională a SAI	
	1. Nivelul de reducere/eliminare a riscurilor indentificate. 2. Îndeplinirea planului de audit intern. 3. Numărul recomandărilor pentru un audit. 4. Evaluarea conformității cu ISPPIA.	Se determină ca raportul dintre numărul riscurilor reduse și/sau eliminate și numărul riscurilor identificate. Se determină ca raportul dintre numărul misiunilor de audit efectuate și numărul misiunilor planificate. Se determină în baza dosarelor misiunilor de audit. Se determină ca raportul dintre numărul normelor de conformitate respectate și numărul normelor de conformitate incluse în verificare.
4	Perspectiva – Potențialul SAI	
	1. Numărul de ore efectuate la perfecționarea profesională. 2. Cota angajaților care dețin certificate de participare. 3. Numărul metodelor de audit noi utilizate. 4. Numărul riscurilor noi identificate.	Se determină în baza certificatelor prezentate de auditori aferente participării la perfecționarea profesională. Se determină ca raportul dintre numărul angajaților care posedă certificate profesionale și numărul total de angajați. Se determină pe baza dosarului de audit. Se determină pe baza dosarului de audit.

Sursa: Elaborat de autor.

Utilizarea tabloului de bord la cuantificarea și agregarea cuantificării indicatorilor utilizați la evaluarea auditului intern

Perspective	Obiective strategice	Indicatori	Efectiv	Obiectiv	Gradul de îndeplinire a obiectivelor (GO)	Coefficient de importanță (CI)	Pondere perspectivă	Produsul GO și CI	Realizat pe perspectivă	Pondere perspectivă*realizat pe perspectivă
1	2	3	4	5	6=4/5	7	8	9=6*7	10	11=8*10
Financiară	Încadrarea în bugetul auditului intern Efectuarea misiunilor de audit cu valoare adăugată	Procentul misiunilor de audit finalizate în limita bugetului	0,8	1	0,8	0,3		0,24		
		Economii în urma realizării recomandărilor	18000	20000	0,9	0,7	0,3	0,63	0,87	0,261
Client	Gradul de satisfacție a comitetului de audit și a managementului	Evaluarea gradului de satisfacție	8	10	0,8	0,3		0,24		
		Asigurarea privind gradul de adecvare a sistemului de control intern	5	10	0,5	0,2		0,1		
		Asigurarea privind gradul de adecvare a managementului riscurilor	5	10	0,5	0,2		0,1		
		Cota recomandărilor acceptate	0,8	1	0,8	0,1		0,08		
		Cota recomandărilor realizate	0,8	1	0,8	0,1		0,08		
Modificări efectuate în procesele	1	2	0,5	0,1	0,3	0,05	0,65	0,195		

continuare la anexa 12

		entității								
Activitate a operațiunii a SAI	Acoperirea riscurilor	Nivelul de reducere/eliminare a riscurilor indentificate	0,9	1	0,9	0,3		0,27		
		Îndeplinirea planului de audit intern	0,9	1	0,9	0,2		0,18		
		Numărul recomandărilor pentru un audit	3	5	0,6	0,2		0,12		
	Conformitatea cu ISPPIA	Evaluarea conformității cu ISPPIA	0,9	1	0,9	0,3	0,3	0,27	0,84	0,252
Potențialul SAI	Dezvoltarea abilităților personalului	Numărul de ore efectuate la perfecționarea profesională	40	60	0,6	0,3		0,18		
		Cota angajaților care dețin certificate profesionale	0,4	1	0,4	0,2		0,08		
	Susținerea inovațiilor	Numărul metodelor de audit noi utilizate	1	2	0,5	0,2		0,1		
		Numărul riscurilor noi identificate	1	2	0,5	0,3	0,1	0,15	0,51	0,051
Total			x	x	x	x	x	x	x	0,759

Sursa: Elaborat de autor după D. Norton., R. Kaplan. [164], A. Vintilescu ș.a. [111] și a informațiilor din S.A. „ALPHA LEASING”.

Stabilirea măsurilor practice de dezvoltare a auditului intern având la bază rezultatele utilizării tabloului de bord

Perspectivă	Obiective	Indicatori	Măsuri	Responsabili
1	2	3	4	5
Financiară	Încadrarea în bugetul auditului intern Efectuarea misiunilor de audit intern cu valoare adăugată	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Procentul misiunilor de audit finalizate în limita bugetului ▪ Economii în urma realizării recomandărilor 	<p>Efectuarea unei analize oportune a circumstanțelor care au influențat asupra neîncadrării misiunilor de audit în limita bugetului.</p> <p>Elaborarea unei metode proprii de cuantificare a economiilor.</p>	<p>Șeful SAI</p> <p>Șeful SAI</p>
Clienți	Gradul de satisfacție a comitetului de audit și a managementului entității	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Evaluarea gradului de satisfacție ▪ Asigurare privind gradul de adecvare a sistemului de control intern ▪ Asigurare privind gradul de adecvare a managementului riscurilor ▪ Cota recomandărilor acceptate ▪ Cota recomandărilor realizate ▪ Modificări efectuate în procesele entității 	<p>Elaborarea chestionarelor adecvate pentru evaluarea gradului de satisfacție.</p> <p>Elaborarea tehnicilor de audit aferente evaluării sistemului de control intern.</p> <p>Elaborarea tehnicilor de audit aferente evaluării managementului riscurilor.</p> <p>Creșterea calității recomandărilor de audit.</p> <p>Intensificarea procesului de monitorizare a implementării recomandărilor de audit.</p> <p>Intensificarea procesului de monitorizare a modificărilor efectuate în procesele entității.</p>	<p>Auditori</p> <p>Auditori</p> <p>Auditori</p> <p>Auditori Șeful SAI</p> <p>Șeful SAI</p>
Activitatea operațională a SAI	Acoperirea riscurilor Conformitatea cu ISPPA	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Nivelul de reducere/eliminare a riscurilor identificate ▪ Îndeplinirea planului de audit intern ▪ Numărul recomandărilor pentru un audit ▪ Evaluarea conformității cu ISPPA 	<p>Introducerea unor pachete software de modelare a proceselor de afaceri.</p> <p>Introducerea software specializat luând în considerare domeniul de activitate a entității și particularitățile de activitate a SAI.</p> <p>Creșterea calității recomandărilor de audit.</p> <p>Introducerea listelor de verificare la întocmirea documentelor.</p>	<p>Auditori</p> <p>Auditori</p> <p>Auditori</p> <p>Auditori</p>

continuare la anexa 13

Potențialul SAI	Dezvoltarea abilităților personalului Susținerea inovațiilor	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Numărul de ore efectuate la perfecționarea profesională ▪ Cota angajaților care dețin certificate profesionale ▪ Numărul metodelor de audit noi utilizate ▪ Numărul riscurilor noi identificate 	<p>Elaborarea unui plan concret de pregătire și perfecționare profesională a angajaților SAI.</p> <p>Susținerea auditorilor care sunt antrenați în obținerea de certificări profesionale, inclusiv acordarea stimulentei financiare.</p> <p>Introducerea în perfecționările profesionale a aspectelor ce țin de metodele progresive de audit.</p> <p>Introducerea unor pachete software de modelare a proceselor de afaceri.</p>	<p>Șeful SAI</p> <p>Comitetul de audit</p> <p>Șeful SAI</p> <p>Auditori</p>
-----------------	---	--	--	---

Sursa: Elaborat de autor după A. Vintilescu ș.a. [111].

Cerințe de bază față de raportarea aferentă evaluării calității auditului intern

Nr. d/o	Cerințe	Comentarii
1	2	3
1	Tipul	Conducătorul SAI trebuie să cunoască părțile interesate de bază, care au nevoie de raportarea auditului intern. Acesta urmează să elaboreze raportarea în funcție de necesitățile părților interesate.
2	Conținutul	Informația este oferită în dependență de necesitățile părților interesate și necesitățile concrete ale entității. Spre exemplu, conținutul raportului față de Comitetul de audit este mai generalizat, dar trebuie să satisfacă necesitatea de supraveghere a activității de audit intern, dar raportul adresat conducerii executive trebuie să fie mai detaliat.
3	Periodicitatea	Periodicitatea prezentării raportării se bazează pe necesitățile părților interesate.
4	Forma	Forma raportării aferente evaluării activității de audit intern trebuie să fie analogică cu alte raportări ale informațiilor cu privire la auditul intern. Forma stabilită a raportării trebuie să corespundă necesităților părților interesate.

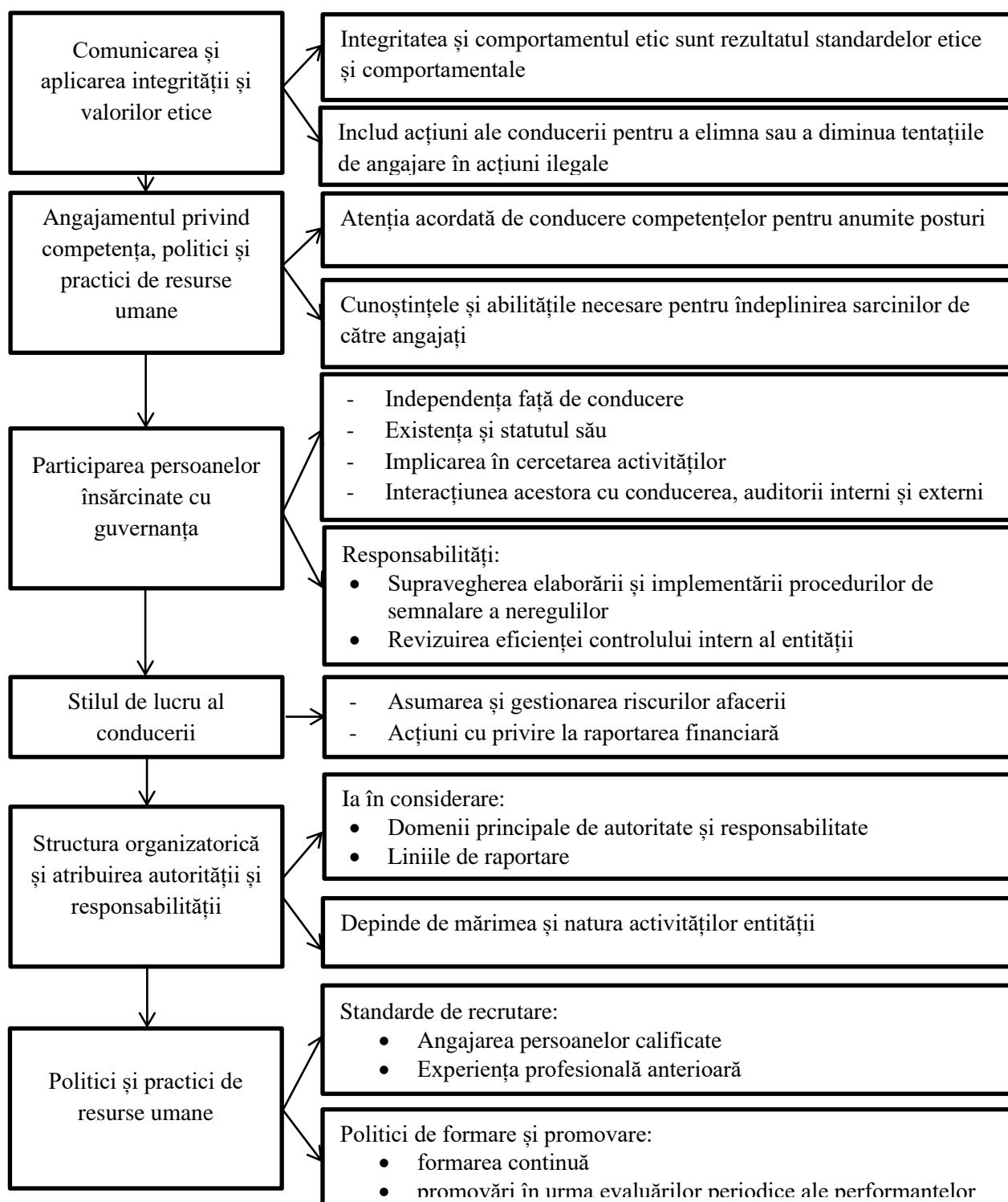
Sursa: Elaborat de autor.

