

Moldova

Evaluarea peer review a instituției supreme de audit

SIGMA

**Oficiul de Stat de Audit al Republicii Letonia
Curtea de Conturi a Turciei**

iulie 2022

1. Cuprins

Rezumat și mesaje - cheie	4
1. Introducere	6
1.1. Context general	6
1.2. Domeniul de aplicare.....	7
1.3. Criterii de evaluare și metode utilizate	8
1.4. Mulțumiri.....	8
1.5. Foaie de parcurs (Ghidul cititorului).....	9
2. Independența și cadrul legal	10
2.1. Introducere.....	10
2.2. Cadrul constituțional	10
2.3. Legea CCRM.....	11
2.4. Concluzie	24
2.5. Recomandări.....	25
3. Guvernanță și management	27
3.1. Introducere.....	27
3.2. Guvernanță și gestionarea operațiunilor	27
3.3. Transparență și responsabilitate	36
3.4. Etică și conduită.....	38
3.5. Recomandări.....	40
4. Auditul financiar - proces și calitate	42
4.1 Introducere.....	42
4.2 Standarde și politici de audit	43
4.3 Audit financiar - Practică	48
4.4 Auditul executării bugetului de stat	52
4.5. Managementul și abilitățile echipei de audit (inclusiv dezvoltarea profesională).....	54
4.6. Controlul calității și asigurarea calității	56
4.7. Asigurarea calității	59
4.8. Concluzie	61
4.9. Recomandări.....	61
5. Auditul financiar - Raportarea și obținerea rezultatelor.....	64
5.1. Introducere.....	64
5.2. Raportare, depunere și publicare.....	64
5.3. Calendarul auditurilor	66
5.4. Monitorizare și acțiuni ulterioare (follow-up).....	66
5.5. Recomandări.....	67

6. Relația cu părțile interesate externe	69
6.1. Introducere	69
6.2. Strategie / politică de comunicare	69
6.3. Cooperarea cu grupurile de părți interesate	72
6.4. Cooperarea cu organismele executive și auditate	73
6.5. Cooperarea cu Legislativul	74
6.6. Cooperarea cu sistemul judiciar, procurorii etc.	75
6.7. Recomandări.....	75
7. Direcția de urmat	77
7.1. Introducere	77
7.2. Statutul și organizarea instituției.....	77
7.3. Managementul operațional	78
7.4. Comentariu final	79
Anexa 1– Lista persoanelor intervievate	80

Rezumat și mesaje - cheie

La solicitarea Curții de Conturi a Republicii Moldova (CCRM), SIGMA împreună cu Oficiul de Stat de Audit al Letoniei și Curtea de Conturi a Turciei au efectuat prima evaluare peer review a Curții de Conturi a Republicii Moldova.

Obiectivul evaluării peer review a fost de a analiza situația actuală în cadrul CCRM în anumite domenii - cheie și de a oferi o contribuție semnificativă pentru dezvoltarea ulterioară a CCRM. S-a convenit că evaluarea peer review nu va analiza o serie de domenii în care activitățile de dezvoltare semnificative erau deja în desfășurare sau în care necesitatea unei dezvoltări ulterioare semnificative a fost deja identificată, cum ar fi planificarea strategică, managementul resurselor și auditul performanței. Evaluarea peer review s-a concentrat pe următoarele domenii:

- Independență și cadrul legal
- Guvernanță
- Audit financiar: proces și calitate
- Audit financiar: raportarea și obținerea rezultatelor
- Relațiile cu părțile interesate externe

Rolul unei Instituții Supreme de Audit (ISA) este de a oferi parlamentului, contribuabililor și cetățenilor încrederea că mijloacele financiare pe care le plătesc statului sunt utilizate în mod corespunzător, rațional și eficient, și că fiecare membru al societății primește servicii de calitate pentru care acesta sau aceasta are dreptul. Procedând astfel, o ISA evaluează activitățile și face recomandări în vederea îmbunătățirilor, care promovează responsabilitatea, transparența, eficiența, economicitatea și eficacitatea. Pentru ca o ISA să fie eficientă în îndeplinirea rolului său și să fie un consilier de încredere și legitim, trebuie să ofere propriul exemplu. Sunt standarde internaționale comune (Cadrul Declarațiilor Profesionale ale INTOSAI (IFPP) ale Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI)) pentru a susține independența, credibilitatea și încrederea în activitatea desfășurată de o ISA care adoptă principiile care trebuie utilizate de ISA în realizarea și dezvoltarea activității lor.

Rezultatul acestei evaluări peer review demonstrează că CCRM a întreprins activități în dezvoltarea practicilor pentru a răspunde așteptărilor IFPP și pentru a construi o instituție independentă și credibilă. Cu toate acestea, există o serie de lacune și probleme majore ce trebuie abordate și există încă oportunități semnificative de dezvoltare și integrare în continuare a practicilor în cadrul instituției.

În ceea ce privește cadrul legal, CCRM este stipulată în Constituție, iar Legea CCRM este destul de bine elaborată și, dacă este pusă în aplicare în mod corespunzător, ar oferi CCRM suficientă independență și autonomie. Cu toate acestea, există prevederi în Legea CCRM care trebuie consolidate, iar punerea în aplicare a altor legi, în special cele referitoare la buget, funcția publică și salarii, subminează efectiv elementele principale ale independenței organizatorice, funcționale și financiare a CCRM. În vederea asigurării credibilității și eficacității acesteia, este important ca problemele care afectează independența CCRM să fie abordate în cazul în care credibilitatea și eficacitatea sa urmează să fie asigurate.

Pe lângă problema semnificativă legată de cadrul legal, această evaluare peer review evidențiază o serie de domenii de dezvoltare în continuare în cadrul CCRM:

- CCRM are în vigoare reglementări privind guvernanța și managementul pentru a gestiona, în general, organizația și a lua decizii legate de activitatea de audit, dar există oportunități de a dezvolta în continuare reglementările astfel încât, acestea să fie mai raționale, mai eficiente și mai eficace, inclusiv în ceea ce privește rolurile și responsabilitățile și răspunderea internă.
- CCRM a depus mult efort pentru a dezvolta practici de audit financiar, inclusiv dezvoltarea și implementarea unor manuale și metodologii solide de audit. Există un număr de domenii care

necesită dezvoltare ulterioară și trebuie să continue eforturile pentru a integra practici solide de audit financiar în cadrul CCRM.

- A fost dezvoltat un sistem de control și asigurare a calității pentru auditul financiar, care este compatibil cu cerințele ISSAI 140. Cu toate acestea, sistemul a fost înființat recent și trebuie întreprinse eforturi suplimentare pentru a se asigura că este instituționalizat.
- Practicile de raportare ale CCRM pentru auditul financiar sunt destul de bine dezvoltate, dar trebuie examinate oportunități suplimentare pentru a crește valoarea și impactul activității de audit, inclusiv potențial de a avansa ciclul de audit și dezvoltarea în continuare a strategiilor de îmbunătățire a implementării recomandărilor.
- Strategia de comunicare și Planul anual de activitate au ca scop consolidarea influenței CCRM și definesc instrumentele și acțiunile pentru a realiza acest lucru, dar implementarea, monitorizarea și controlul trebuie îmbunătățite.

Recomandările evaluării peer review sunt menite să ajute CCRM să definească următorii pași pentru dezvoltarea strategică ulterioară în vederea devenirii unei ISA pe deplin eficiente în conformitate cu standardele internaționale și cu practicile europene solide. Acest proces trebuie să ofere o contribuție importantă în consolidarea sistemului de control financiar și al responsabilității publice în Moldova, și sprijinirea dezvoltării CCRM, în conformitate cu cooperarea prevăzută la articolul 49(e) din Acordul de Asociere dintre Uniunea Europeană și Republica Moldova privind „implementarea standardelor de audit extern acceptate la nivel internațional de către Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI)”¹. În acest sens, este important de menționat că CCRM a elaborat un nou plan de dezvoltare strategică pentru perioada 2021-2025, susținut de un plan de implementare. Concluziile evaluării peer review au fost împărtășite cu CCRM, în timp ce echipa de evaluare peer review desfășura evaluarea și elabora raportul. Ca urmare, multe dintre aspectele abordate în acest raport sunt abordate în planul de dezvoltare strategică a CCRM.

¹ Jurnalul Oficial al Uniunii Europene, L 260, Vol. 57, 30 august 2014

1. Introducere

1.1. Context general

Curtea de Conturi (CCRM) este instituția supremă de audit (ISA) din Republica Moldova responsabilă de efectuarea unui audit extern independent al resurselor publice. Misiunea CCRM este de a:

- evalua legalitatea, regularitatea, conformitatea, economicitatea, eficiența, eficacitatea gestionării resurselor financiare publice și a patrimoniului public;
- promova standarde recunoscute la nivel internațional privind transparența și responsabilitatea în domeniul managementului finanțelor publice;
- asigura transparența prin informarea autorităților publice responsabile și a publicului larg cu privire la planurile sale strategice și anuale, constatările și recomandările sale.

CCRM funcționează în conformitate cu Constituția Republicii Moldova, independența, mandatul și organizarea sa sunt prevăzute în Legea nr. 260 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova adoptată în decembrie 2017.

Mandatul CCRM îi conferă competența de a efectua audituri financiare, de conformitate și de performanță, examinând veniturile, cheltuielile, valorile active și pasive ale autorităților publice centrale și locale. Aceasta include întreprinderi, societățile comerciale de stat și municipale în care statul sau municipalitatea are o pondere majoritară.

CCRM este obligată să prezinte anual Parlamentului următoarele rapoarte:

- raportul anual de activitate al CCRM;
- rapoartele de audit asupra rapoartelor anuale ale Guvernului cu privire la executarea bugetului de stat, a bugetului asigurărilor sociale de stat și a fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală; și
- raportul anual privind administrarea și utilizarea resurselor financiare publice și patrimoniului public.

De asemenea, CCRM poate prezenta Parlamentului alte rapoarte, pe care le consideră necesare să le prezinte.

CCRM trece printr-o perioadă de dezvoltare și transformare. Aceasta beneficiază de asistență din partea unor donatori în sprijinul dezvoltării în conformitate cu standardele INTOSAI și bunele practici ale UE. Comisia Europeană oferă asistență tehnică axată pe:

- oferirea de consiliere președintelui și membrilor CCRM privind dezvoltarea instituțională, în conformitate cu bunele practici ale INTOSAI și UE, și cu privire la îmbunătățirea angajamentului CCRM cu Parlamentul și alte părți interesate; și
- dezvoltarea capacității de audit financiar a CCRM în conformitate cu standardele INTOSAI

Acest sprijin include dezvoltarea în continuare a planificării strategice și anuale, inclusiv monitorizarea și raportarea, precum și dezvoltarea sistemelor și mecanismelor de management. Oficiul Național de Audit al Suediei (ONAS) oferă, de asemenea, sprijin în managementul resurselor umane, comunicare, inclusiv comunicare internă și control al calității. SIGMA oferă, de asemenea, sprijin pentru dezvoltarea relațiilor dintre CCRM și Parlament.