Sinteza prevederilor ISPPA aferente domeniilor principale de activitate ale auditului intern

ISPPA 2100 „Tipul activității”	
Activitatea de audit intern trebuie să evalueze și să contribuie la îmbunătățirea proceselor de guvernare, managementul riscului și controlul organizației	
Tipul activității	Conținuturi de bază
Guvernanța ISPPA 2110	<ol style="list-style-type: none"> 1. Adoptarea deciziilor strategice și operaționale. 2. Supravegherea administrării riscurilor și controalelor. 3. Promovarea unei conduite etice adecvate și a valorilor corespunzătoare în cadrul organizației. 4. Asigurarea unui management eficace al performanței în cadrul organizației și a asumării răspunderii. 5. Comunicarea informațiilor privind riscul și controlul către domeniile din organizație. 6. Coordonarea activităților și comunicarea informațiilor între consiliu, auditorii interni, auditorii externi, alți furnizori de asigurare și conducere.
Managementul riscului ISPPA 2120	<ol style="list-style-type: none"> 1. Obiectivele operaționale sprijină misiunea organizației și sunt corelate cu aceasta. 2. Riscurile semnificative sunt identificate și evaluate. 3. Sunt selectate răspunsurile adecvate la risc, care pun în concordanță riscurile cu apetitul organizației la risc. 4. Informațiile relevante cu privire la riscuri sunt corelate și comunicate în timp util în cadrul organizației, permițând personalului, managementului și consiliului să-și îndeplinească responsabilitățile.
Controlul ISPPA 2130	<ol style="list-style-type: none"> 1. Îndeplinirea obiectivelor strategice ale organizației. 2. Fiabilitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale. 3. Eficacitatea și eficiența operațiunilor și programelor. 4. Protejarea activelor. 5. Conformitatea cu legi, regulamente, politici, proceduri și contracte.

Sursa: Elaborat de autor în baza ISPPA [105].

Elemente relevante în obținerea înțelegerii de către auditor a mediului de control



Sursa: Alcătuit de autor în baza modelului COSO [155] și ISA 315 „Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin înțelegerea entității și a mediului său” [60].

Modelul chestionarului aferent evaluării mediului de control al entității

Componentele mediului de control/întrebări/răspunsul la întrebări/scorul acordat				
Întrebări	Răspunsul la întrebări și scorul acordat			
	3	2	1	0
I. Comunicarea și aplicarea integrității și valorilor etice				
1. Este elaborat la entitate Codul etic aplicabil tuturor angajaților?	Da	Da, este elaborat, dar nu se actualizează periodic.	Se preconizează a fi elaborat.	Nu
2. Angajații cunosc prevederile Codului etic?	Da	Da, dar nu toți cunosc modul de difuzare al acestuia.	Nu sunt cunoscute de toți procedurile de identificare și raportare a încălcărilor acestuia.	Nu
3. Sunt elaborate proceduri concrete de evaluare a abaterilor de la Codul etic, de investigare, de aplicare de măsuri?	Da	Da, dar nu pentru toate prevederile Codului etic.	Da, dar nu există proceduri de aplicare de măsuri.	Nu
4. Conducerea și angajații entității respectă legislația aferentă prevenirii fraudei și corupției?	Da	Da, dar nu toți cunosc în întregime prevederile acesteia.	Da, dar au fost sesizate cazuri unice de fraudă și corupție.	Nu
II. Angajamentul privind competența, politici și practici de resurse umane				
1. Sunt elaborate la entitate proceduri de evaluare a nivelurilor de competențe necesare realizării sarcinilor de către angajați?	Da	Da, dar nu pentru toate posturile.	Da, dar nu sunt aplicate cu regularitate.	Nu
2. Conducerea de la toate nivelele dețin calificări necesare de a îndeplini sarcinile înaintate pentru procesul de management al riscurilor?	Da	Da, dar nu de la toate nivelele entității	Nu toți dețin competențe de evaluare a riscurilor	Nu
3. Există la entitate proceduri de recrutare a persoanelor calificate și experiență profesională?	Da	Da, dar nu pentru toate posturile.	Sunt angajate și persoane fără experiență.	Nu
4. Sunt stabilite politici de formare și promovare a angajaților?	Da	Da, dar nu pentru toate structurile entității	Da, dar nu sunt periodic actualizate.	Nu
III. Participarea persoanelor însărcinate cu guvernarea				
1. Sunt stabilite responsabilitățile persoanelor însărcinate cu guvernarea aferente elaborării și implementării procedurilor de semnalare a neregulilor?	Da	Da, dar nu pentru toate persoanelor însărcinate cu guvernarea.	Da, dar nu întotdeauna persoanele însărcinate cu guvernarea fac față responsabilităților înaintate.	Nu
2. Sunt stabilite responsabilitățile persoanelor însărcinate cu guvernarea de revizuire a eficienței controlului intern al entității?		Da, dar nu la toate nivelele entității.	Da, dar nu toate persoanele date dispun de competențe corespunzătoare.	Nu

continuare la anexa 17

3. Este stabilit modul de interacțiune a persoanelor însărcinate cu guvernanta?	Da	Da, dar nu pentru toate persoanele însărcinate cu guvernanta.	Da, dar nu în toate cazurile interacțiunea este eficientă.	Nu
IV. Stilul de lucru al conducerii				
1. Conducerea entității este implicată în asumarea și gestionarea riscurilor afacerii?	Da	Da, dar nu sunt gestionate toate riscurile afacerii.	Da, dar unele decizii sunt luate cu întârziere.	Nu
2. Modul de luare a deciziilor cu privire la raportarea financiară este unul colectiv?	Da	Da, dar unele decizii sunt luate în mod autoritar.	Sunt situații când entitatea a avut de suferit din cauza unor estimări contabile greșite.	Nu
V. Structura organizatorică, atribuirea autorității și responsabilității				
1. Structura organizatorică este aprobată printr-un document oficial?	Da	Da, dar nu pentru toate structurile entității.	Da, dar nu corespunde necesităților de asigurare cu informații.	Nu
2. Sunt elaborate și aduse la cunoștința personalului fișele de post?	Da	Da, dar nu sunt elaborate pentru toți angajații.	Unele fișe de post nu sunt actualizate luând în considerare modificările în activitățile entității.	Nu
3. Există reglementări interne care stabilesc clar procedurile de desemnare a autorității, responsabilităților și a relațiilor de raportare?	Da	Da, dar nu sunt monitorizate procedurile respective.	Da, dar nu sunt stabilite relațiile de raportare.	Nu

Sursa: Elaborat de autor.

Conținutul conceptului guvernancei corporative

Sursa	Conținutul conceptului
1	2
1. Cadbury Report	Guvernanța corporativă reprezintă sistemul prin care companiile sunt conduse și controlate. Guvernanța corporativă înseamnă acceptarea de către managerii companiilor a drepturilor acționarilor, care sunt de neînstrăinat în fața administratorilor acesteia.
2. IIA	Guvernanța este o combinație de procese și structuri implementate de consiliu în scopul informării, supravegherii, conducerii și monitorizării activităților organizației către atingerea obiectivelor acesteia.
3. Banca Mondială	Guvernanța corporativă reprezintă un set de legi, norme, regulamente și coduri de conduită adoptate în mod voluntar, care permit unei firme să atragă resurse umane și materiale necesare activității sale și-i oferă totodată posibilitatea de a desfășura o activitate eficientă, care să genereze plusvaloare pe termen lung pentru acționari, grupuri de interese și pentru societate în ansamblu.
4. Codul belgian de guvernanță corporativă	Guvernanța corporativă reprezintă reguli prin care firmele sunt controlate și administrate.
5. OECD	Guvernanța corporativă reprezintă: <ul style="list-style-type: none"> ▪ un set de relații între managementul societății, Consiliul de administrație, acționarii săi și alte grupuri de interese în societate; ▪ structura prin care se stabilesc obiectivele societății și mijloacele pentru realizarea acestor obiective și pentru monitorizarea performanțelor; ▪ sistemul de stimulente acordate Consiliului de administrație și conducerii pentru a mări obiectivele care sunt în interesul societății și al acționarilor și pentru a facilita monitorizarea, încurajând în acest fel firmele să-și utilizeze resursele într-un mod cât mai eficient.
6. IFAC	Guvernanța corporativă reprezintă un ansamblu de practici ale Consiliului de administrație și ale managementului executiv, exercitate cu scopul de a asigura direcțiile strategice de acțiune, atingerea obiectivelor propuse, gestiunea riscurilor și utilizarea responsabilă a resurselor financiare.
7. N. Feleagă	Guvernanța corporativă reprezintă un ansamblu de „reguli ale jocului” prin care companiile sunt gestionate intern și supervizate de Consiliul directorilor, cu scopul de a proteja interesele tuturor părților participante.

Sursa: Elaborat de autor după [41; 166; 156; 23; 106; 4; 2].

Modele contemporane de cultură corporativă

Modelul de cultură corporativă	Particularități distinctive/principiile modelului
1	2
1. Continental	<ul style="list-style-type: none"> ▪ punctualitate și acuratețe; ▪ orientare către calitatea muncii; ▪ se apreciază nu modalitatea de soluționare a sarcinilor, dar rezultatul obținut; ▪ responsabilitățile personale sunt puse deasupra concurenței interne; ▪ cadrul formal strict al comunicării în afaceri; ▪ rolul înalt al subordonării; ▪ delimitarea strictă a vieții personale și de afaceri; ▪ ierarhie rigidă; luarea deciziilor la nivelele superioare de management; ▪ lucrul constant asupra propriei persoane în cadrul entității.
2. Americano- englez	<ul style="list-style-type: none"> ▪ orientare la satisfacția calitativă a necesităților consumatorilor; ▪ concurența internă ridicată; ▪ libertatea comunicării informale de afaceri; ▪ încurajarea creativității și spiritului de antreprenoriat; ▪ relații de lungă durată între angajații entității; ▪ motivarea către succes prin formarea unui sistem de valori împărtășite de majoritatea angajaților; ▪ stimularea dezvoltării personale și autocontrolului angajaților; ▪ balanța dintre strategiile rigide ale conducerii superioare și autonomia maximală în realizarea acestora.
3. Japonez	<ul style="list-style-type: none"> ▪ sistemul de angajare pe tot parcursul vieții, ca garanție a stabilității; ▪ prioritate în controlul calității mărfurilor și serviciilor; ▪ colaborarea și interacțiunea tuturor structurilor entității; ▪ selectarea sistematică și utilizarea datelor pentru ridicarea continuă a eficacității economice; ▪ prezența managementului în structurile de producție pentru soluționarea rapidă a problemelor; ▪ promovarea inovațiilor și a calității.
4. Chinez	<ul style="list-style-type: none"> ▪ colectivismul și prioritatea pentru relațiile strânse în echipă; ▪ prezența unui număr mare de nivele ierarhice; ▪ norme și valori, bazate pe abordări ierarhice; ▪ implicarea managerilor în rezolvarea sarcinilor strategice, deseori asociate cu un grad ridicat de risc; ▪ spiritul corporativ al entității stimulează realizarea obiectivelor strategice; ▪ dominanța valorilor recunoașterii, succesului, creșterii în carieră, bunăstării materiale, realizării ambițiilor.

Sursa: Elaborat de autor după R. Iusupov și M. Postaliuk [150].

Particularitățile distinctive ale culturii corporative conform modelului valorilor competitive

Flexibilitate și discreție		Focus intern și integrare	Focus extern și diferențiere
A. Cultura de tip CLAN (colaborativă)	B. Cultura de tip AUTOCRAT (creativă)		
<ul style="list-style-type: none"> ▪ satisfacerea nevoilor angajaților; ▪ promovarea spiritului de echipă și implicarea; ▪ preocuparea permanentă a managementului de dezvoltare a angajaților; ▪ comunicare deschisă; ▪ tipul de lider: părinte, mentor; ▪ valori: implicare, comunicare, dezvoltare; ▪ exemple: firmele japoneze. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ orientare către clienți; ▪ încurajarea asumării riscului; crearea de noi alternative și standarde; ▪ dinamism și flexibilitate; ▪ orientarea spre viitor (anticiparea nevoilor clienților); ▪ tipul de lider: inovator; întreprinzător; ▪ valori: rezultate inovatoare, transformare, agilitate; ▪ Google, Apple. 		
D. Cultura IERARHICĂ (control)	C. Cultura de PIAȚĂ (competiție)		
<ul style="list-style-type: none"> ▪ birocrăție, reguli, proceduri; ▪ siguranța locului de muncă; ▪ atitudine formală cu multe niveluri ierarhice; ▪ axare pe control și detectarea erorilor; ▪ tipul de lider: coordonator, organizator și evaluator; ▪ valori: eficiență, uniformitate; ▪ exemple: entitățile de stat. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ adaptare constantă la piață; ▪ axare pe competitivitate și pe păstrarea spiritului de învingător; ▪ concentrarea pe atingerea obiectivelor; ▪ orientare către client; ▪ tipul de lider: competitiv, motivator; ▪ valori: cotă de piață, atingerea obiectivelor, profitabilitate; ▪ exemple: P&G 		
Stabilitate și control			

Sursa: Elaborat de autor după K.S. Cameron și R.E. Quinn [156].

**Modelul chestionarului utilizat la evaluarea culturii corporative conform modelului
valorilor competitive**

Cultura corporativă se referă la aspecte precum valorile predominante din entitate, lucrurile importante pentru angajații entității, relațiile existente între angajați, modul în care angajații văd performanța, succesul și modul în care percep munca pe care o realizează. Scopul acestui chestionar este să evalueze șase dimensiuni ale culturii corporative.

Nu există răspunsuri corecte sau greșite, de aceea vă rugăm să fiți cât mai sinceri. Informațiile pe care le oferiți vor ajuta la conturarea unei imagini cât mai clare asupra modului în care funcționează entitatea. Chestionarul este anonim și nu conține nici un fel de date de identificare, informațiile pe care le oferiți vor fi folosite doar în scopul cercetării științifice.

Există 6 secțiuni cu câte 4 afirmații cu privire la cultura corporativă a entității. Aveți 100 de puncte la dispoziție pe care trebuie să le distribuiți între cele 4 afirmații. Acordați un număr mare de puncte afirmațiilor care se apropie cel mai mult de situația existentă în entitate, respectiv un număr mic de puncte afirmațiilor care nu corespund aproape deloc cu situația din entitate. După completarea primei coloane cu „Situația actuală”, reluați chestionarul pentru coloana cu „Situația dorită”, care se referă la cum ați dori să fie entitatea din punctul de vedere al culturii corporative. Această situație se dorește a fi una „ideală” și se referă la modul în care entitatea trebuie să fie în viitor. Comparația dintre „Situația actuală” și „Situația dorită” evedențiază posibilele schimbări care ar trebui făcute pentru a ajunge la situația „ideală”.

	Caracteristici dominante	Situația actuală	Situația dorită
A	Entitatea este un loc personal. Toți suntem ca o familie mare. Ne ajutăm reciproc și împărțim sarcinile pe care le avem.	15,36	22,14
B	Entitatea este un loc dinamic. Angajații sunt dispuși să-și asume responsabilități și riscuri atunci când apar oportunități.	19,64	18,93
C	Entitatea este orientată spre atingerea obiectivelor propuse, spre rezultate. Angajații sunt competitivi și orientați spre obținerea de rezultate.	35	31,43
D	Entitatea este un loc clar structurat și bine ierarhizat. Activitățile angajaților din cadrul entității sunt conduse de proceduri formalizate.	30	27,5
	Total	100	100

	Leadershipul organizațional	Situația actuală	Situația dorită
A	Stilul de conducere practicat în entitate se bazează pe susținere, consiliere și ghidare în îndeplinirea sarcinilor.	15,36	22,86
B	Stilul de conducere practicat în entitate încurajează asumarea de riscuri, inovația și exploatarea oricărei oportunități noi.	17,86	20,71
C	Stilul de conducere practicat în entitate pune accent pe concizie, spirit practic și o orientare spre atingerea rezultatelor.	33,57	28,57
D	Stilul de conducere practicat în entitate pune accentul pe coordonare, organizare și eficiență.	33,21	27,86
	Total	100	100

continuare la anexa 21

	Managementul resurselor umane	Situația actuală	Situația dorită
A	Stilul de management utilizat în cadrul entității se caracterizează prin muncă în echipă, consens și implicare.	22,5	22,86
B	Stilul de management utilizat în cadrul entității se caracterizează prin asumarea de riscuri individuale, inovare, libertate și unicitate.	13,21	20,71
C	Stilul de management utilizat în cadrul entității se caracterizează prin competitivitate, standarde de performanță și atingerea obiectivelor stabilite.	39,29	30,71
D	Stilul de management utilizat în cadrul entității este caracterizat de siguranța locului de muncă, conformitate cu regulile existente, predictibilitate și stabilitate în relațiile interumane.	25	25,71
	Total	100	100

	Coeziune organizațională	Situația actuală	Situația dorită
A	Factorii care asigură coeziunea entității sunt loialitatea și încrederea reciprocă. Atașamentul față de entitate este foarte ridicat.	21,43	25
B	Factorii care asigură coeziunea entității sunt dorința comună de inovare și dezvoltare. Este important să ne asumăm riscuri.	18,93	21,07
C	Factorii care asigură coeziunea entității sunt dorința comună de reușită și de atingere a obiectivelor propuse.	24,64	27,5
D	Factorii care asigură coeziunea entității sunt regulile formate și politicile entității. Este important să avem o entitate care funcționează bine.	35	26,43
	Total	100	100

	Orientarea strategică	Situația actuală	Situația dorită
A	La entitate se pune accentul pe dezvoltarea resurselor umane. Valorile dominante sunt încrederea, transparența și implicarea.	18,67	33,57
B	La entitate se pune accentul pe atragerea de noi resurse și crearea de noi provocări. Valorile dominante sunt inovația și căutarea de noi oportunități.	18,93	21,07
C	La entitate se pune accentul pe competitivitate și reușită. Valorile dominante sunt atingerea unor obiective ambițioase și obținerea unei poziții dominante pe piață/sectorul de activitate.	32,4	22,86
D	La entitate se pune accentul pe stabilitate și permanență. Valorile dominante sunt: eficiența, controlul și buna funcționare.	30	22,5
	Total	100	100

	Criterii de performanță	Situația actuală	Situația dorită
A	În entitate performanța este definită din perspectiva dezvoltării resurselor umane, a lucrului în echipă, a implicării și a grijii față de angajați.	22,86	32,5
B	În entitate performanța este definită din perspectiva inovației, a unicității, a folosirii ultimelor tehnologii, a deținerii unei poziții de lider în domeniu.	17,14	19,29
C	În entitate performanța este definită din perspectiva competitivității, a depășirii concurenței. Trebuie să fim cei mai buni.	30,71	21,79
D	În entitate performanța este definită din perspectiva eficienței. Oferirea serviciilor de calitate, costuri reduse, o bună organizare și controlul riguros al tuturor activităților sunt condiții ale succesului.	29,29	26,43
	Total	100	100

Sursa: Elaborat de autor după [156] și în baza informațiilor „Intact Asigurări Generale”

S.A.