În 2019, SIGMA a fost solicitată să conducă o evaluare peer review a CCRM. În urma discuțiilor cu președintele CCRM și Delegația UE, a fost convenit scopul revizuirii, iar Oficiul de Stat de Audit al Letoniei și Curtea de Conturi a Turciei au acceptat invitația de a susține revizuirea peer review. Aceasta este prima evaluare peer review a CCRM.

În general, recomandările evaluării peer review au scopul de a ajuta CCRM să se dezvolte spre a fi o ISA pe deplin eficace în conformitate cu standardele internaționale și bunele practici europene. Procesul ar trebui să constituie o contribuție importantă la consolidarea sistemului de control financiar și la răspunderea

publică în Moldova. În special, recomandările evaluării peer review intenționează să ajute la definirea etapelor următoare pentru dezvoltarea strategică ulterioară.

Echipa de evaluare peer review constituită pentru revizuire a constat din:

- SIGMA
 - Dl Alastair Swarbrick, consilier politic SIGMA, fost auditor general al Insulelor Cayman și director de audit la Audit Scotland, responsabil pentru conducerea și coordonarea evaluării peer review
 - Dna Inguna Sudraba, expert SIGMA, fost membru al Parlamentului Republicii Letonia și auditor general al Republicii Letonia
- Oficiul de Stat de Audit al Republicii Letonia
 - Ivo Valdovskis, consilier pe probleme de comunicare și funcționar principal al Oficiului de Stat de Audit al Republicii Letonia
- Curtea de Conturi din Turcia:
 - Dl Mehmet Çivgin, director general și șeful echipei de la Curtea de Conturi a Turciei
 - Dna Çiğdem Aslankara
 - Dna Nihan Polat
 - Dna Müjde Aksoy Türker

1.2. Domeniul de aplicare

Obiectivul revizurii peer review a fost de a evalua stadiul actual al CCRM în mai multe domenii - cheie și de a oferi o contribuție semnificativă la dezvoltarea noului plan de dezvoltare strategică a CCRM. Mai exact, evaluatorii au evaluat următoarele domenii:

- **Independență și cadru legal** - au examinat cadrul constituțional și legal existent pentru a sprijini independența CCRM și dacă aceasta a fost respectată în practică.
- **Guvernare** – s-au axat pe structura organizațională a CCRM și mecanismele de management pentru sprijinirea luării de decizii eficiente, eficienței și eficacității operaționale și îndeplinirea mandatului său. Au fost, de asemenea, examinate politicile și practicile în vigoare pentru promovarea comportamentului etic, precum și transparența și responsabilitatea CCRM.
- **Audit financiar: proces și calitate** – au examinat modul în care CCRM își desfășoară activitatea de audit financiar, abordarea și metodologia pe care o aplică, cu accent pe practică și nu doar pe metodologie. De asemenea, au examinat sistemul de control și asigurare a calității al CCRM. Evaluarea peer review s-a concentrat în mod special asupra auditurilor obligatorii anuale, care acoperă situațiile financiare consolidate ale celor 9 ministere și ale celor 3 bugete centrale ale statului.
- **Audit financiar: raportarea și obținerea rezultatelor** – s-au concentrat pe furnizarea de rezultate de bună calitate și în timp util din audituri financiare, care sunt disponibile publicului și au impact.
- **Relațiile cu părțile interesate externe** - inclusiv modul în care CCRM stabilește relații și comunică cu părțile interesate externe, cu privire la rolul, responsabilitățile, activitatea de audit și rezultatele sale, pentru a-și spori impactul și a promova responsabilitatea și transparența.

S-a convenit că evaluarea peer review nu va lua în considerare o serie de domenii în care activitățile de dezvoltare semnificative erau deja în desfășurare și / sau necesitatea unei dezvoltări ulterioare semnificative a fost deja identificată. Acestea sunt:

- planificarea strategică și anuală;
- gestionarea, monitorizarea și raportarea performanței organizaționale;
- gestionarea resurselor, inclusiv resurse umane, financiare și fizice; și
- auditarea performanței și conformității.

1.3. Criterii de evaluare și metode utilizate

Standarde și repere aplicate

Standardele și criteriile de referință aplicate în evaluarea peer review sunt Cadrul Declarațiilor Profesionale ale INTOSAI (IFPP) și alte orientări și practici din cadrul INTOSAI. O atenție specială a fost acordată peer reviewLiniilor directe privind evaluarea peer review (GUID 5600) și Cadrului de măsurare al performanței ISA (SAI-PMF) dezvoltat de Inițiativa de Dezvoltare a INTOSAI (IDI).

Echipa de evaluare peer review a luat în considerare, de asemenea, practici „bune” din rândul instituțiilor supreme de audit din Europa, bazate pe cunoștințele și experiența membrilor grupului de evaluatori. Acest lucru s-ar putea dovedi util întrucât multe aspecte importante ale managementului unei ISA nu sunt specificate în standarde și ajută la oferirea soluțiilor practice instituției care este revizuită.

Metodologie

Evaluarea peer review a fost convenită înainte de pandemia Covid-19. Situația pandemică a determinat o întârziere în punerea în aplicare a revizuirii, dar s-a convenit ca la mijlocul anului 2020 să se continue cu revizuirea. Cu toate acestea, metodele de lucru au fost adaptate din cauza constrângerilor impuse; echipa de evaluare peer review nu a putut să întreprindă misiuni, toate activitățile de revizuire fiind desfășurate de la distanță.

Echipa de evaluare peer review a folosit instrumente de videoconferință pentru a efectua interviuri cu oficialii relevanți ai CCRM și cu părțile interesate externe (Anexa 1) și a colectat documentație și informații semnificative pentru a fi analizate.

O evaluare peer review, prin însăși natura sa, este mai mult o evaluare decât un audit. Perioada de timp și resursele disponibile evaluatorilor nu fac posibilă fundamentarea completă a tuturor constatărilor sau investigarea problemelor atât de profund cât ar fi necesar pentru a fi absolut siguri cu privire la validitatea sau reprezentativitatea constatărilor. Ca urmare, evaluatorii au folosit o procedură contradictorie pentru a confirma exactitatea și înțelegerea faptelor. Acest raport ia în considerare observațiile notate în timpul procesului.

Limitări

Efectuarea evaluării peer review de la distanță a generat unele provocări și a creat unele limitări asupra modului în care a funcționat echipa de evaluare peer review. Cu toate acestea, echipa a fost în general capabilă să finalizeze revizuirea în conformitate cu domeniul de aplicare convenit.

Raportul nu a putut lua în considerare evoluțiile care au avut loc după interviuri. Având în vedere perioada de timp disponibilă, echipa de evaluare peer review a analizat doar anumite aspecte considerate a fi relevante sau esențiale pentru acest raport. Prin urmare, raportul nu pretinde a fi o descriere completă și nici o imagine exhaustivă a tuturor aspectelor organizării și activității instituției.

1.4. Mulțumiri

Dorim să exprimăm mulțumiri cordiale instituției, conducerii și personalului acesteia și, în special, președintelui Curții de Conturi, dl Marian Lupu. Ne simțim foarte recunoscători față de cei care s-au ocupat de organizarea procesului de revizuire, în special față de dna Ecaterina Paknehad (șefa Aparatului), și dna Violeta Balan, principala persoană de contact și coordonator general. Mulțumirile noastre speciale sunt adresate și traducătoarei noastre, dna Elena Dolghii, care a făcut posibilă înțelegerea interlocutorilor și a documentelor și rapoartelor de audit emise de instituție și de alte organisme.

1.5. Foaie de parcurs (Ghidul cititorului)

Raportul de evaluare peer review este structurat în șapte capitole. În fiecare capitol se evaluează situația existentă urmată de recomandările echipei de evaluare peer review. Ca urmare a acestui capitol introductiv, raportul este organizat după cum urmează:

- ▶ Capitolul 2 abordează cadrul legal și independența instituției
- ▶ Capitolul 3 examinează guvernanța și managementul instituției, inclusiv sistemele de management și structura organizațională; transparența și responsabilitatea; și etica
- ▶ Capitolul 4 evaluează practicile de audit financiar, precum și asigurarea calității auditului
- ▶ Capitolul 5 vizează raportarea și impactul activității de audit financiar al CCRM
- ▶ Capitolul 6 analizează stabilirea relațiilor și comunicarea cu principalii actori ai instituției
- ▶ Capitolul 7, ultimul capitol, pune în discuție direcția de urmat pentru instituție.

2. Independența și cadrul legal

2.1. Introducere

Cadrul juridic al unei ISA este crucial pentru funcționarea unei instituții de audit externe. Echipa de evaluare peer review a examinat Constituția, Legea CCRM și alte legi relevante legate de aceasta, pentru a obține o imagine a cadrului juridic în care operează CCRM. Această analiză a cadrului legal a fost efectuată pe fondul Principiilor INTOSAI, în special INTOSAI-P1² și INTOSAI-P10³, Declarația de la Lima și Declarația de la Mexic, care stabilesc, printre altele, principiile și cerințele pentru independența ISA și temeiul legal ale acestora. Implementarea acestor Principii INTOSAI în cadrul legal reprezintă bazele pentru îndeplinirea așteptărilor privind „implementarea standardelor de audit extern acceptate la nivel internațional de către Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI)” stipulată în Acordul de Asociere.

2.2. Cadrul constituțional

Declarația de la Lima prevede că ISA își pot îndeplini sarcinile în mod obiectiv și eficient numai dacă sunt independente de entitatea auditată și sunt protejate împotriva influenței externe. Conform Declarației de la Lima, instituirea ISA și gradul necesar de independență ale acestora ar trebui să fie garantate de Constituție, iar detaliile pot fi prevăzute în legislație. În special, trebuie garantată o protecție juridică adecvată de către o instanță supremă împotriva oricărei interferențe cu independența și mandatul de audit al ISA.

Independența membrilor ar trebui să fie garantată și de Constituție. În special, procedurile de revocare din funcție ar trebui incluse în Constituție și nu ar trebui să le afecteze independența.

În cele din urmă, conform Declarației de la Lima, independența ISA prevăzută de Constituție și legislație ar trebui să garanteze, de asemenea, un nivel foarte înalt de inițiativă și autonomie, chiar și atunci când acționează ca agent al Parlamentului și efectuează audituri la instrucțiunile acestuia. Relația dintre ISA și Parlament ar trebui, de asemenea, să fie stabilă în Constituție.