Modelul chestionarului aferent auditului stării culturii corporative la entitate

I. Subiecte generale
<p>1.1. Cum explicați noțiunea „cultura corporativă”?</p> <p>a) Eticheta desfășurării măsurilor colective la entitate și comportamentul angajaților la entitate. b) Tradiții stabilite pe parcursul unui timp îndelungat. c) Totalitatea principiilor și regulilor de existență a fiecărui angajat la entitate. d) Nu putem explica, deoarece cultura corporativă nu există.</p> <p>1.2. Cum apreciați cultura corporativă a entității:</p> <p>a) Este unică. b) Este proprie fiecărui departament.</p> <p>1.3. În opinia Dvs., cine trebuie să fie promotorii culturii corporative?</p> <p>a) Conducerea de vârf. b) Managementul de la fiecare nivel. c) Serviciul de cadre. d) Liderii neformali. e) Toți angajații. f) Aceasta pentru noi nu este actual.</p>
II. Sistemul de valori
<p>2.1. Are entitatea D-stră misiunea sa?</p> <p>a) Da; b) Nu.</p> <p>2.2. Există scopul strategic al entității?</p> <p>a) Da; b) Nu.</p> <p>2.3. Există la entitate Codul etic?</p> <p>a) Da; b) Nu.</p> <p>2.4. Se respectă Codul etic?</p> <p>a) Da; b) Nu.</p> <p>2.5. Ați sesizat la entitate încălcări ale Codul etic?</p> <p>a) Da; b) Nu.</p> <p>2.6. Care sunt valorile de bază, care determină cultura corporativă?</p> <p>a) Cinstea. b) Respectul angajaților față de clienți. c) Devotamentul față de entitate. d) Normele morale și etice. e) Îndeplinirea strictă a obligațiilor. f) Atenția asupra problemelor angajaților.</p> <p>2.7. Cum apreciați corespunderea valorilor Dvs. personale valorilor entității?</p> <p>a) 100%; b) 80-100%; c) 60-80%; d) 40-60%; e) 20-40%; f) mai puțin de 20%.</p> <p>2.8. În ce mod angajații sunt informați despre conținutul culturii corporative?</p> <p>a) Află până la angajarea la entitate. b) Află în timpul angajării. c) Află de la alți angajați. d) Află din discuțiile cu managerul. e) Nu află niciodată.</p> <p>2.9. Sunt cunoscute elementele culturii corporative în afara entității?</p> <p>a) Da; b) Nu.</p>

III. Stilul de conducere
<p>3.1. Stilul de conducere este: a) Autoritar; b) Democratic; c) Liberal; d) Mixt.</p> <p>3.2. Cum caracterizați stilul de conducere al entității? a) Neimplicare; b) Strict de afaceri; c) Spontaneitate; d) Echipă.</p> <p>3.3. Care dintre neajunsurile în managementul entității pot fi înlăturate cu ajutorul culturii corporative? a) Lipsa eticii, în legătura cu aceasta pretențiile clienților. b) Lipsa calității muncii prestate, datorită neînțelegerii de către personal a scopurilor propuse. c) Lipsa devotamentului față de entitate, din cauza necorespunderii valorilor personale cu valorile entității. d) Controlul slab al echipei, care se reflectă în calitatea joasă a muncii prestate. e) Conflictelor la entitate. f) Procesul ineficient al primirii și realizării deciziilor manageriale.</p> <p>3.4. La care nivel sunt soluționate conflictele dinre angajați? a) De însiși angajații. b) De către colectiv. c) De către conducere.</p> <p>3.5. Există la entitate practica adunărilor generale a colectivului? a) Da; b) Nu.</p> <p>3.6. Există la entitate practica luării deciziilor colegiale? a) Da; b) Nu.</p> <p>3.7. Care sunt afirmațiile, ce caracterizează stilul de conducere la entitate? a) Angajații se străduie să se realizeze în carieră. b) Instrumentele de bază ale conducerii – convingerea și motivarea. c) Angajații urăsc munca. d) Angajații nu au ambiții. e) Angajații se eschivează de la responsabilități. f) Metoda de bază în conducere – frica și constrângerea.</p>
IV. Sistemele de motivare materială și nematerială
<p>4.1. Care sunt stimulentele de bază ale angajaților pentru a-și îndeplini obligațiile? a) Banii; b) Securitatea; c) Comunicarea; d) Devotamentul față de entitate. e) Mândria pentru entitate; f) Dorința de a deveni lider; g) Dorința de a obține succes. h) Dorința de a fi cu colectivul; i) Cariera; j) Păstrarea tradițiilor.</p> <p>4.2. Depinde remunerarea angajaților de rezultatul muncii acestora? a) Da; b) Nu.</p> <p>4.3. Depinde remunerarea angajaților de rezultatul subdiviziunii în care activează? a) Da; b) Nu.</p> <p>4.4. Depinde remunerarea angajaților de rezultatele entității? a) Da; b) Nu.</p> <p>4.5. Sunt cunoscute criteriile de evaluare a muncii angajaților și principiile de stimulare a muncii? a) Da; b) Nu.</p> <p>4.6. Care este pachetul social acordat de către entitate? a) Acordarea ajutorului material; b) Acordarea biletelor de tratament. c) Altele...</p> <p>4.7. Apreciați pachetul social al entității ca unul suficient? a) Da; b) Nu.</p> <p>4.8. Dispune entitatea de un sistem nematerial de motivare? a) Da; b) Nu.</p> <p>4.9. Cât de des conducerea entității utilizează sistemele de motivare materială și nematerială pentru a impune angajații să lucreze eficient? a) Întotdeauna; b) Aproape întotdeauna; c) Des; d) Uneori; e) Rar; f) În situații de criză. h) Niciodată.</p>

V. Politica de cadre
<p>5.1. Posturile vacante la entitate sunt ocupate: a) De rezerva internă de personal. b) De persoanele din afară. c) În bază de concurs.</p> <p>5.2. Pentru a obține un post vacant este necesar: a) De a fi un profesionist. b) De a fi favorizat. c) De a corespunde cerințelor culturii corporative.</p> <p>5.3. Care este atitudinea colectivului în cazul apariției unui nou angajat? a) Amabilă; b) Abordare de afaceri; c) Indiferentă; d) Negativă.</p> <p>5.4. Există un program special de adaptare a angajaților? a) Da; b) Nu.</p> <p>5.5. Există un proces de evaluare a personalului? a) Da; b) Nu.</p> <p>5.6. În ce mod are loc evaluarea angajaților? a) De către conducător. b) De către o comisie specială. c) De către conducător, colegi.</p> <p>5.7. Poate un angajat să-și planifice cariera în entitate? a) Da; b) Nu.</p> <p>5.8. Entitatea preferă: a) Să crească cadre proprii la entitate; b) De a angaja de pe piață specialiști formați.</p> <p>5.9. Există la entitate un sistem de învățare și dezvoltare profesională? a) Da; b) Nu.</p> <p>5.10. Care principiu este utilizat de către entitate la dezvoltarea angajaților? a) Voluntar; b) Impunere.</p>
VI. Inovațiile
<p>6.1. Sunt salutate la entitate ideile și noile abordări în activitate? a) Da; b) Nu.</p> <p>6.2. Există la entitate practica de a examina inovațiile în lucru prin intermediul întâlnirilor de afaceri, conferințe ale specialiștilor? a) Da; b) Nu.</p>
VII. Relațiile interpersonale în cadrul entității
<p>7.1. Câți angajați din subdiviziunea Dvs. posedă următoarele caracteristici pozitive? a) Colectivism; b) Sensibilitate; c) Calitatea înaltă a muncii; d) Prietenie. e) Devotament față de entitate; f) Stabilitate psihologică în caz de stres.</p> <p>7.2. Câți angajați din subdiviziunea Dvs. posedă următoarele caracteristici negative? a) Lene; b) Refuzul de a-și asuma responsabilități; c) Dezichilibrul emoțional; d) Standarde etice. scăzute e) Lipsa devotamentului față de entitate f) Gândire standard</p> <p>7.3. Există la entitate intrigi? a) Da; b) Nu.</p> <p>7.4. Care sunt mijloacele interne de comunicare în cadrul entității? a) Utilizarea programelor informatice. b) Ziarul corporativ. c) Panoul corporativ. d) Altele...</p> <p>7.5. Există sloganul entității? a) Da; b) Nu.</p> <p>7.6. Exprimă sloganul formulat scopul entității? a) Da; b) Nu.</p>

7.7. Există simbolul entității?

a) Da; b) Nu.

7.8. Este exprimat scopul entității prin intermediul simbolului său?

a) Da; b) Nu.

7.9. Există la entitate un stil vestimentar?

a) Da; b) Nu.

7.10 Există la entitate descrierea istoriei creării acesteia?

a) Da; b) Nu.

7.11. Are entitatea sărbătorile sale?

a) Da; b) Nu.

7.12. Toți angajații participă în cadrul manifestărilor organizate la entitate?

a) Da; b) Nu.

Sursa: Elaborat de autor.

Rolul auditului intern aferent managementului riscului

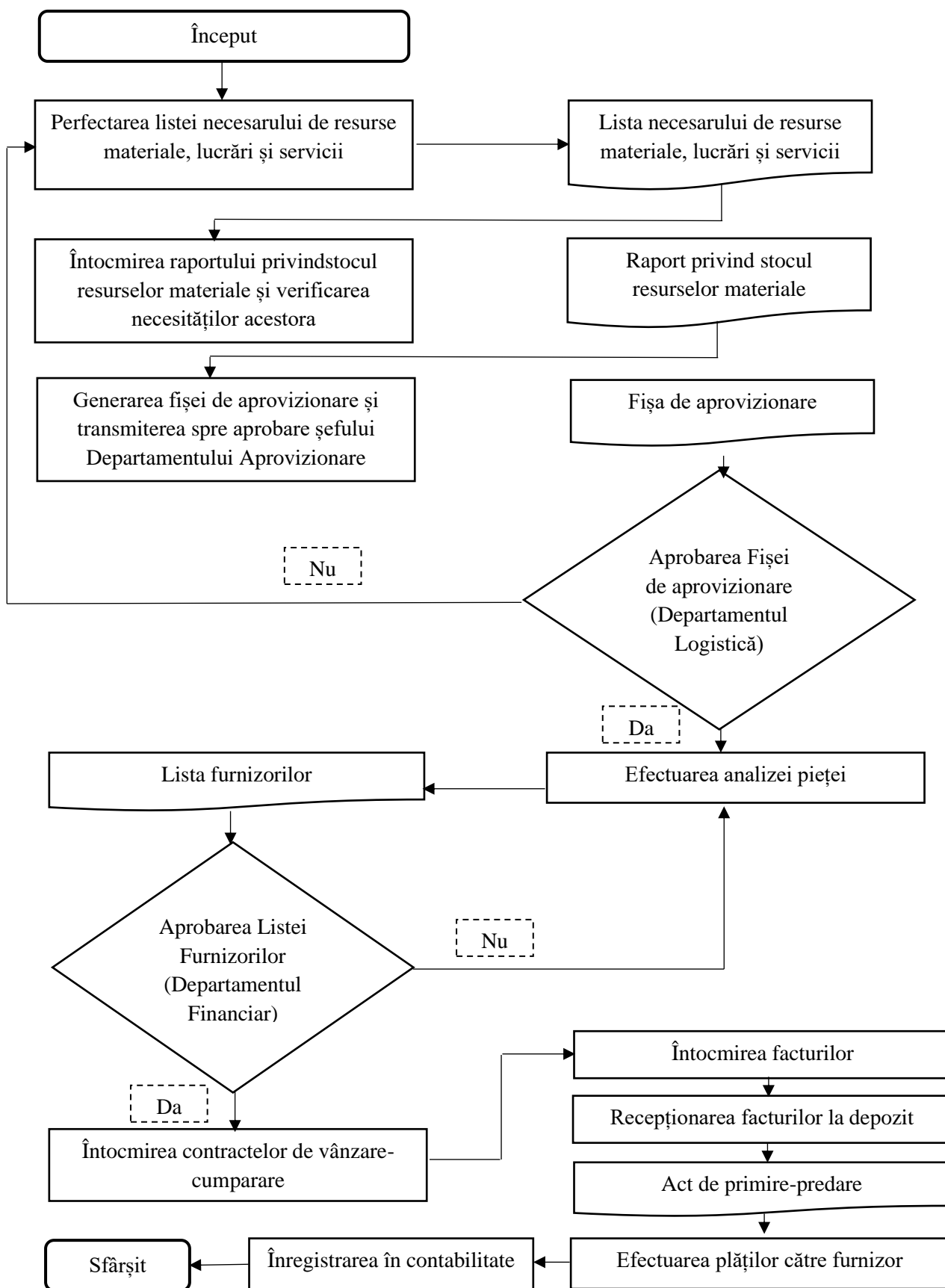
Atribuțiile sistemului de management al riscului	Atribuțiile auditului intern aferente managementului riscului	Rolul auditului intern
1. Elaborarea cadrului de management al riscului	1. Oferirea asigurării cu privire la elaborarea și eficacitatea cadrului de management al riscului. 2. Acordarea consilierii aferente întru stabilirea unei structuri adecvate a managementului riscului la entitate. 3. Acordarea consilierii la elaborarea strategiei managementului riscului la entitate.	Rol de bază Rol legitim Rol legitim
2. Implementarea cadrului de management al riscului	1. Oferirea asigurării privind implementarea cadrului de management al riscului. 2. Acordarea consilierii managementului entității privind funcționarea cadrului de management al riscului.	Rol de bază Rol legitim
3. Implementarea proceselor de management al riscului	1. Revizuirea proceselor de management al riscului. 2. Oferirea asigurării aferente managementului riscului. 3. Facilitarea indentificării și evaluării riscurilor. 4. Oferirea asigurării cu privire la evaluarea corectă a riscurilor.	Rol de bază Rol de bază Rol legitim Rol de bază
4. Consilierea conducerii entității aferente integrării managementului riscului în activitățile entității	Revizuirea și oferirea de asigurare privind angajamentul conducerii aferent managementului riscului: asigurarea resurselor necesare, integrarea în procesele de afaceri ale entității.	Rol de bază
5. Consilierea conducerii cu privire la repartizarea responsabilităților aferente riscurilor	Revizuirea și oferirea de asigurare privind nivelul de cunoștințe al personalului abilitat cu responsabilități de indentificare, analiză, evaluare și gestionare a riscului.	Rol de bază
6. Consilierea conducerii superioare și a managementului entității cu privire la înțelegerea adecvată a informațiilor aferente managementului riscului	Revizuirea și oferirea de asigurare privind informațiile furnizate conducerii superioare și managementului entității.	Rol de bază

continuare la anexa 23

7. Identificarea și evaluarea riscurilor semnificative	Auditarea riscurilor semnificative	Rol de bază
---	------------------------------------	----------------

Sursa: Elaborat de autor după C.-I. Zinca (Voiculescu) și G.-P.Petroianu [112] și Declarației de poziție a IIA [38].

Prezentarea grafică a procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”



Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor S.A. „ALPHA LEASING”.

Descrierea narativă a procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”

Nr.d/o	Activități	Persoana responsabilă	Documentul
1	2	3	4
1	Perfectarea listei necesarului de resurse materiale, lucrări și servicii	Șefii subdiviziunilor	Lista necesarului
2	Întocmirea raportului privind stocul resurselor materiale și verificarea necesităților acestora	Responsabilul din Departamentul Aprovizionare	Raportul privind stocul resurselor materiale
3	Generarea fișei de aprovizionare și transmiterea spre aprobare șefului Departamentului Aprovizionare	Responsabilul din Departamentul Aprovizionare	Fișa de aprovizionare
4	Examinarea și aprobarea fișei de aprovizionare și transmiterea către Departamentul Logistică	Șeful Departamentului Aprovizionare	Fișa de aprovizionare
5	Efectuarea analizei pieței, identificarea potențialilor furnizori, care corespund criteriilor de calitate și preț	Responsabilul din Departamentul Logistică	Oferta furnizorului
6	Negocierea condițiilor contractuale și întocmirea listei furnizorilor	Șeful Departamentului Logistică	Lista furnizorilor
7	Aprobarea listei furnizorilor de către directorul financiar	Directorul financiar	Lista furnizorilor
8	Întocmirea contractelor de vânzare-cumpărare și semnarea acestora	Responsabilul Departamentului juridic	Contractul de vânzare-cumpărare
9	Întocmirea facturii. Include lista resurselor materiale procurate de către persoana responsabilă din entitate, inclusiv conține cantitatea resurselor materiale, prețul și suma totală. Se semnează de către persoanele responsabile.	Furnizorul	Factura
10	Recepționarea resurselor materiale de la furnizor și transportarea lor la depozitul entității	Responsabilul din Departamentul Transport	Factura
11	Verificarea resurselor materiale cu factura și recepționarea acestora în depozit. Se verifică: <ul style="list-style-type: none"> ▪ lista resurselor materiale; ▪ cantitatea indicată în factură 	Depozitarul	Factura, act de primire-predare
12	Efectuarea plății către furnizor	Contabilitatea	Ordin de plată
13	Înregistrarea în evidența contabilă. Resursele materiale se reflectă în registrele contabile prin întocmirea înregistrărilor corespunzătoare	Contabilitatea	Registrul de evidență

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor din S.A. „ALPHA LEASING”.

Categorii de riscuri abordate de auditul intern

Riscuri	Interpretarea riscurilor
1. Risc strategic	Riscul actual sau viitor de afectare negativă a profiturilor și capitalului determinat de schimbări în mediul de afaceri nefavorabile, de implementarea inadecvată a deciziilor sau de lipsa de reacție la schimbările din mediul de afaceri.
2. Risc de piață	Riscul de a înregistra pierderi din cauza fluctuațiilor nefavorabile pe piață a prețurilor (prețul acțiunilor, ratele de dobândă, cursul de schimb valutar).
3. Risc de credit	Riscul manifestat ca urmare a incapacității contrapărții de a-și îndeplini obligațiile integral, nici la scadență și nici la un alt moment viitor.
4. Risc de lichiditate	Riscul actual sau viitor de afectare negativă a profiturilor și capitalului, determinat de incapacitatea entității de a-și îndeplini obligațiile la scadență.
5. Risc operațional	Riscul manifestat ca urmare a erorii umane și/sau a unei nefuncționări a sistemului de comunicație; poate deriva din diverse proceduri operaționale folosite pentru implementarea strategiei.
6. Risc reputațional	Riscul actual sau viitor de afectare negativă a profiturilor și capitalului determinat de percepția nefavorabilă asupra imaginii unei entități de către clienți, furnizori, acționari, investitori sau autorități de supraveghere.
7. Risc de conformitate	Riscul actual sau viitor de afectare negativă a profiturilor și capitalului, care poate conduce la amenzi, rezilierea de contracte sau care poate afecta reputația unei entități, ca urmare a încălcărilor sau neconformității cu cadrul legal și de reglementare, cu acordurile, practicile recomandate sau standardele etice.
8. Risc cibernetic	Este unul din cele mai actuale riscuri în era digitală. Mediul de afaceri este global și foarte interconectat, sporind probabilitatea unei entități de amenințări cibernetice.
9. Riscul spălării banilor	Riscul este determinat de cerințele Directivei 2015/849 a Parlamentului European și a Consiliului din 20 mai 2015 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului, de modificare a Regulamentului (UE) nr.648/2012 al Parlamentului European și al Consiliului și de abrogare a Directivei 2005/60/CE a Parlamentului European și a Consiliului și a Directivei 2006/70/CE a Comisiei. Fiecare entitate trebuie să facă o analiză de risc a clienților atunci când încheie o afacere și trebuie să aplice o serie de măsuri de cunoaștere.
10. Risc de mediu	Riscul dat are ca principală sursă de apariție reglementările privind securitatea muncii sau cu privire la poluare.

Sursa: Elaborat de autor după [48; 46;149].

Matricea de evaluare a expunerii la risc

Impactul	Ridicat	Monitorizare/ Diminuare	Diminuare	Diminuare
	Moderat	Tolerare	Monitorizare/ Diminuare	Diminuare
	Scazut	Tolerare	Tolerare	Monitorizare / Diminuare
		Scăzută	Medie	Ridicată
		Probabilitatea		

**Nivelul
toleranței la risc**

Sursa: Elaborat de autor după [46; 73; 22].

**Particularități de aplicare a strategiilor de răspuns la risc aferente etapei managementului
riscurilor – Atitudinea față de riscuri**

Strategii de risc
Transferarea (externalizarea)
Acest tip de răspuns la risc constă în încredințarea gestionării riscului unui terț care are expertiza necesară gestionării aceluși risc, încheindu-se în acest scop un contract. Scopul strategiei – pe de o parte, micșorarea expunerii entității, iar pe de altă parte, gestionarea eficientă a riscului de către un terț specializat. Această strategie este benefică mai ales în cazul reducerii riscurilor financiare și patrimoniale. Anumite riscuri nu sunt integral transferabile, spre exemplu riscurile legate de reputație. Relațiile cu o terță parte, către care riscul este transferat, trebuie gestionate cu mare atenție pentru a se asigura succesul transferului riscului.
Acceptarea (tolerarea) riscurilor
Acest tip de răspuns la risc constă în neluarea unor măsuri de control al riscurilor și este adecvat pentru riscurile inerente a căror expunere este mai mică decât toleranța la risc. Strategia dată este recomandată pentru riscurile cu expunere scăzută. În cazul riscurilor cu expunere medie sau mare, acceptarea riscurilor este inadecvată și, de aceea, în astfel de situații, opțiunea trebuie temeinic justificată.
Diminuarea (atenuarea, tratarea) riscurilor
Atitudinea față de riscuri sub forma diminuării/tratării/atenuării este luată în cele mai dese cazuri și față de cele mai multe riscuri. Scopul tratării este că, în timp entitatea continuă să desfășoare activitatea care a generat riscul, este implementată o activitate de control, pentru a menține riscul în limitele acceptabile – zona verde a matricei riscurilor.
Evitarea (eliminarea) riscurilor
Această strategie de răspuns la risc constă în evitarea (eliminarea) activităților sau circumstanțelor care generează riscurile. În cazurile în care posibilitatea de evitare a riscului este redusă, acest tip de răspuns poate duce la închiderea entității sau la sistarea activității care implică acest risc.

Sursa: Elaborat de autor în baza [46; 73].