Articolul 133 din Constituția Republicii Moldova prevede că:

- „(1) Curtea de Conturi exercită controlul asupra modului de formare, de administrare și de întrebuințare a resurselor financiare publice.
- (2) Curtea de Conturi este alcătuită din 7 membri.
- (3) Președintele Curții de Conturi este numit Parlament, la propunerea Președintelui acestuia, pentru un termen de 5 ani.
- (4) Curtea de Conturi prezintă anual Parlamentului un raport asupra administrării și întrebuințării resurselor financiare publice.
- (5) Alte competențe ale Curții de Conturi, precum și modul de organizare și funcționare a acesteia, se stabilesc prin lege organică.”⁴

Constituția abordează rolul CCRM, structura acesteia, procedura de numire a președintelui și responsabilitatea CCRM de a prezenta un raport anual Parlamentului. Cu toate acestea, Constituția nu specifică cea mai importantă problemă - statutul CCRM - că este o instituție independentă și că este instituția supremă de audit din țară. Statutul ISA este direct legat de independența sa organizațională, funcțională, operațională și financiară și determină credibilitatea și eficacitatea instituției.

² INTOSAI –P1 Declarația de la Lima

³ INTOSAI –P10 Declarația de la Mexic privind independența ISA

⁴ Constituția Republicii Moldova. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=128016&lang=ro#

În acest caz, deoarece statutul Curții de Conturi nu este consacrat în Constituție, normele incluse în legislația de nivelul doi sunt supuse unor modificări posibile mai des și astfel prezintă un risc de dependență a instituției de solicitările și deciziile politice.

2.3. Legea CCRM

Independența

Deși ISA nu pot fi absolut independente, deoarece fac parte din aparatul de stat, acestea ar trebui să aibă un grad adecvat de independență funcțională și organizațională necesară pentru a-și desfășura activitatea. Cadrul juridic ar trebui să stabilească în mod clar independența ISA.

O nouă versiune a Legii privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova (Legea CCRM) a fost adoptată de Parlamentul Republicii Moldova la 7 decembrie 2017 și ulterior modificată la 26 aprilie 2018, 27 Iulie 2018, 20 septembrie 2019, 6 februarie 2020, 11 septembrie 2020 și 12 februarie 2021⁵.

Deși Constituția nu definește statutul CCRM, articolul 3 din Legea CCRM confirmă statutul CCRM:

„(1) Curtea de Conturi este instituția supremă de audit a Republicii Moldova, care exercită controlul asupra modului de formare, administrare și întrebuințare a resurselor financiare publice și a patrimoniului public prin realizarea auditului public extern în conformitate cu standardele internaționale ale instituțiilor supreme de audit.

(2) Curtea de Conturi dispune de independență organizațională, funcțională, operațională și financiară conform prezentei legi.

(3) În exercitarea atribuțiilor și împuternicirilor sale, Curtea de Conturi nu poate fi direcționată sau controlată de nicio persoană fizică sau juridică.”

Legea CCRM prevede că CCRM este instituția supremă de audit din țară. Articolul 5 indică faptul că CCRM își va desfășura activitatea independent de Guvern, alte organizații publice, entități juridice de drept public sau privat și persoane fizice. În temeiul Constituției, relația dintre CCRM și Parlament se limitează la prezentarea de către CCRM a raportului său anual Parlamentului cu privire la administrarea și utilizarea resurselor financiare publice, în timp ce Legea CCRM prevede că CCRM este responsabilă în fața Parlamentului.

Legea CCRM include, de asemenea, prevederea că „Parlamentul este în drept să solicite, prin hotărâre, Curții de Conturi efectuarea unor misiuni de audit public extern”⁶, ceea ce ar putea fi văzut ca fiind în contradicție cu dispozițiile pe care CCRM le va decide în mod independent cu privire la programul activității de audit și la implementarea acestuia⁷. În consecință, s-ar putea interpreta că deciziile parlamentare ar putea direcționa CCRM în stabilirea priorităților sale operaționale și în planificarea activității sale de audit, inclusiv timpul și resursele umane necesare pentru aceasta.

Independența președintelui ISA și a membrilor săi

În conformitate cu principiile INTOSAI-P, legislația trebuie să specifice condițiile pentru numiri, re-numiri, angajare, revocare și pensionare a șefului ISA și a membrilor instituțiilor colegiale. Legislația ar trebui să prevadă că aceștia sunt:

- desemnați, re-desemnați sau revocați din funcție printr-un proces care le asigură independența față de Executiv;

⁵ Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova (Legea CCRM), nr. 260 din 17 decembrie 2017 (modificată ulterior la 26 aprilie 2018, 27 Iulie 2018, 20 septembrie 2019, 6 februarie 2020, 11 septembrie 2020 și 12 februarie 2021) https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=118293&lang=ru

⁶ Legea CCRM, articolul 6 (5)

⁷ Legea CCRM, articolul 9 (1)

- desemnați pentru termene suficient de lungi și stabilite, care să le permită să își îndeplinească mandatele fără teama de represalii; și
- imuni la orice urmărire penală pentru orice acțiune, în trecut sau prezent, care rezultă din îndeplinirea normală a atribuțiilor lor, după caz.

Președintele și membrii CCRM sunt numiți de Parlament în temeiul articolului 17 din Legea CCRM. Mandatul acestora este de cinci ani, care poate fi reînnoit o singură dată. Numirea președintelui se face la propunerea președintelui Parlamentului. Membrii CCRM sunt propuși de președintele CCRM, în urma selectării lor printr-un concurs public, și mai apoi sunt aleși cu votul majorității deputaților aleși. Vicepreședintele CCRM este numit de Parlament din rândul membrilor CCRM, la propunerea președintelui CCRM.

CCRM dispune de un regulament privind procedura de organizare și desfășurare a concursului public pentru selectarea candidaților la funcția de membru al CCRM, aprobat printr-o hotărâre a CCRM⁸. Regulamentul include cerințe pentru: publicarea anunțului privind organizarea și desfășurarea concursului public pe site-ul CCRM, precum și în cel puțin trei surse naționale de presă; principiile pentru organizarea și desfășurarea concursului; criteriile de eligibilitate pentru candidați; procedura de selecție; și totalizarea rezultatelor.

În 2019, CCRM a organizat un concurs public pentru a selecta un candidat pentru un post vacant de membru al CCRM. O decizie a Curții a aprobat o comisie de concurs formată din unsprezece persoane, inclusiv cei șase membri ai CCRM, șeful Aparatului și patru reprezentanți din mediul academic.⁹ Un anunț public a fost publicat la 1 iulie 2019 pentru funcția de membru CCRM, un anunț suplimentar a fost dat publicității la 24 octombrie 2019 cu privire la procedura de organizare a concursului public și a probei interviului pentru post. Comisia de concurs a selectat un candidat pentru funcția vacantă în decizia sa din 31 octombrie 2019, pentru aprobare de către Parlament¹⁰. Această decizie a fost publicată pe site-ul CCRM (4 noiembrie 2019).

Membrii CCRM dețin statutul de funcții de demnitate publică. Legea cu privire la statutul persoanelor cu funcții de demnitate publică reglementează principiile generale de activitate ale persoanelor care ocupă funcții publice responsabile dacă „statutul lor nu este reglementat de *legi speciale*”¹¹. În cazul membrilor CCRM, activitatea lor este reglementată în mod specific de legea CCRM. Legea CCRM stabilește statutul membrilor CCRM: că aceștia sunt independenți în îndeplinirea mandatului lor și inamovibili în perioada mandatului¹², cu excepția unor motive specifice, astfel cum sunt stabilite în lege. Ei vor deține funcții de demnitate publică prin numirea lor.

Membrii CCRM pot fi demisi doar de către Parlament, Legea CCRM reglementând motive specifice pentru demiterea și suspendarea lor¹³. Motivele pentru demitere sunt limitate la următoarele situații:

- pierderea cetățeniei Republicii Moldova;
- condamnarea prin hotărâre definitivă și irevocabilă a instanței de judecată pentru comiterea unei infracțiuni;
- incapacitatea, din motive de sănătate, de a-și exercita atribuțiile mai mult de 4 luni consecutiv;
- declarat dispărut fără veste, în conformitate cu legea;
- activitate în cadrul unui partid politic sau al unei organizații social-politice;
- constatarea, printr-un act definitiv al Autorității Naționale de Integritate, a încălcării regimului juridic al conflictelor de interese, al incompatibilității sau al restricțiilor;
- privarea de dreptul de a ocupa anumite funcții sau de a desfășura anumite activități, ca pedeapsă principală sau complementară, printr-o hotărâre judecătorească definitivă;

⁸ Regulamentul CCRM privind procedura de organizare și desfășurare a concursului public pentru selectarea candidaților la funcția de membru al Curții de Conturi a Republicii Moldova, nr.86 din 4 decembrie 2018

⁹ Hotărârea CCRM (1 iulie 2019)

¹⁰ Hotărârea Comisiei de concurs nr.2 din 31 octombrie 2019

¹¹ Legea cu privire la statutul persoanelor cu funcții de demnitate publică nr. 199 din 16 iulie 2010, articolul 3. https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=60951&lang=ru

¹² Legea CCRM, articolul 19

¹³ Legea CCRM, articolul 20

- nedepunerea declarației de avere și interese personale sau refuzul depunerii acesteia
- existența unei hotărâri judecătorești irevocabile prin care se dispune confiscarea averii nejustificate;
- încălcarea obligației din Legea privind evaluarea de integritate instituțională.

Situațiile în care membrii CCRM pot fi suspendați includ:

- din momentul punerii sub învinuire, când este inițiat un dosar penal cu privire la activitatea pe care o desfășoară;
- din data la care un dosar penal este trimis instanței de judecată în care sunt acuzați de săvârșirea unei infracțiuni, până la o hotărâre judecătorească definitivă.

Legea CCRM¹⁴ stabilește că:

(3) Membrii Curții de Conturi nu pot fi cercetați, reținuți, arestați decât la cererea Procurorului General, cu acordul Parlamentului.

(4) Membrii Curții de Conturi nu răspund civil, administrativ sau penal pentru opiniile exprimate și hotărârile adoptate în exercitarea funcțiilor lor, cu excepția cazurilor în care instanțele judecătorești constată îndeplinirea sau omisiunea îndeplinirii de către aceste persoane, cu rea-credință, a oricărui act sau fapt legat de exercitarea atribuțiilor Curții de Conturi, care a cauzat prejudicii unor terți.

Legea CCRM obligă președintele, vicepreședintele și membrii CCRM să își îndeplinească funcțiile într-un mod independent și imparțial. Numirea lor pentru un mandat de cinci ani este relativ scurtă, iar un mandat reînnoibil poate fi văzut ca potențial de afectare a independenței: dependența de realegere de către un organism politic poate afecta independența membrului și, prin urmare, instituția în ansamblu. O soluție se găsește adesea în formula unui mandat mai lung, dar care nu poate fi reînnoit.