Anexa 29. Regulamentul intern cu privire la organizarea și desfășurarea procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”

Aprobat	Conducătorul entității	Data	Semnătura
Coordonat	Șeful Departamentului Aprovizionare		
	Șeful Departamentului Logistică		
	Șeful Departamentului Financiar		
	Șeful Departamentului Juridic		
	Șeful Departamentului Transport		
	Contabilul-șef		
Cuprins:			
<p>I. Dispoziții generale</p> <p>II. Scopul</p> <p>III. Domeniul de aplicare</p> <p>IV. Terminologia utilizată</p> <p>V. Descrierea activităților și stabilirea responsabilităților</p> <p>VI. Dispoziții finale</p>			
I. Dispoziții generale			
<p>1.1. Regulamentul cu privire la organizarea și desfășurarea procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări” (în continuare Proces) reprezintă un act normativ intern al entității, care reglementează organizarea, desfășurarea activităților și stabilirea responsabilităților aferente acestora.</p> <p>1.2. Regulamentul dat nu poate cuprinde prevederi care contravin legislației în vigoare și clauzelor contractului colectiv de muncă.</p> <p>1.3. Prezentul Regulament se aplică tuturor persoanelor implicate în Proces. Familiarizarea fiecărei persoane implicate cu conținutul Regulamentului se înfăptuiește individual, confirmarea familiarizării fiind operată prin depunerea semnăturii în Lista persoanelor familiarizate cu Regulamentul dat, anexă la prezentul.</p>			
II. Scopul			
<p>Regulamentul stabilește activitățile de organizare și desfășurare a aprovizionării entității cu resurse materiale, lucrări și servicii, în scopul asigurării unui proces eficient de aprovizionare, reglementând:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ activitățile aferente procesului; ▪ stabilirea persoanelor implicate; ▪ responsabilitățile persoanelor implicate; ▪ documentația aferentă procesului. 			
III. Domeniul de aplicare			
<p>3.1. Prezentul Regulament este un document de uz intern, acțiunile căruia se extind asupra tuturor departamentelor entității, implicate în procesul de aprovizionare cu resurse materiale, lucrări și servicii.</p> <p>3.2. Prevederile Regulamentului stau la baza elaborării fișelor de post ale persoanelor antrenate în procesul de aprovizionare a entității cu resurse materiale, lucrări și servicii.</p>			
IV. Terminologia aplicată			
<p>Aprovizionare – procurare de bunuri, lucrări și servicii pentru necesitățile entității.</p> <p>Activitate – acțiunea sau pasul întreprins pentru transformarea intrărilor/resurselor unui proces în ieșiri/produse.</p> <p>Bunuri – bunuri de orice aspect, obiecte ale schimbului prin intermediul vânzării-procurării</p> <p>Contract de vânzare-cumpărare – contract cu titlu oneros, încheiat în scris între entitate și furnizor, care are ca obiect procurarea de bunuri, executarea de lucrări sau prestarea de servicii în sensul prezentului Regulament.</p> <p>Furnizor – persoană fizică sau juridică care furnizează diverse bunuri.</p> <p>Proces de afaceri - ansamblu de activități sau sarcini conexe, ce au un punct de început și unul final, clar definite.</p> <p>Lucrări – orice lucrări legate de construcție, reconstrucție și reparație, montare și instalare a sistemelor etc.</p> <p>Servicii – orice servicii legate de efectuarea unor acțiuni sau activități de către prestator în favoarea entității.</p>			
V. Descrierea activităților și stabilirea responsabilităților			
<p>5.1. Participanții implicați în Proces reprezintă:</p>			

▪ Departamentul Aprovizionare; Departamentul Logistică; Departamentul Financiar; Departamentul Juridic; Departamentul Transport; Contabilitatea; Subdiviziunile structurale ale entității care beneficiază de resurse materiale, lucrări și servicii; Serviciul de Depozitare.

5.2. Punctul de începere a Procesului reprezintă determinarea necesarului de resurse materiale, lucrări și servicii. Punctul de finalizare – înregistrarea în evidența contabilă a bunurilor.

5.3. Activitățile incluse în Proces reprezintă:

5.3.1. Determinarea necesarului de resurse materiale, lucrări și servicii. Responsabilii de activitatea dată sunt șefii subdiviziunilor structurale ale entității, care beneficiază de bunuri. Atribuțiile de bază ale acestora includ perfectarea oportună a listei necesarului și transmiterea ei către Departamentul Aprovizionare.

5.3.2. Determinarea stocului de resurse materiale și compararea cu necesitățile de aprovizionare. Responsabili de activitatea dată sunt angajații Departamentului Aprovizionare. Atribuțiile de bază ale acestora includ întocmirea raportului privind stocul de resurse materiale și compararea acestuia cu necesitățile de aprovizionare.

5.3.3. Generalizarea datelor privind necesitățile de aprovizionare. Responsabili de activitate – angajații Departamentului Aprovizionare, care urmează să întocmească Fișa de aprovizionare de formă corespunzătoare și s-o transmită spre aprobare șefului Departamentului Aprovizionare.

5.3.4. Examinarea și aprobarea Fișei de aprovizionare. Activitatea dată este efectuată de către șeful Departamentului Aprovizionare, care urmează să transmită Fișa către Departamentul Logistică.

5.3.5. Analiza pieței, identificarea potențialilor furnizori. Responsabili de activitate sunt angajații Departamentului Logistică. În acest scop, angajații în mod colegial, analizează ofertele primite de la furnizori, studiază condițiile formate pe piață și în baza criteriilor prestabilite efectuează evaluarea furnizorilor. Evaluarea furnizorilor este efectuată în baza unei metode determinate colegial de către angajații Departamentului și se aplică pentru toți furnizorii de bunuri, lucrări și servicii.

5.3.6. Negocierea condițiilor contractuale. Este efectuată de către șeful Departamentului Logistică. Rezultatul activității date reprezintă întocmirea listei finale a furnizorilor, antreprenorilor și prestatorilor de servicii care va fi transmisă spre aprobare directorului Financiar.

5.3.7. Examinarea și aprobarea listei furnizorilor, antreprenorilor și prestatorilor de servicii. Responsabil de această activitate este șeful Departamentului Financiar al entității.

5.3.8. Întocmirea contractelor de vânzare-cumpărare. Responsabili de activitatea dată sunt angajații Departamentului Juridic. Atribuțiile de bază ale acestora includ întocmirea oportună și corectă a contractelor, de asemenea asigurarea semnării lor de către ofertanți.

5.3.9. Transferarea numerarului către furnizor, antreprenori și prestatori de servicii. Responsabili de această activitate sunt angajații Contabilității entității. Atribuțiile de bază ale acestora includ perfectarea corectă și la timp a documentelor de plată și efectuarea transferului.

5.3.10. Recepționarea bunurilor de la furnizor și transportarea lor la entitate. Este efectuată de către angajații Departamentului Transport al entității. Angajații poartă responsabilitate de integritatea bunurilor în timpul transportării lor de la furnizor la depozitul entității.

5.3.11. Recepționarea resurselor materiale la depozitul entității. Responsabil de activitatea dată este depozitarul. Atribuțiile de bază ale acestuia includ verificarea bunurilor primite și înregistrarea lor în documentația de la depozit.

5.3.12. Recepționarea lucrărilor și serviciilor prestate. Este înfătușită de către o comisie în componența căreia intră angajații Departamentului Aprovizionare, Departamentului Logistică și angajații subdiviziunilor structurale, care beneficiază de lucrări și servicii.

5.3.13. Înregistrarea resurselor materiale, lucrărilor și serviciilor în evidența contabilă a entității. Este efectuată de angajații Contabilității. Angajații sunt responsabili de înregistrarea corectă și la timp a bunurilor în registrele contabile și reflectarea lor în situațiile financiare ale entității.

VI. Dispoziții finale

Persoanele responsabile de achiziționarea resurselor materiale, lucrări și servicii pentru necesitățile entității poartă răspundere materială și civilă pentru încălcarea prevederilor prezentului Regulament, corespunzător gravității încălcărilor comise și în conformitate cu legislația în vigoare.

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor S.A. „ALPHA LEASING”.

Fișa de evidență a riscului – Selectarea celui mai neoptimal furnizor din cadrul procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”

1. Descrierea riscului
<p>Procesul de afaceri – Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări Obiectivele procesului – Asigurarea completă și complexă cu resurse materiale, lucrări și servicii la calitatea cerută, la un preț corespunzător și la momentul potrivit, care să permită realizarea obiectivelor strategice ale entității Departamentul – Departamentul Logistică Activitatea din cadrul procesului – Efectuarea analizei pieței, identificarea potențialilor furnizori, care corespund criteriilor de calitate și preț Riscul – Selectarea celui mai neoptimal furnizor Categoria de risc – Risc operațional Cauza riscului – Analiza insuficientă a pieței, neefectuarea evaluării furnizorilor în cazul tranzacțiilor semnificative</p>
2. Evaluarea riscului
<p>Nivelul de probabilitate – Mediu (2 puncte). S-a întâmplat de câteva ori în ultimii 3 ani Impactul produs de risc – Ridicat (3 puncte). Cu impact major asupra activităților și îndeplinirii obiectivelor și/sau impact financiar major Expunerea la risc – 6 puncte, corespunzător zonei roșii din matricea de evaluare a expunerii la risc Nivelul de tolerare – Intolerabil. Necesită activități de control urgente</p>
3. Activitățile de control
<p>I. Elaborarea Regulamentului intern cu privire la organizarea și desfășurarea procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”. Responsabili – șefii Departamentului Aprovizionare și Departamentului Logistică. II. Hotărârea despre selectarea furnizărilor în cazul tranzacțiilor semnificative trebuie să fie luată colegial. Responsabili – șefii Departamentului Aprovizionare și Departamentului Logistică. III. Evaluarea furnizărilor în cazul tranzacțiilor semnificative. Responsabili – angajații Departamentului Logistică. IV. Aprobarea de către directorul Financiar a listei furnizorilor. Responsabil – directorul Financiar.</p>
4. Evaluarea riscului rezidual
<p>Nivelul de probabilitate – mediu (2 puncte) Impactul riscului – scăzut (1 punct) Expunerea la risc – 2 puncte (zona verde a matricei de evaluare a expunerii la risc) Nivelul toleranței – tolerabil Riscul rezidual=toleranța la risc (2 puncte)</p>

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor S.A. „ALPHA LEASING”.

Modelul Registrului riscurilor

Obiectiv	Riscul inerent	Impact RI	Probabilitate RI	Expunere la RI	Activități de control	Impact RR	Probabilitate RR	Nivelul RR	Responsabili	Ultima revizuire
1	2	3	4	5=(3*4)	6	7	8	9=(7*8)	10	11
Procesul		Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări								
Activități		Efectuarea analizei pieței, identificarea potențialilor furnizori, care corespund criteriilor de calitate și preț								
Asigurarea completă și complexă cu resurse materiale, lucrări și servicii	Selectarea celui mai neoptimal furnizor	Ridicat (3 p.)	Medie (2 p.)	Mare (6 p.)	1.Elaborarea Regulamentului aferent procesului. 2. Luarea colegială a hotărârii privind selectarea furnizorilor. 3. Evaluarea furnizorilor. 4.Aprobarea listei furnizorilor.	Scăzut (1 p.)	Medie (2 p.)	Mic (2 p.)	Departamentul Logistică	Trimestrul IV, 2020