În situațiile în care un membru CCRM poate fi suspendat în cazul unei proceduri penale intentate de procurorul general împotriva acestuia, pot exista cazuri în care există dovezi sau suspiciuni de conduită penală, dar nu există o hotărâre judecătorească definitivă. Posibilitatea de a iniția o acțiune împotriva unei persoane numai pe baza suspiciunii reflectă o situație în care o persoană ar putea fi manipulată și influențată în acțiunile și deciziile sale. Cu toate acestea, în toate cazurile în care se propune suspendarea unui membru al CCRM, este necesar acordul Parlamentului, iar suspendarea necesită majoritatea membrilor Parlamentului.

Această constatare oferă membrilor CCRM o oarecare imunitate față de urmărirea penală în exercitarea atribuțiilor, dar nu este clar dacă acest lucru este suficient pentru a-i proteja de orice act, trecut sau prezent, care rezultă din îndeplinirea normală a atribuțiilor lor. De exemplu, nu există o protecție specifică oferită de o curte constituțională sau supremă.

Independența organizațională

Pentru a asigura independența și obiectivitatea activității unei ISA, este fundamental ca aceasta să dispună de autonomie și discreție deplină în îndeplinirea responsabilităților sale. Membrii săi ar trebui să poată gestiona chestiuni organizatorice și să își planifice activitățile fără interferențe din partea Legislativului sau a Executivului în:

- organizarea și managementul aparatului, inclusiv numirea personalului;
- selectarea tematicelor de audit;
- planificarea, programarea, efectuarea, raportarea și monitorizarea auditurilor lor.

Conform Legii CCRM, CCRM are independență organizațională, funcțională, operațională și financiară și, în exercitarea atribuțiilor și împuternicirilor sale, și nu poate fi direcționată sau controlată de nicio persoană juridică sau persoană fizică¹⁵. CCRM funcționează independent de Guvern, alte organizații publice, entități juridice de drept public sau privat și persoane fizice¹⁶.

¹⁴ Legea CCRM, articolul 19 alineatele (3), (4)

¹⁵ Legea CCRM, articolul 3 alineatele (2), (3)

¹⁶ Legea CCRM, articolul 5 alineatul (3)

Legea CCRM conferă CCRM puterea de a defini organizarea internă, de a aproba structura aparatului și personalul, procedurile administrative, reglementările și manualele, instrucțiunile și ghiduri și standardele de audit.¹⁷ Cu toate acestea, în timp ce Legea CCRM prevede în mod eficient independența organizațională a CCRM, alte legi și punerea lor în aplicare afectează în mod efectiv independența CCRM.

Activitățile CCRM sunt desfășurate de personal autorizat să efectueze audit public, specialiști și personal tehnic. Personalul cu atribuții de audit public și personalul de specialitate cad sub incidența Legii cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public nr. 158/2008¹⁸. Drepturile și responsabilitățile personalului tehnic sunt reglementate de legislația muncii¹⁹.

Legea cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public reglementează regimul general al funcției publice, statutul funcționarilor publici, raporturile juridice dintre funcționarii publici și autorități publice, precum și stipulează că managementul funcției publice și al funcționarilor publici este o chestiune de competența Guvernului. Fiecare autoritate publică trebuie să prezinte Guvernului toate informațiile relevante pentru îndeplinirea cerințelor prezentei legi. Toate subdiviziunile Aparatului CCRM cad, de asemenea, sub incidența prevederilor acestei legi²⁰.

Legea pentru aprobarea Clasificatorului unic al funcțiilor publice nr.155/2011 reglementează funcțiile, responsabilitățile și cerințele minime pentru încadrarea personalului autorităților publice. Guvernul are drepturi în temeiul legii de a lua măsurile necesare pentru punerea în aplicare a prevederilor acestei legi, inclusiv aprobarea listei autorităților publice supuse acestei legi²¹. A doua parte a anexei la lege clasifică și descrie pozițiile personalului CCRM. Conform acestei legi și a Legii privind funcția publică și statutul funcționarilor publici, Guvernul a adoptat Hotărârea nr. 1001 din 26 decembrie 2011. Această decizie a determinat autoritățile publice care cad sub incidența legilor menționate mai sus, să depună spre aprobare normele pentru crearea unităților structurale și statele de personal. Punerea în aplicare a acestei hotărâri de Guvern vizează și CCRM.

Ca urmare, Guvernul reglementează direct CCRM prin stabilirea cerințelor pentru structura organizatorică a CCRM. CCRM este, de asemenea, obligată să transmită detaliile personalului și structura organizatorică Cancelariei de Stat pentru aprobare.

Legea privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar²² include principii, reguli și proceduri pentru stabilirea salariilor pentru sectorul public. Legea reglementează formularea salariilor și remunerarea cu trepte, clasele și coeficienții de salarizare stabiliți în anexele la prezenta lege. Prevederile din anexa 3 din această lege reglementează codul și titlul funcției, clasa și coeficientul de salarizare pentru membrii CCRM și angajații CCRM care sunt funcționari publici (de exemplu, auditor public principal, auditor public superior, auditor public, , consultant principal, consultant superior)²³.

Intrarea în vigoare a Legii privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar a schimbat principiile pentru determinarea salariului de bază. Pentru a se asigura că salariile angajaților nu vor fi reduse odată cu intrarea în vigoare a legii, s-a stipulat că angajații nu trebuie să fie plătiți mai puțin decât erau înainte de intrarea în vigoare a legii²⁴.

Aproximativ 60% dintre angajații CCRM erau în funcție înainte de intrarea în vigoare a legii și, conform noului sistem, ar fi fost remunerați mai puțin decât înainte, dacă nu ar primi un salariu care să includă diferența de remunerare compensatorie, care este în medie de aproximativ 30%. Angajații care au început relațiile de muncă la CCRM după 1 decembrie 2018, sunt salarizați conform noului sistem de salarizare și,

¹⁷ Legea CCRM, articolul 15

¹⁸ Legea privind funcția publică și statutul funcționarului public, nr. 158/2008, articolele 4, 7, 11, [13https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=115176&lang=ru](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=115176&lang=ru)

¹⁹ Legea CCRM, articolul 23

²⁰ Legea privind serviciul public și statutul funcționarului public, nr. 158/2008, articolele 4, 7, 11, 13

²¹ Legea privind aprobarea Clasificatorului unic al funcțiilor publice nr. 155/2011, articolele 1, 3, 5 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=115200&lang=ru

²² Legea privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar nr.270 / 2018

²³ Legea privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar, articolul 25, anexa 3 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=119781&lang=ru

²⁴ Legea privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar, articolul 27

prin urmare, primesc un salariu lunar semnificativ mai mic (cel puțin 30%) decât colegii din aceeași funcție și care exercită aceeași activitate. În afară de această inechitate de bază, determinarea salariilor influențează și motivația angajaților pentru dezvoltarea și promovarea lor profesională, deoarece chiar dacă sunt promovați, salariul nu poate fi majorat atâta timp cât nu depășește diferența de remunerare compensatorie.

În cadrul sistemului unitar de salarizare există, de asemenea, diferențe semnificative în remunerarea pentru funcții echivalente (în ceea ce privește cerințele profesionale) în diferite instituții. Legea bugetului de stat pentru 2020 stabilește valoarea de referință pentru salarii, diferențiată pe grupuri de instituții. Pentru angajații din sectorul public a fost stabilită o rată de salariu de bază de 1650 lei, care se aplică și angajaților CCRM. Instituții precum Serviciul de Informații și Securitate, Centrul Național Anticorupție, Autoritatea Națională de Integritate, Serviciul Prevenirea și Combaterea Spălării Banilor, care aparțin aceluiași grup profesional de instituții ca și CCRM, au o valoare de referință de 2500 lei sau cu 50% mai mare²⁵.

Remunerarea angajaților în cadrul sistemului unitar de salarizare, în afară de stabilirea salariilor de bază, include, de asemenea, indemnizațiile lunare, care variază semnificativ și pentru angajații cu funcții echivalente profesional. Angajații care lucrează în instituții bugetare, inclusiv personalul CCRM, pot primi un bonus de până la 10% din salariul de bază anual. În conformitate cu Hotărârea Guvernului „Cu privire la punerea în aplicare a prevederilor Legii nr. 270/2018 privind sistemul unitar de salarizare în sectorul public”, bonusuri speciale de până la 110% din salariul de bază anual pot fi acordate angajaților din Serviciul Vamal și Serviciul Fiscal de Stat²⁶. În plus, Legea²⁷ acordă Guvernului dreptul de a stabili procedurile de alocare a unei prime anuale și suma pentru fiecare an bugetar²⁸.

Având în vedere cerințele legilor privind funcția publică, funcționarul public, salarizării și clasificatorului funcțiilor publice și Hotărârile Guvernului, CCRM nu este independentă în stabilirea politicii sale de personal și a structurii organizatorice, și, prin urmare, este limitată în deciziile cu privire la utilizarea mai eficientă a bugetului și altor resurse. Punerea în aplicare a acestor legi este în conflict cu independența organizațională, funcțională, operațională și financiară a CCRM, astfel cum este articulată în Legea CCRM și standardele internaționale.

Prevederile pentru determinarea salariilor personalului CCRM nu recunosc statutul, importanța și cerințele profesionale ale rolului CCRM în sprijinirea responsabilității Guvernului și a instituțiilor publice în utilizarea resurselor publice. Sistemul de salarizare subminează, de asemenea, capacitatea CCRM de a-și gestiona eficient resursele și de a-și motiva personalul.

Independența financiară

Declarațiile de la Lima și Mexic afirmă că ISA trebuie să dispună de resurse umane, fizice și financiare disponibile, necesare și rezonabile pentru a-și îndeplini rolul și mandatul. Acestea indică, de asemenea, că Executivul nu ar trebui să interfereze în mod nejustificat cu propunerea de buget a ISA și, după ce bugetul a fost adoptat de Legislativ, ISA ar trebui să dispună de libertatea de a-și gestiona bugetul, alocările și debursările fără interferențe sau control din partea Executivului. Dacă este necesar, acestea ar trebui, de asemenea, să aibă dreptul de a solicita direct mijloacele financiare necesare de la instituția publică care decide asupra bugetului național, adică de la Legislativ sau una dintre comisiile sale.

²⁵ Legea bugetului de stat pentru 2020, nr. 172 din 19 decembrie 2019, articolul 10
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=119651&lang=ru

²⁶ Hotărârea Guvernului nr. 1231 din 12 decembrie 2018 „Cu privire la punerea în aplicare a prevederilor Legii nr. 270/2018 privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar”, Anexa nr.4
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=121248&lang=ru

²⁷ Legea privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar

²⁸ Legea privind sistemul unitar de salarizare în sectorul bugetar, articolul 21¹

La 20 septembrie 2019, Legea CCRM a fost modificată pentru a o armoniza cu regulile de elaborare, revizuire și adoptare a bugetelor instituțiilor independente/autonome. Articolul 4 din Legea CCRM prevede că

„Activitatea CCRM este finanțată de la bugetul de stat; CCRM are buget propriu, care se administrează independent în conformitate cu prevederile legale; bugetul CCRM se elaborează și se aprobă conform principiilor, regulilor și procedurilor prevăzute de Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale nr.181/2014 pentru autoritățile bugetare independente / autonome; CCRM este în drept a se adresa Parlamentului dacă resursele oferite sunt insuficiente pentru îndeplinirea mandatului.”

În conformitate cu Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale²⁹, autoritatea bugetară independentă / autonomă își dezvoltă proiectele de bugete în conformitate cu metodologia de planificare bugetară, urmând:

- a) cadrul macroeconomic, politica bugetar-fiscală, politicile sectoriale, precum și cheltuieli bugetare / transferuri inter-bugetare incluse în cadrul bugetar pe termen mediu;
- b) performanța realizată / asumată în cadrul programelor autorităților publice pe domenii de competență;
- c) caracteristici specifice incluse în circulară privind elaborarea bugetelor anuale.

Anual, Ministerul Finanțelor emite circulara privind elaborarea și prezentarea propunerilor pentru proiectul de buget de stat pentru anul bugetar următor. Circulara bugetară îndrumă autoritățile publice centrale în procesul de elaborare a propunerilor lor pentru proiectul de buget de stat. În circulara de pregătire a bugetului pentru 2020-2022, bugetul de bază al CCRM pentru cei trei ani 2020, 2021 și 2022 a fost stabilit de Ministerul Finanțelor la 50678.5 mii lei.³⁰ În timpul pregătirii proiectului de buget de stat pentru 2020, prognoza veniturilor a fost redusă și, în consecință, cheltuielile bugetare prognozate ale instituțiilor de stat au fost reduse. Suma cheltuielilor bugetare a CCRM în 2020 a fost redusă de Ministerul Finanțelor la 48151.8 mii lei.

Articolul 51 din Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale impune ca proiectele de buget aprobate ale autorităților bugetare independente / autonome să fie prezentate Guvernului, cu avizul consultativ al Ministerului Finanțelor în conformitate cu calendarul bugetar, pentru a fi incluse în proiectul de buget de stat care urmează să fie supus Parlamentului spre adoptare. Dacă o autoritate bugetară independentă / autonomă nu este de acord cu parametrii proiectului de buget aprobat de Guvern, autoritatea are dreptul de a prezenta obiecții Parlamentului. Parlamentul ia decizia finală cu privire la bugetul autorității bugetare independente / autonome.

În practică, proiectul de buget prezentat de CCRM către Ministerul Finanțelor, este revizuit de Ministerul Finanțelor și inclus în proiectul de buget de stat pentru a fi prezentat Guvernului. Bugetul inițial depus de CCRM nu este prezentat Guvernului sau Parlamentului. Figura 1 prezintă procesul și rezultatul pregătirii proiectului de buget al CCRM pentru 2020 după primirea avizului consultativ al Ministerului Finanțelor.

²⁹ Legea finanțelor publice și responsabilității bugetar-fiscale, nr.181/2014, articolul 51
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=21383&lang=ru

³⁰ Circulară privind elaborarea și prezentarea propunerilor la proiectul Bugetului de stat pentru 2020-2022
<https://mf.gov.md/ro/buget/circulara-bugetar%C4%83>

Figura 1. Rezultatul proiectului de revizuire a bugetului CCRM 2020 de către Ministerul Finanțelor

Hotărârea CCRM Nr.52 din 16.08.2019. Proiect de buget pentru 2020, total	mii de lei	Proiect de buget CCRM 2020 aprobat de Ministerul Finanțelor, total
75717.2		48151.8
49 142.5	activități de politici în desfășurare, care au acoperire financiară în linia de bază	47 251.8
900.0	noi activități de politici (2 activități)	900.0
25 674.7	activități/măsuri fără acoperire financiară (18 activități)	0

În timpul examinării bugetului de stat pentru 2020 în Parlament, CCRM a prezentat propunerile sale de cheltuieli suplimentare în buget Comisiei parlamentare economie, buget și finanțe. La examinarea legii bugetului de stat pentru 2020 în a doua lectură în Parlament, au fost susținute propunerile depuse de deputați cu privire la cheltuieli suplimentare în bugetul CCRM în valoare de 6 milioane de lei. Ca urmare, în Legea bugetului de stat pentru 2020 aprobată de Parlament, bugetul CCRM constituie 54151.8 mii lei.

În timp ce cerința ca bugetul CCRM să treacă prin Ministerul Finanțelor pentru includerea în proiectul de buget de stat pentru a fi ulterior prezentat Parlamentului nu subminează neapărat independența CCRM, aceasta depinde de rolul pe care îl joacă Ministerul Finanțelor. În cazul în care solicitarea bugetului CCRM este inclusă în bugetul de stat fără modificări pentru a fi transmisă Parlamentului împreună cu avizul Ministerului Finanțelor, independența CCRM este respectată. Cu toate acestea, armonizarea procesului bugetar pentru CCRM cu procedurile generale de redactare, consultare și adoptare a bugetului de stat a condus în practică la revizuirea semnificativă a proiectului de buget al CCRM de către Ministerul Finanțelor, acest lucru fiind înaintat Guvernului și Parlamentului fără ca cererea de buget inițială a CCRM să fie prezentată. Prin urmare, independența CCRM este subminată, chiar și atunci când se ține seama de capacitatea statutară a CCRM de a face apel direct la Parlament și că adoptarea finală a bugetului de stat intră în competența exclusivă a Parlamentului.

În cadrul procesului actual de stabilire a bugetului CCRM, Ministerul Finanțelor și Guvernul sunt direct implicați în determinarea resurselor CCRM și, ca rezultat, în prioritățile și activitățile operaționale ale CCRM. De exemplu, în propunerea bugetară 2020 a CCRM, Ministerul Finanțelor a respins finanțarea pentru o serie de priorități de politici specifice în sprijinul dezvoltării CCRM și, de asemenea, finanțarea pentru efectuarea auditurilor misiunilor diplomatice. Acesta este un conflict de interese direct și fundamental, deoarece Ministerul Finanțelor și Guvernul sunt entități auditate ale CCRM, creând riscul clar că vor pune în aplicare măsuri pentru a submina capacitatea CCRM de a-și îndeplini responsabilitățile.

În ceea ce privește executarea bugetului aprobat, nu există restricții specifice cu privire la modul în care CCRM își folosește fondurile. Cu toate acestea, 83% din bugetul aprobat este destinat cheltuielilor de personal, lăsând puțină flexibilitate.

Mandat extins

O ISA trebuie să dispună de un mandat de audit suficient de larg, care să acopere toate (sau majoritatea) operațiunile financiare publice, inclusiv fondurile extrabugetare. În îndeplinirea mandatului său, ISA ar trebui să fie împuternicită să desfășoare toate tipurile relevante de activitate de audit, inclusiv audit de performanță (cel mai bun raport cost/eficiență), și să fie independentă în alegerea subiectelor sau problemelor care urmează să fie auditate.

Articolul 9 din Legea CCRM conferă CCRM dreptul de a stabili în mod independent programul său de activitate de audit și procedura de implementare a acestuia. Se prevede ca CCRM să-și planifice activitățile de audit pe termen mediu prin elaborarea unui program de audit pe termen lung (de obicei pentru o perioadă de trei ani), actualizat anual. Programul anual de audit este elaborat pe baza unui program pe termen lung. În timp ce Legea CCRM prevede că nicio autoritate nu are dreptul să modifice programul de audit, persoanele juridice și/sau fizice pot oferi sugestii cu privire la entitățile care urmează să fie supuse auditului. Totuși, decizia finală privind activitatea de audit este luată exclusiv de CCRM.

Cu toate acestea, așa cum am subliniat deja, Parlamentul este în drept, prin decizia sa, să solicite CCRM să îndeplinească anumite sarcini. Planificarea activității CCRM este mai ușor de gestionat deoarece Parlamentul are o limită de timp specifică de până la 15 septembrie, în care trebuie să-și prezinte propunerile pentru programul anual de audit.

De exemplu, la 7 iulie 2019, Parlamentul a adoptat o decizie prin care CCRM a efectuat un audit al deznaționalizării patrimoniului public în patru companii de stat până la 31 decembrie 2019 și a solicitat CCRM includerea în programul anual de audit pentru 2020 a auditului deetatizării proprietății publice și privatizării pentru 2013-2019³¹.

Legea prevede că CCRM poate efectua audituri financiare, de conformitate și de performanță³². Legea stabilește în mod specific și faptul că, CCRM are dreptul de a efectua audituri combinate (comprehensive). În efectuarea tuturor tipurilor de audituri, CCRM trebuie să evalueze indicatorii de fraudă și corupție.

Legea³³ conferă CCRM competențe largi de audit pentru auditarea entităților și a resurselor publice. Legea prevede că CCRM are dreptul să auditeze utilizarea resurselor financiare publice de către orice beneficiari, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică, precum și de către partidele politice, precum și dreptul de a verifica toate activitățile financiare, administrative și de altă natură, programe și proiecte, inclusiv procesul de vânzare, privatizare sau concesionare a activelor și a veniturilor primite de la acestea. În mod specific, se prevede că CCRM poate efectua toate tipurile de audit în:

- toate instituțiile publice, inclusiv instituțiile și autoritățile publice la autogestiune;
- întreprinderi de stat și municipale,
- societăți comerciale al căror capital social este deținut integral de stat sau de unitatea administrativ-teritorială,
- societăți comerciale în care statul, unitățile administrativ-teritoriale, întreprinderile de stat și municipale dețin, separat sau împreună, cel puțin jumătate din capitalul social.

În ceea ce privește autoritățile publice centrale de reglementare și partidele politice, CCRM se limitează doar la auditarea cheltuielilor acestora, iar pentru partidele politice CCRM se limitează la auditarea cheltuielilor efectuate din mijloacele financiare ale bugetul de stat.

CCRM are, de asemenea, dreptul de a efectua audituri privind utilizarea resurselor financiare publice alocate unei instituții sau organizații (private); gestionarea patrimoniului public și eficiența acestuia prin parteneriate public-private; gestionarea patrimoniului public și eficiența în cadrul concesiunilor; și împrumuturi, credite și datorii garantate de entități din sectorul public.

În ceea ce privește cerințele obligatorii, legea solicită CCRM să efectueze audituri financiare în fiecare an privind rapoartele anuale ale Guvernului privind executarea bugetului de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, fondurile asigurărilor obligatorii de asistență medicală și rapoartele ministerelor privind executarea bugetelor³⁴. CCRM este, de asemenea, obligată să efectueze audituri privind:

³¹ Hotărârea Parlamentului Republicii Moldova nr. 83 din 19 iulie 2019 privind solicitarea auditului deetatizării proprietății publice și privatizării pentru anii 2013-2019

³² Legea CCRM, articolul 31

³³ Legea CCRM, articolul 32

³⁴ Legea CCRM, articolul 6 alineatul (1) litera (b)

- legalitatea și regularitatea devizelor de cheltuieli și a alocațiilor pentru investiții ale Băncii Naționale. Auditul se limitează la examinarea eficienței operaționale a deciziilor luate de conducerea Băncii Naționale, cu excepția celor legate de implementarea politicii monetare și valutare și de gestionarea rezervelor valutare de stat³⁵;

legalitatea, regularitatea și eficiența formării și utilizării bugetului Agenției Naționale pentru Reglementare în Energetică³⁶;

- controlul asupra activităților financiare și economice ale Comisiei Naționale a Pieței Financiare³⁷;
- activitatea financiară a Serviciului de Informații și Securitate al Republicii Moldova³⁸;
- activitatea Autorității Naționale de Integritate³⁹.