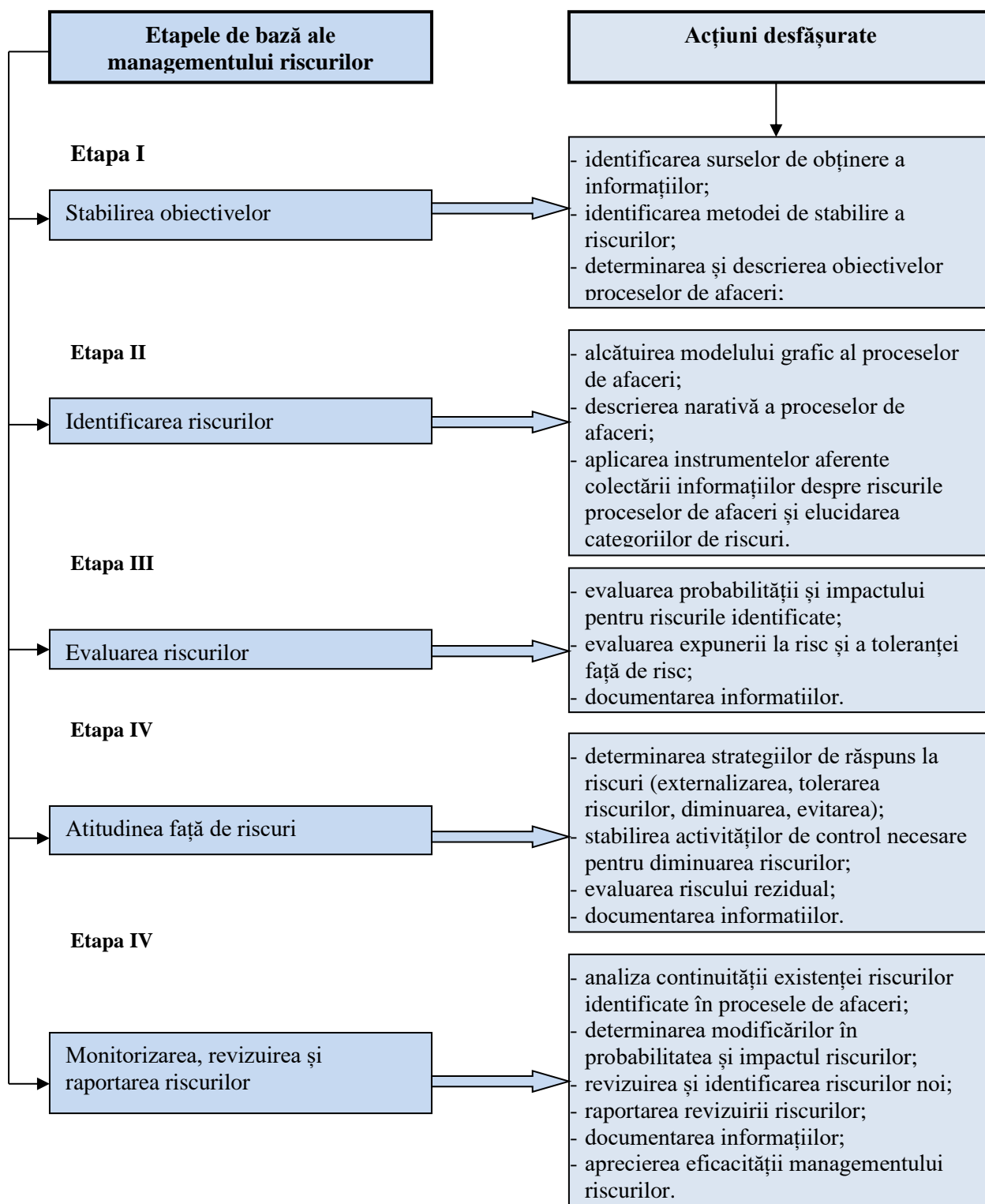
Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor S.A. „ALPHA LEASING”.

Modelul chestionarului utilizat la evaluarea eficacității managementului riscurilor

Etapile managementului riscurilor/întrebări/răspunsuri			
Întrebări	Răspuns		Notă
	Da	Nu	
I. Stabilirea obiectivelor			
1. Sunt stabilite obiectivele proceselor de afaceri?	√		
2. Este identificată metoda de stabilire a obiectivelor proceselor de afaceri?		√	
3. Obiectivele proceselor de afaceri sunt corelate cu obiectivele strategice ale entității?	√		
4. Este efectuată descrierea proceselor de afaceri?		√	
II. Identificarea riscurilor			
1. Sunt identificate riscurile procesului de afaceri?	√		
2. Sunt identificate cauzele apariției riscurilor aferente proceselor de afaceri?	√		
3. Sunt corelate riscurile identificate cu obiectivele procesului de afaceri?		√	
4. Identificarea riscurilor poartă un caracter continuu la entitate?		√	
5. Sunt stabilite procedurile de documentare a riscurilor identificate?	√		
III. Evaluarea riscurilor			
1. Sunt evaluate impactul și probabilitatea de apariție a riscurilor?	√		
2. Este efectuată prioritizarea riscurilor în funcție de expunerea la risc?	√		
3. Este determinat nivelul toleranței la riscuri?	√		
4. Sunt documentate riscurile evaluate?	√		
IV. Atitudinea față de riscuri			
1. Este stabilită reacția de răspuns la riscurile procesului?	√		
2. Sunt determinate activitățile de control pentru riscurile identificate și evaluate?	√		
3. Activitățile de control stabilite sunt funcționale?		√	
4. Activitățile de control stabilite sunt suficiente?	√		
5. Sunt documentate reacțiile de răspuns la riscuri?	√		
V. Monitorizarea, revizuirea și raportarea riscurilor			
1. Este efectuată monitorizarea continuă a riscurilor?	√		
2. Sunt revizuite în mod permanent riscurile identificate?		√	
3. Este efectuată raportarea riscurilor în cadrul entității în timp util?	√		
4. Sunt documentate monitorizarea, revizuirea și raportarea riscurilor?		√	

Sursa: Elaborat de autor în baza informațiilor S.A. „ALPHA LEASING”.

Algoritm de abordare a riscurilor pentru procesele de afaceri de către SAI



Sursa: Elaborat de autor.

ALPHA LEASING Societate pe Acțiuni

IDNO: 1020605000862, Adresa juridică: str.Ion Creangă, nr.52, of.63, mun.Hîncești MD-3401
capital social: 3 500 000 MDL, IBAN: MD59AG000000022513993430
BC Moldova-Agroindbank S.A., AGRNMD2X435

**Certificat de implementare
a rezultatelor investigațiilor științifice
ale tezei de doctor în economie a dnei Petreanu Elena cu tema:
„Perfecționarea tehnicilor de audit intern în sectorul corporativ al Republicii Moldova”**

Prin prezentul certificat „ALPHA LEASING” S.A. aprobă rezultatele cercetărilor efectuate și confirmă implementarea recomandărilor bazate pe acestea la entitate, după cum urmează:

- utilizarea tobloului de bord la evaluarea auditului intern;
- aplicarea chestionarului privind gradul de satisfacție a Comitetului de audit aferent activității de audit intern;
- aprobarea Regulamentului intern cu privire la organizarea și desfășurarea procesului de afaceri „Aprovizionarea cu resurse materiale, servicii și lucrări”;
- implementarea fișei de evaluare a furnizorilor în cazul tranzacțiilor semnificative, fișei de evidență a riscului și registrului riscurilor;
- aplicarea chestionarului de evaluare a eficacității managementului riscurilor.

Recomandările sus-menționate vor contribui la perfecționarea tehnicilor de evaluare a activității de audit intern, precum și la perfecționarea evaluării managementului riscurilor de către auditul intern, iar formularele de documente elaborate vor fi adoptate și utilizate în activitatea entității.

Administrator
S.A. „Alpha Leasing”



ACT

privind implementarea rezultatelor științifice
din teza de doctor în economie a dnei Petreanu Elena,
TEMA: „PERFECTIONAREA TEHNICILOR DE AUDIT INTERN ÎN
SECTORUL CORPORATIV AL REPUBLICII MOLDOVA”

Prin prezentul act Compania „Intact Asigurări Generale” S.A. confirmă implementarea în practica de audit intern a următoarelor rezultate ale investigațiilor științifice ale dnei Petreanu Elena:

- ✦ tehnica de evaluare a eficacității mediului de control prin intermediul indicatorilor calitativi;
- ✦ modelul chestionarului de evaluare al mediului de control al entității;
- ✦ metoda valorilor competitive, care este utilizată pentru diagnosticul tipului de cultură corporativă, ca element de bază al guvernancei corporative;
- ✦ modelului chestionarului utilizat la evaluarea culturii corporative conform metodei valorilor competitive;
- ✦ modelul chestionarului aplicat în cadrul auditului culturii corporative, ce permite obținerea informațiilor ce țin de nivelele culturii corporative: manifestările vizibile, valorile declarate și convingerile entității; valorile declarate și convingerile personalului.

Aplicarea practică a recomandărilor nominalizate contribuie la perfecționarea controlului intern, de asemenea a guvernancei corporative prin prisma evaluării unei direcții importante a acesteia – cultura corporativă.



Director general al Companiei
„Intact Asigurări Generale” S.A.

Călin TOMULEȚ



**ACT PRIVIND IMPLEMENTAREA
REZULTATELOR ȘTIINȚIFICE DIN TEZA DE DOCTOR ÎN ECONOMIE A DNEI
PETREANU ELENA**

Facultatea Științe Economice, Universitatea de Stat din Republica Moldova confirmă că au fost implementate în cadrul cursului și seminarelor la disciplina „Audit intern” următoarele rezultate ale investigațiilor științifice ale dnei Petreanu Elena:

- programul de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern;
- modelul chestionarului privind gradul de satisfacție a Comitetului de Audit aferent activității de audit intern;
- modelul Cartei procesului de elaborare a indicatorilor utilizați la evaluarea activității de audit intern;
- modelul tabloului de bord utilizat la evaluarea calității activității de audit intern;
- tehnica de evaluare a eficacității mediului de control;
- modelul chestionarului de evaluare a mediului de control al entității;
- modelul fișei de evaluare a furnizorilor în cadrul tranzacțiilor semnificative;
- modelul fișei de evidență a riscului și registrul riscurilor;
- modelul chestionarului de evaluare a eficacității managementului riscului.

Aplicarea recomandărilor expuse permite de a îmbunătăți aspectele teoretice și formarea deprinderilor practice aferente activității de audit intern studenților specialității „Contabilitate”, fapt ce contribuie la asigurarea corespunderii cerințelor actuale și de perspectivă a pieței muncii locale și internaționale.

Decanul Facultății Științe Economice



Hămuraru Maria, dr., conf.univ.



100621 Nr. 0017-09/2004

**CERTIFICAT DE IMPLEMENTARE
A REZULTATELOR ȘTIINȚIFICE ALE TEZEI DE DOCTOR A DNEI PETREANU
ELENA CU TEMA „PERFEȚIONAREA TEHNICILOR DE AUDIT INTERN ÎN
SECTORUL CORPORATIV DIN REPUBLICA MOLDOVA”**

Prin prezentul certificat S.A. „RED-NORD” confirmă relevanța implementării în activitatea Serviciului Audit Intern a următoarelor rezultate ale cercetărilor științifice ale dnei Petreanu Elena realizate în cadrul tezei de doctorat:

- programul de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern;
- modelul Cartei procesului de elaborare a indicatorilor utilizați la evaluarea activității de audit intern;
- modelul tabloului de bord utilizat la evaluarea calității activității de audit intern


Considerăm că aplicarea în practică a recomandărilor nominalizate va asigura eficiențierea activității Serviciului de Audit Intern și facilita îndeplinirea atribuțiilor Comitetului de Audit, prin asimilarea tehnicilor moderne de evaluare a calității activității de audit intern.

Director general



Vitalie Prisacaari

Ex.