O serie de legi speciale includ, de asemenea, cerințe specifice pentru CCRM pentru efectuarea activității de audit, deși aceste audituri nu sunt obligatorii sau necesare anual, inclusiv:

- după încheierea alegerilor, Comisia Electorală Centrală va prezenta Parlamentului, cât mai curând posibil, un raport privind gestionarea fondurilor alocate, împreună cu avizul CCRM⁴⁰;
- auditul de performanță al Consiliului Concurenței⁴¹;
- auditul activității financiare și utilizării resurselor financiare utilizate de Poliția de Frontieră⁴²;
- auditul utilizării bugetului alocat pentru întreținerea Inspectoratului General pentru Situații de Urgență⁴³;
- auditul utilizării bugetului alocat pentru întreținerea Centrului Național Anticorupție⁴⁴.

După cum Constituția prevede că „*Alte competențe ale Curții de Conturi, precum și structura și funcționarea acesteia, vor fi stabilite prin lege organică⁴⁵*”, și luând în considerare principiul conform căruia CCRM trebuie să fie independentă în utilizarea resurselor proprii și în aprobarea programului său de activitate de audit, activitățile CCRM ar trebui să fie reglementate de Legea CCRM și nu parțial prin alte legi.

În timp ce mandatul de audit statutar al CCRM este amplu, în același timp prezintă o provocare majoră pentru a se asigura că toate instituțiile supuse auditului public extern sunt auditate cu un grad rezonabil de regularitate, reflectând riscurile legate de utilizarea resurselor publice. În fiecare an, programul de audit al CCRM trebuie să includă 16 audituri obligatorii (3 Rapoarte ale Guvernului: executarea bugetului de stat, bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor asigurărilor obligatorii de asistență medicală și bugetele ale 13 ministere (ce consolidează 329 de agenții subordonate)) și auditul Autorității Naționale de Integritate.

³⁵ Legea privind Banca Națională a Moldovei nr. 548/1995, articolul 21
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=66550&lang=ru

³⁶ Legea cu privire la energetică, nr. 174 din 21 septembrie 2017, articolul 11 alineatul (8)
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110368&lang=ru

³⁷ Legea Comisiei Naționale a Pieței Financiare, nr. 192-XIV din 12 noiembrie 1998, articolul 6 alineatul (7)
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=84363&lang=ru

³⁸ Legea privind serviciul de informații și securitate al Republicii Moldova, nr. 753-XIV din 23 decembrie 1999, articolul 20 alineatul (4) https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=108511&lang=ru

³⁹ Legea cu privire la Autoritatea Națională de Integritate, nr.132 din 17 iunie 2016, articolul 4 alineatul (4)
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=94148&lang=ru

⁴⁰ Codul electoral, nr.1381-XIII din 21 noiembrie 1997, articolul 38 alineatul (3)
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=18262&lang=ru

⁴¹ Legea concurenței, nr. 183 din 11 iulie 2012, articolul 37 alineatul (3)
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=22364&lang=ru

⁴² Legea privind Poliția de Frontieră, nr. 283 din 28 decembrie 2011, articolul 59 alineatul (2)
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=106470&lang=ru

⁴³ Legea Inspectoratului General pentru Situații de Urgență, nr. 93-XVI din 05 aprilie 2007, articolul 10 (2)
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=24951&lang=ru

⁴⁴ Legea cu privire la Centrul Național Anticorupție, nr. 1104-XV din 06 iunie 2002, articolul 44 (3)
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=66260&lang=ru

⁴⁵ Constituția Republicii Moldova, articolul 133 (5)

Pe lângă aceste audituri obligatorii anuale, există aproximativ 2300 entități auditate care ar putea fi supuse auditului de către CCRM, inclusiv:

- 15 autorități centrale specializate ale administrației publice,
- 14 autorități de reglementare,
- 15 de autorități publice independente / autonome,
- 899 autorități publice locale de nivelul unu,
- 35 autorități publice locale de nivelul doi
- 226 întreprinderi de stat și 550 de întreprinderi municipale,
- 435 instituții medicale și sanitare,
- 65 societăți pe acțiuni cu o cotă de stat de peste 50% și 41 de societăți pe acțiuni cu o cotă de unitate administrativ-teritorială de peste 50%⁴⁶.

În 2019, CCRM a desfășurat 34 de misiuni de audit financiar, 5 misiuni de audit al performanței, 10 misiuni de audit de conformitate și 5 misiuni de monitorizare (follow-up). Aceste misiuni au acoperit peste 500 de entități, inclusiv: 113 autorități publice centrale, 312 autorități publice locale, și 77 întreprinderi de stat și municipale, instituții publice, organisme publice independente și alți beneficiari de fonduri publice⁴⁷.

Prioritățile de audit ale CCRM din Strategia de audit pe perioada 2019-2021 au fost:

- continuarea desfășurării misiunilor de audit de conformitate și de performanță în domeniile de importanță socio-economică (asigurări sociale și de sănătate, educație, reducerea sărăciei, dezvoltarea infrastructurii, reforma administrației publice centrale, reforma salariilor din sectorul public etc.);
- evaluarea obligatorie a nivelului de implementare a recomandărilor făcute în misiunile anuale de audit financiar;
- desfășurarea misiunilor de monitorizare (follow-up), în special pentru a evalua impactul implementării recomandărilor făcute în misiunile de audit tematic sau de sistem în domenii de importanță socio-economică sau specifică;
- specializarea auditorilor conform tipurilor de audit;
- standardizarea activității de audit, inclusiv prin implementarea și utilizarea unui sistem software specializat;
- îmbunătățirea calității misiunilor de audit, metodologiilor de audit și abilităților profesionale ale personalului de audit⁴⁸.

Strategia de audit a prezentat, de asemenea, distribuția planificată a resurselor în funcție de tipul de audit, cu obiectivele stabilite pentru 2021, 40% pentru auditul financiar, 25% pentru auditul de conformitate și 25% pentru auditul de performanță, și 10% pentru misiuni ad hoc (de exemplu, solicitări din partea Parlamentului, societății civile etc.)

În timp ce CCRM are un mandat larg, numărul entităților care pot fi supuse auditului și resursele limitate ale CCRM creează provocări clare în planificarea și furnizarea unui program de lucru cuprinzător pe termen mediu care oferă responsabilitate eficientă și transparență a resurselor publice. De aceea este important ca CCRM să aibă o abordare strategică și bazată pe riscuri pentru elaborarea programului său de audit, astfel încât rezultatele auditurilor sale să aibă un impact semnificativ pentru societate și să consolideze autoritatea CCRM ca instituție competentă și profesională.

La 1 iunie 2020, CCRM a aprobat Regulamentul privind planificarea anuală și multianuală a activității de audit a CCRM, care stabilește și descrie activitățile, mecanismele și procedurile utilizate la elaborarea, modificarea și monitorizarea punerii în aplicare a programului multianual al CCRM, al programului de audit / strategiei de audit și programul de audit anual⁴⁹. Intenția acestui regulament este de a oferi un cadru

⁴⁶ Curtea de Conturi, Strategia de audit 2019-2021 (plan multianual) <https://www.ccrm.md/ro/strategie-de-audit-3572.html>

⁴⁷ Raport anual de activitate al Curții de Conturi a Republicii Moldova, a.2019

⁴⁸ Curtea de Conturi, Strategia de audit 2019-2021 (plan multianual)

⁴⁹ Hotărârea CCRM privind Regulamentul privind planificarea anuală și multianuală a activității de audit a Curții de Conturi, nr. 19 din 1 iunie 2020

metodologic pentru planificarea activităților de audit care se bazează pe risc și asigură o utilizare mai direcționată a resurselor.

Accesul la informații

Pentru a permite unei ISA să-și desfășoare activitatea în mod eficient, aceasta trebuie să aibă dreptul la acces gratuit, în timp util și nerestricționat la toate documentele, informațiile și spațiile de care ar putea avea nevoie pentru îndeplinirea corespunzătoare a responsabilităților sale. Mai precis, o ISA ar trebui să aibă:

- acces la toate înregistrările și documentele de care are nevoie, indiferent de formatul în care sunt păstrate;
- dreptul de acces la sediul organismelor auditate pentru personalul său;
- personalul organismelor auditate trebuie să furnizeze informațiile și explicațiile solicitate de ISA;
- instituite mecanisme de punere în aplicare pentru a se asigura că informațiile sunt furnizate în timp util.

Legea CCRM stabilește că, pentru îndeplinirea funcțiilor sale, CCRM „este în drept să solicite informații și să utilizeze materialele întocmite de către alte autorități/ instituții publice, iar acestea sunt obligate să le prezinte la prima cerere în cazurile în care nu se încalcă garanțiile respectării drepturilor procesuale ale subiecților și alte garanții prevăzute de legislație⁵⁰”.

Personalul CCRM autorizat să efectueze auditul public, în îndeplinirea atribuțiilor sale, are dreptul:

- să solicite și să primească orice acte, documente, informații sau alte materiale necesare auditului, indiferent de statutul persoanelor fizice sau juridice care le dețin;
- să aibă acces liber pe teritoriul entităților auditate, în sediile sau în alte localuri pentru a verifica existența și utilizarea resurselor financiare publice sau a patrimoniului public;
- să solicite și să primească în cel mult cinci zile lucrătoare de la data solicitării, de la conducători și alte persoane cu funcții de răspundere explicații verbale și scrise, copii de pe documente⁵¹.

Pentru a putea efectua corect activitatea de audit, pentru a evalua riscurile și erorile în procesul de gestionare a finanțelor publice și a patrimoniului public, CCRM „are acces neîngrădit, direct și liber, în timp util, la informații digitale și baze de date necesare pentru exercitarea corectă a atribuțiilor legale⁵²”.

La rândul său, entitatea auditată are obligația:

- să asigure auditorilor publici accesul pe teritoriul lor, în sediile lor și în alte localuri și să le creeze condiții de lucru adecvate;
- să prezinte la cererea auditorului public, actele, documentele, informațiile și bazele de date necesare într-un termen rezonabil, care nu depășește limitele stabilite de auditor;
- să furnizeze, la cererea auditorului public, explicații verbale și scrise;
- să prezinte comentarii (explicații) în scris cu privire la proiectul de raport de audit în care își va exprima acordul sau dezacordul față de constatările și concluziile formulate în acesta în termen de până la 7 zile lucrătoare⁵³.

Aceasta înseamnă că fiecare autoritate/instituție publică este obligată să furnizeze CCRM informațiile necesare pentru desfășurarea activității sale de audit.

În cazurile în care entitatea auditată nu respectă aceste cerințe, Legea CCRM prevede aplicarea sancțiunilor în conformitate cu Codul contravențional⁵⁴. La rândul său, în cazul în care conducerea entității auditate nu își îndeplinește obligațiile, președintele CCRM poate informa Parlamentul, Președintele

⁵⁰ Legea CCRM, articolul 7 alineatul (3)

⁵¹ Legea CCRM, articolul 29 alineatul (1)

⁵² Legea CCRM, articolul 32 alineatul (8)

⁵³ Legea CCRM, articolul 36 alineatul (2)

⁵⁴ Codul contravențional, articolul 349 și 423⁶ https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=131058&lang=ro#

Republicii Moldova, Guvernul sau organul deliberativ al administrației publice locale cu privire la acest lucru.⁵⁵

Legea CCRM oferă CCRM drepturile de a obține toate informațiile necesare pentru desfășurarea activității sale, inclusiv documente și baze de date electronice. Din păcate, există cazuri în care în timpul auditului entitatea auditată refuză accesul la bazele de date și întârzie transmiterea informațiilor. Principalul argument furnizat de entitățile auditate se referă la regulile de protecție a datelor cu caracter personal și la interpretarea dreptului CCRM ca drept de a obține date, dar nu de a prelucra datele, ceea ce face ca auditorii CCRM să petreacă mai mult timp pentru a obține informații. În 2018, CCRM a exercitat de două ori dreptul acordat de Legea CCRM de a impune sancțiuni administrative entității de audit pentru omisiunea de a furniza informații.

Toate cazurile în care au existat probleme în obținerea informațiilor necesare auditului au fost rezolvate în cele din urmă de către CCRM prin negocieri între membrul Curții relevant sau șeful Direcției generale de audit (DGA) și șeful entității auditate.

Ministerul Finanțelor este una dintre cele mai mari entități auditate în ceea ce privește dimensiunea bazelor de date. În baza unui ordin al ministrului Finanțelor din decembrie 2019⁵⁶, Ministerul Finanțelor a aprobat un regulament cu privire la modul de cooperare cu misiunile de audit efectuate de CCRM și de punere în aplicare a recomandărilor și cerințelor CCRM. Procedurile specificate în regulament prevedeau un proces de armonizare în mai multe etape înainte de transmiterea informațiilor către auditori, ceea ce a dus la consumarea de timp suplimentar a auditorilor în obținerea informațiilor (accesul la baze de date) în cadrul auditurilor legate de domeniul de responsabilitate a Ministerului Finanțelor. Au fost luate măsuri pentru îmbunătățirea cooperării reciproce în timpul ședinței CCRM din 28 iulie 2020, când ministrului Finanțelor a făcut o promisiune orală că va oferi auditorilor CCRM parole pentru acces la distanță la bazele de date ale Ministerului Finanțelor⁵⁷.

CCRM nu are dreptul la inițiative legislative. Cu toate acestea, parlamentarii care susțin CCRM în desfășurarea eficientă a activității sale de audit au prezentat Parlamentului amendamente la legi pentru a consolida responsabilitatea conducerii instituțiilor de a furniza informațiile necesare pentru audituri și pentru a asigura dreptul CCRM de a prelucra date cu caracter personal .

Dreptul și obligația de a raporta activitatea întreprinsă.

ISA trebuie să fie liberă să raporteze rezultatele activității de audit Parlamentului și să fie solicitată să raporteze Parlamentului cel puțin o dată pe an. De asemenea, trebuie să fie liberă să decidă asupra conținutului rapoartelor de audit elaborate și să publice și să disemineze rapoartele odată ce au fost depuse sau prezentate oficial. De asemenea, ar trebui să existe mecanisme eficiente pentru monitorizarea (follow-up) auditurilor ISA.

Legea CCRM prevede că printre principiile pe care trebuie să se bazeze activitățile CCRM se numără responsabilitatea și transparența – manifestarea responsabilității față de Parlament și societate, și desfășurarea activității sale în mod transparent și deschis⁵⁸.

Legea CCRM prevede că CCRM trebuie să prezinte anual Parlamentului până la 1 mai raportul anual privind activitățile sale, până la 1 iunie rapoartele de audit privind rapoartele anuale ale Guvernului privind executarea bugetului de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și fondurilor de asigurări obligatorii de asistență medicală; până la 15 septembrie, raportul anual privind administrarea și întreținerea resurselor financiare publice și a patrimoniului public și alte rapoarte la discreția sa⁵⁹.

⁵⁵ Legea CCRM, articolul 36 alineatele (3) și (4)

⁵⁶ Ordinul Ministerului Finanțelor nr.173 din 20 decembrie 2019

⁵⁷ Informații obținute în urma interviurilor.

⁵⁸ Legea CCRM, articolul 5

⁵⁹ Legea CCRM, articolul 6 alineatul (1)

Legea CCRM impune, de asemenea, o obligație ca toate cele trei rapoarte anuale să fie publicate în Monitorul Oficial al Republicii Moldova în termen de 15 zile de la aprobarea lor de către CCRM și se remit Președintelui Republicii Moldova și Guvernului⁶⁰.

Regulamentul Parlamentului prevede că Parlamentul audiază în ședință plenară raportul anual de activitate al CCRM, rapoartele de audit privind executarea bugetului de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și fondurilor asigurărilor obligatorii de asistență medicală, simultan cu rapoartele relevante ale Guvernului, raportul anual privind administrarea și întrebuițarea resurselor financiare publice și a patrimoniului public, precum și alte rapoarte ale CCRM pe care Comisia de control a finanțelor publice consideră necesar să le audieze. Comisia de control al finanțelor publice organizează o audiere publică cu privire la rapoartele furnizate de CCRM⁶¹.

Legea CCRM obligă CCRM să informeze organele de aplicare a legii cu privire la orice încălcare pe care o identifică, a cărei examinare se află în competența organelor de aplicare a legii relevante⁶².

CCRM are obligația legală de a informa publicul despre activitățile sale nu numai prin transmiterea către Parlament a rapoartelor și publicarea ulterioară a acestora în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ci și prin: publicarea rapoartelor pe pagina sa web oficială, precum și în alte medii electronice; organizarea de conferințe de presă și alte evenimente de sensibilizare a publicului; prin publicarea comunicatelor de presă și a altor informații la discreția sa, cu excepția secretului de stat, comercial sau alt secret protejat de lege; prin efectuarea unui audit extern al situațiilor sale financiare și publicarea unei opinii de audit extern pe pagina sa web oficială⁶³.

În timp ce Legea CCRM stabilește anumite cerințe legale pentru calendarul anumitor rapoarte și include unele cerințe minime pentru chestiunile care ar trebui incluse în rapoarte, aceasta oferă CCRM puterea de a determina forma și conținutul rapoartelor sale și modul în care rapoartele auditorului ar trebui tratate⁶⁴. Legea oferă, de asemenea, CCRM puterea de a stabili termenele de raportare pe care entitățile auditate și alte instituții indicate în rapoartele de audit trebuie să le respecte cu privire la implementarea recomandărilor sau la motivele neimplementării acestora⁶⁵. CCRM are obligația de a monitoriza (follow-up) implementarea recomandărilor⁶⁶.

CCRM publică pe pagina web (www.ccrm.md) toate rapoartele și hotărârile anuale privind aprobarea rezultatelor auditului, rapoartele de audit și recomandările și termenele pentru implementarea acestora. Opinia auditorului cu privire la rapoartele financiare ale CCRM este publicată și pe site-ul web al CCRM la secțiunea Transparență⁶⁷. Fiecare hotărâre a CCRM care aprobă un raport de audit sau un raport anual specifică cui este trimis raportul și unde este publicat raportul.

Comunicatele de presă despre activitățile și noutățile instituției sunt pregătite în mod regulat, publicate pe pagina web și trimise presei.

CCRM trimite organelor de aplicare a legii detalii cu privire la încălcările identificate în auditurile sale. Pentru a înțelege mai bine specificul activității auditorilor CCRM și pentru o utilizare mai eficientă a informațiilor privind încălcările entităților auditate obținute prin intermediul auditurilor, CCRM poartă întrevederi frecvente cu organele de aplicare a legii prin intermediul Consiliului de cooperare dintre CCRM și organele de drept.

CCRM exercită toate drepturile și obligațiile prevăzute de legea CCRM, informând atât Legislativul, cât și publicul despre activitățile și rezultatele sale, precum și cooperând cu organele de aplicare a legii.

⁶⁰ Legea CCRM, articolul 6 alineatul (2)

⁶¹ Lege privind adoptarea Regulamentului Parlamentului, nr. 797-XIII din 4 februarie 1996, articolul 128¹
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=89041&lang=ru

⁶² Legea CCRM, articolul 7 alineatele (1), (2)

⁶³ Legea CCRM, articolul 10

⁶⁴ Legea CCRM, articolul 34 alineatul (3)

⁶⁵ Legea CCRM, articolul 37 alineatul (1)

⁶⁶ Legea CCRM, articolul 37 alineatul (3)

⁶⁷ Opinia auditorului cu privire la rapoartele financiare ale CCRM <https://www.ccrm.md/ro/rapoarte-de-audit-extern-91.html>

2.4. Concluzie

CCRM este menționată în Constituție și Legea CCRM este destul de bine elaborată, și, dacă este pusă în aplicare în mod adecvat, ar oferi CCRM independență și autonomie suficiente. Cu toate acestea, Constituția nu abordează în mod adecvat o serie de probleme și, în special, nu abordează statutul CCRM, că este o instituție independentă. În plus, există prevederi în Legea CCRM care ar putea fi consolidate, iar punerea în aplicare a altor legi, în special cele referitoare la buget, funcția publică și salarizare, subminează în mod eficient elementele cheie ale independenței organizaționale, funcționale și financiare ale CCRM.

Pentru ca CCRM să fie credibilă și eficientă, cadrul legal ar trebui schimbat pentru a nu afecta independența instituțională, funcțională, operațională și financiară a instituției.

Principiile INTOSAI sunt aplicabile tuturor instituțiilor care sunt membre ale INTOSAI. Dacă comparăm în mod sistematic cele opt principii ale Declarației de la Mexic (INTOSAI-P10) cu cadrul legal al CCRM, ajungem la următoarea evaluare:

Principiul 1: Existența unui cadru constituțional / statutar / legal adecvat și eficient și a unor dispoziții de aplicare de facto ale acestui cadru. Acest principiu este respectat parțial. Constituția nu abordează recunoașterea independenței CCRM, în timp ce Legea CCRM oferă în general CCRM autonomie și independență relevante, cadrul legal mai larg și punerea sa în aplicare de către Executiv subminează efectiv autonomia și discreția CCRM și, prin urmare, independența acesteia.