Director financiar
Gh. Timofii

DECLARAȚIA PRIVIND ASUMAREA RĂSPUNDERII

Subsemnata, Petreanu Elena, studenta doctorandă a Școlii Doctorale de Științe Economice la Universitatea de Stat din Moldova, declar pe răspundere personală că teza de doctorat este elaborată doar de mine, pe baza efortului personal de cercetare și redactare. În cadrul lucrării precizez sursa tuturor ideilor, datelor și formulărilor care nu îmi aparțin, conform normelor de citare a surselor și respectării legislației privind drepturile de autor. Declar că toate afirmațiile din lucrare referitoare la datele și informațiile analizate, la metodele prin care acestea au fost obținute și la sursele din care le-am obținut sunt adevărate.

Conștientizez că, în caz contrar, urmează să suport consecințele în conformitate cu legislația în vigoare.

Petreanu Elena



Data 01.06.2021

INFORMAȚII PERSONALE

Elena Petreanu, lector universitar

📍 10/13, Bogdan-Voievod, MD2049, Chisinau (Republica Moldova)

📠 (+373) 22 57 777580 📞 (+373) 22 497609 📠 069589128

✉️ epetreanu@mail.ru

EXPERIENȚA PROFESIONALĂ

11/09/2011-prezent

Lector universitar

Universitatea de Stat din Moldova, Chisinau (Republica Moldova)

05/04/1995-10/11/1996

Contabil-șef

SRL ATAI

01/09/1994-22/08/2011

Lector superior universitar

Universitatea Agrară de Stat din Moldova, Chisinau (Republica Moldova)

EDUCAȚIE ȘI FORMARE

04/06/2021

Masa rotundă/Certificat de participare

Transformarea profesiei contabile și de auditor sub influența digitalizării și globalizării

USM, Facultatea Științe Economice, Departamentul Contabilitate și Informatică Economică

Durata 2 ore

31/03/2021-13/04/2021

Program de formare continuă

Instruirea în contextul digitalizării mediului academic

Atelierul Cercetarea în era digitală

30 de ore (1 credit), inclusiv 10 ore contact direct

Certificat de participare nr.0342/2021 din 13.04.2021

23/03/2021-06/04/2021

Program de formare continuă

Instruirea în contextul digitalizării mediului academic

Atelierul Starea de bine în contextul instruirii digitalizate

60 de ore (2 credite), inclusiv 16 ore contact direct

Certificat de participare nr.0268/2021 din 06.04.2021

05/02/2021, 15/02/2021

Runda de dezbateri/ certificat de participare

Utilizarea UNA.md în activitățile de instruire a studenților

USM, Departamentul Contabilitate și Informatică Economică și UNISIM SOFT

Durata 4 ore

11/01/2016-11/01/2021

Doctorat

Calificarea/specialitate Contabilitate; audit; analiză economică

USM, Școala Doctorală de Științe Economice

04/12/2020-05/12/2020

Seminar de formare a competențelor manageriale/certificat de participare

Proiectul Assurance Qualite et Gouvernance Universitair: "La consolidation de la capacite et de la fonctionnalite du systeme institutionnel de management de la qualite dans l'Universite d'Etat de Moldova"

14/11/2021	<p>Durata 20 de ore</p> <p>Seminar/certificat de participare</p> <p>Seminarul ”Strategies d’amelioration de la qualite des etudes dans le cadre de la faculte de Contabilite de IAEEM”</p> <p>Lagence Universitaire de la Francophonie (AUF) – Academie d’Etudes Economiques de Moldova (AEEM)</p>
04/11/2019-11/04/2019	<p>Modulul de formare profesională</p> <p>Branding personal și profesional</p> <p>30 de ore (1 credit), inclusiv 8 ore auditoriale</p> <p>Certificat de participare nr.5637/19 din 24.04.2019</p>
16/02/2017	<p>Masa rotundă/Certificat de participare</p> <p>Metode de recunoaștere și tehnici de evaluare a elementelor patrimoniale, necesitatea deprecierei activelor entității și impactul acestora asupra calității situațiilor financiare</p> <p>USM, Facultatea Științe Economice, Departamentul Contabilitate și Informatică Economică</p> <p>Durata 3 ore</p>
15/09/2016	<p>Masa rotundă/Certificat de participare</p> <p>Dezvoltarea contabilității și a profesiei contabile în contextul implementării Acordului de asociere dedicat celei de-a 25-a aniversări a ASEM-ului</p> <p>ASEM, catedra Contabilitate și Audit</p> <p>Durata 3 ore</p>
24/11/2017	<p>Masa rotundă/Certificat de participare</p> <p>Provocările profesiei contabile</p> <p>USM, Facultatea Științe Economice, Departamentul Contabilitate și Informatică Economică</p> <p>Durata 3 ore</p>
28/11/2016	<p>Masa rotundă/Certificat de participare</p> <p>Supravegherea activității de audit-oportunitate pentru RM</p> <p>USM, Facultatea Științe Economice, Departamentul Contabilitate și Informatică Economică</p> <p>Durata 3 ore</p>
18/11/2016	<p>Seminar de instruire/Certificat de participare</p> <p>Inițiative pentru consolidarea educației în domeniul contabilității și auditului</p> <p>Centrul pentru Reforma Raportării Financiare al Băncii Moldiale ca parte a proiectului regional STAREP în cooperare cu ASEM și USM</p> <p>Durata 6 ore</p>
26/02/2015	<p>Masa rotundă/Certificat de participare</p> <p>Analiza datelor economico-statistice și financiar-bancare; cazul RM</p> <p>USM, Facultatea Științe Economice, catedra Finanțe și Bănci</p> <p>Durata 3 ore</p>
26/03/2015	<p>Masa rotundă/Certificat de participare</p> <p>Politici și strategii de asigurare a calității auditului financiar conform reglementărilor actuale</p> <p>USM, Facultatea Științe Economice, catedra Contabilitate și Informatică Economică</p> <p>Durata 3 ore</p>
13/05/2015-14/05/2015	<p>Seminar de instruire/Certificat de participare</p> <p>Seminar de instruire în domeniul Auditului</p> <p>Centrul pentru Reforma Raportării Financiare al Băncii Mondiale (CFRR) ca parte a proiectului regional STAREP în colaborare cu Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova</p> <p>Durata 8 ore</p>
15/05/2014–16/05/2014	<p>Seminar de instruire/Certificat de participare</p>

23/09/2014	<p>Seminar de instruire în domeniul Auditului Centrul pentru Reforma Raportării Financiare al Băncii Mondiale (CFRR) ca parte a proiectului regional STAREP în colaborare cu Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova Durata 8 ore Masa rotundă/Certificat de participare Oportunități de finanțare și spijin european pentru cercetare, inovare și creștere economică în RM USM, Facultatea Științe Economice, catedra Finanțe și Bănci Durata 3 ore</p>
27/11/2014	<p>Masa rotundă/Certificat de participare Managementul în domeniul serviciilor publice: modalități de organizare și bune practici USM, Facultatea Științe Economice, catedra Business și administrare Durata 3 ore</p>
18/12/2014	<p>Masa rotundă/Certificat de participare Analiza datelor economici-statistice și financiar-bancare; cazul RM USM, Facultatea Științe Economice, catedra Finanțe și Bănci Durata 3 ore</p>
/04/2013–10/04/2013	<p>Seminar de instruire/Certificat de participare Seminar de instruire în domeniul Auditului Programul regional REPARIS – Calea spre Europa: Program de Reformă a Contabilității și Fortificare Instituțională Banca Mondială în colaborare cu Ministerul Finanțelor al Republicii Moldova Durata 8 ore</p>
19/12/2013	<p>Masa rotundă/Certificat de participare Strategiile dezvoltării RM USM, Facultatea Științe Economice Durata 3 ore</p>
14/11/2012	<p>Masa rotundă/Certificat de participare Etapele de trecere la Standardele Internaționale de Raportare Financiară USM, Facultatea Științe Economice, catedra Contabilitate și Informatică Economică Durata 3 ore</p>
28/03/2011-30/03/2011	<p>Cursul de dezvoltare profesională Planificarea activității unității de audit intern și a misiunii de audit intern Academia de Administrare Publică de pe lângă Președintele RM Durata 24 de ore Certificat de participare nr.18796 din 30.03.2011</p>
01/10/2012-11/06/2013	<p>Certificat de formare Certificat Seria CRP Nr. 0009698 Modulul psihopedagogic, Chisinau (Republica Moldova) Pedagogie – 210 de ore; Psihologie – 180 de ore; Didactica disciplinei – 210 de ore; Practica pedagogică – 300 de ore.</p>

01/09/1989-25/06/1994

Licențiat în științe economice la specialitatea ”Evidența contabilă, controlul și analiza activității economice”

Diplomă Seria E Nr. 004295

Universitatea Agrară de Stat din Moldova , Chisinau (Republica Moldova)

01/09/1986-28/06/1989

Studii medii de specialitate

Diplomă Seria IT Nr. 838756

Tehnicumul de Economie și Planificare, Tighina (Republica Moldova)

COMPETENȚE PERSONALE

Limba	Înțelegere	Vorbire	Scriere
Română	Excelent	Excelent	Excelent
Rusă	Bine	Bine	Bine
Franceză	Bine	Bine	Bine

Competențe sociale /de comunicare Abilități bune de comunicare cu colegii de muncă, cu studenții
Abilități excelente de lucru în echipă
O bună capacitate de integrare în medii culturale diferite

Competențe dobândite la locul de muncă Competențe de mentor, fiind conducător de teze de licență și de master din anul 1996
Competențe organizatorice, fiind organizator al Cercului științific studențesc

Competență digitală Cunoașterea avansată și utilizarea: Microsoft Office - Word, Excel, PowerPoint
O bună stăpânire a utilizării internetului, rețelelor sociale și a altor resurse web
Capacitate dezvoltată de utilizare a produselor Google
Utilizarea în scopuri didactice a platformei MOODLE

CONFERINȚE Participare la 6 conferințe internaționale și una națională cu participare internațională

PUBLICAȚII

- Materiale ale conferințelor și simpozioanelor internaționale – 9
- Articole în reviste științifice – 5
- Articole în culegeri științifice naționale – 3
- Lucrări metodicodidactice – 7

ALTE ACTIVITĂȚI **Membru al Comisiei de certificare a auditorilor din cadrul Ministerului de Finanțe al Republicii Moldova**
Hotărârea Guvernului RM nr.940 din 29.07.2017

DOMENII DE INTERES ȘTIINȚIFIC Audit intern
Audit financiar

CURSURI PREDATE Audit financiar

Audit intern
Bazele contabilității
Etica profesională

DECORAȚII, MENȚIUNI

- Diploma USM pentru merite în promovarea educației de calitate în sistemul universitar; contribuție la pregătirea cadrelor de înaltă calificare și cu prilejul aniversării a 10 ani de reluare a activității Departamentului “Contabilitate și Informatică Economică” la USM
- Diploma USM pentru activitate didactico-științifică meritorie, realizări distincte în educația tineretului studios și promovarea activă a imaginii USM