Principiul 2: Independența președintelui și a membrilor ISA (ai instituțiilor colegiale), inclusiv securitatea mandatului și imunitatea juridică în îndeplinirea normală a atribuțiilor lor. Acest principiu este parțial respectat. Independența membrilor CCRM nu este prevăzută în Constituție. Legea CCRM articulează independența membrilor CCRM și le oferă o oarecare imunitate de urmărire penală în exercitarea atribuțiilor lor, dar nu este clar dacă acest lucru este suficient pentru a-i proteja pentru orice act, trecut sau prezent, care rezultă din îndeplinirea normală a atribuțiilor lor. Numirea membrilor CCRM pentru un mandat de cinci ani este o perioadă relativ scurtă, iar un mandat reînnoibil poate fi considerat că afectează potențial independența, deoarece este dependent de realegerea de către un organism politic.

Principiul 3: Un mandat suficient de larg și o discreție deplină în îndeplinirea funcțiilor instituției supreme de audit. Acest principiu este respectat parțial. Legea CCRM oferă CCRM un mandat larg de auditare a tuturor organismelor și resurselor publice, precum și puterea de a efectua diferite tipuri de audit. Cu toate acestea, legile pentru un număr mic de entități prescriu activitatea de audit pe care CCRM trebuie să o desfășoare pentru aceste entități și când trebuie efectuată această activitate, punând anumite limite în libertatea de acțiune a CCRM. În plus, Parlamentul are dreptul, prin decizia sa, de a solicita CCRM să îndeplinească anumite sarcini, care limitează într-o oarecare măsură CCRM în determinarea și aprobarea utilizării propriilor resurse și în aprobarea programului său de activitate de audit.

Principiul 4: Acces nelimitat la informații. Acest principiu este respectat parțial. Legea CCRM oferă CCRM drepturile de a obține toate informațiile necesare pentru efectuarea unui audit, dar în practică există cazuri în care accesul la informații a fost refuzat sau întârziat.

Principiul 5: Dreptul și obligația de a raporta activitatea desfășurată. Acest principiu este respectat. CCRM exercită toate drepturile și obligațiile prevăzute de Legea CCRM, informând atât Legislativul, cât și publicul despre activitățile și rezultatele sale, precum și cooperând cu organele de aplicare a legii.

Principiul 6: Libertatea de a decide conținutul și calendarul rapoartelor de audit, de a le publica și disemina. Acest principiu este respectat.

Principiul 7: Existența unor mecanisme eficiente de monitorizare a recomandărilor ISA. Acest principiu este respectat.

Principiul 8: Autonomie financiară și managerială / administrativă și disponibilitatea resurselor umane, materiale și monetare adecvate. Acest principiu nu este respectat. Ministerul Finanțelor și

Guvernul, care sunt entitățile auditate ale CCRM, sunt direct implicate în evaluarea priorităților operaționale ale CCRM și determinarea nivelului de resurse (buget) necesare pentru a asigura funcționarea CCRM. De asemenea, cerințele legilor și hotărârilor guvernamentale legate de funcția publică, funcționarii publici, remunerarea și clasificarea posturilor indică că CCRM nu este independentă în determinarea structurii sale organizatorice și a managementului personalului acesteia. Ca urmare, există limitări privind discreția CCRM în utilizarea eficientă a bugetului și a altor resurse.

2.5. Recomandări

Pentru a răspunde așteptărilor articolului 49 litera (e) din Acordul de Asociere și pentru ca CCRM să respecte principiile INTOSAI privind independența, astfel încât să poată să își gestioneze resursele independent și eficient, asigurând rentabilitatea pe termen lung a resurselor investite în dezvoltarea CCRM, există o serie de probleme care trebuie abordate în mod prioritar. Mai jos sunt recomandările cheie legate de independență identificate în timpul evaluării peer review:

- ▶ Statutul CCRM este direct legat de independența sa organizațională, funcțională, operațională și financiară și determină credibilitatea și eficacitatea instituției. Odată cu revizuirea Constituției, urmează ca și statutul CCRM să fie abordat în mod adecvat, cu referire specifică la faptul că este o instituție independentă și instituția supremă de audit din Republica Moldova.
- ▶ CCRM trebuie să dispună de autonomie în stabilirea priorităților și a programului său de activitate. În prezent, acest lucru este afectat de capacitatea Parlamentului de a solicita CCRM să întreprindă anumite activități și de procesul bugetar. Recomandăm ca Legea CCRM să fie modificată pentru a reflecta faptul că doar CCRM este responsabilă de stabilirea priorităților sale operaționale și a programului de activitate de audit, în timp ce Parlamentul și alte autorități pot sugera audituri pe care CCRM ar trebui să le ia în considerare, însă decizia cu privire la desfășurarea activităților de audit solicitate ar trebui să aparțină în exclusivitate CCRM.
- ▶ Termenul de cinci ani pentru membrii Curții este relativ scurt, iar mandatul reînnoit poate fi considerat ca afectând potențial independența. Ar trebui să se examineze posibilitatea modificării dispozițiilor pentru a prevedea un mandat mai lung, care nu poate fi reînnoit (de exemplu, între 8 și 10 ani). În plus, membrii nu ar trebui să fie numiți toți în același timp pentru a se asigura că există un anumit nivel de continuitate și memorie instituțională în componența Curții.
- ▶ Cerințele Legii CCRM în ceea ce privește independența organizațională, funcțională și operațională trebuie să fie respectate de către Executiv. Punerea în aplicare a legilor și deciziilor privind funcția publică, funcționarul public, salarizarea și clasificarea funcțiilor sunt în conflict cu principiile independenței organizaționale, funcționale și operaționale a instituției, aprobate prin Legea CCRM. Acest lucru trebuie abordat prin faptul că CCRM este capabilă să-și gestioneze personalul și să-și determine statele de personal și structura organizațională fără interferența Executivului.
- ▶ CCRM trebuie să aibă un statut suficient, în special în ceea ce privește cerințele sale profesionale și rolul său important în examinarea utilizării resurselor publice. Acest lucru ar trebui să se reflecte în salarizarea personalului CCRM care ar trebui să fie cel puțin proporțională cu salarizarea angajaților instituțiilor cu cerințe profesionale similare.
- ▶ Cerințele Legii CCRM în ceea ce privește independența financiară ar trebui să fie respectate de către Executiv și implementate în mod eficient. Ministerul Finanțelor și Guvernul nu ar trebui să aibă nici o implicare directă în evaluarea priorităților operaționale ale CCRM, în luarea deciziilor asupra activităților pe care CCRM le va implementa sau în revizuirea bugetului prezentat Parlamentului. Recomandăm ca examinarea bugetului CCRM să intre în competența Parlamentului, fără modificări sau revizuri din partea Ministerului Finanțelor sau a Guvernului.
- ▶ Mandatul de audit al CCRM ar trebui să fie articulat exclusiv în Legea CCRM. Prevederile altor legi în acest sens nu ar trebui să fie contrare prevederilor Legii CCRM sau să impună cerințe obligatorii

de audit CCRM. Ar trebui să se ia în considerare eliminarea prevederilor din alte legi care prescriu audituri specifice pentru anumite instituții și acestea ar trebui incluse în Legea CCRM dacă se consideră adecvat.

- ▶ Pentru a se asigura că rolul CCRM este îndeplinit la o calitate înaltă și în timp util, echilibrând volumul de muncă al instituției cu resursele limitate necesare pentru performanța sa, CCRM ar trebui să se asigure că se implementează Regulamentul privind planificarea anuală și multianuală a activității de audit a CCRM, fiind elaborate planuri de audit bazate pe risc. Acest lucru ar trebui implementat în mod eficient, astfel încât resursele limitate ale CCRM să asigure un program de activitate pe termen mediu care să aibă impact și să susțină eficient responsabilitatea și transparența în utilizarea resurselor publice.

3. Guvernanță și management

3.1. Introducere

ISA trebuie să fie organizații model care să conducă prin propriul exemplu și să adopte și să respecte principiile bunei guvernări. ISA trebuie să fie organizată rațional, pentru a sprijini în mod eficient procesul de luare a deciziilor și îndeplinirea eficientă și efectivă a mandatului său. Aceasta trebuie să adopte și să pună în aplicare politici sau practici care promovează comportamentul etic, transparența și responsabilitatea instituției, care să contribuie la promovarea încrederii în activitatea ISA și personalului acesteia.

Precum INTOSAI-P20⁶⁸ stipulează în introducerea sa:

„ISA sunt (...) responsabile de planificarea și desfășurarea domeniului de aplicare a activității lor și de utilizarea metodologiilor și standardelor adecvate pentru a se asigura că promovează responsabilitatea și transparența activităților publice, își îndeplinesc mandatul legal și exercită responsabilitățile într-un mod complet și obiectiv”.

Este important ca conducerea de nivel superior să stabilească tonul adecvat, acest lucru reflectându-se într-o guvernanță consecventă în întreaga organizație. Aceasta include:

- elaborarea și implementarea strategiilor pentru a direcționa și stimula o performanță îmbunătățită;
- inițiative pentru promovarea unei culturi a responsabilității și a unui control intern robust;
- conducerea prin exemplu, menținând standarde ridicate de profesionalism, responsabilitate și transparență în luarea deciziilor;
- încurajarea unui mediu de învățare deschis și reciproc în care pot fi adresate și discutate întrebări dificile și sensibile;
- recunoașterea unui comportament etic bun, în timp ce comportamentul neadecvat este sancționat;
- promovarea valorilor ISA în activități publice, documente de bază și comunicări;
- implementarea responsabilității manageriale acolo unde autoritatea este delegată și managerii sunt considerați responsabili.

3.2. Guvernanță și gestionarea operațiunilor

Structura organizațională

Structura organizatorică a ISA ar trebui să fie adecvată pentru a sprijini buna guvernanță, lua decizii eficiente și a realiza mandatului său. Aceasta include:

- cadrul legal permite ISA să elaboreze în mod eficient o structură organizațională adecvată și să delege responsabilitatea și răspunderea;
- ISA are o structură organizațională aprobată și implementată;
- rolurile și responsabilitățile membrilor și personalului ISA sunt clar definite; relațiile între membrii Curții și personal sunt clar definite;
- structura organizatorică permite realizarea eficientă și efectivă a misiunii ISA;
- delegarea responsabilității și autoritatea de luare a deciziilor este atribuită în mod clar, împreună cu împuternicirea adecvată, linii clare de responsabilitate și linii adecvate de raportare (cu privire la realizarea obiectivelor);
- nu există suprapuneri în responsabilitățile subdiviziunilor organizaționale.

Așa cum s-a indicat în capitolul anterior, Legea CCRM conferă CCRM puterea de a defini structura organizatorică internă, de a aproba structura aparatului și efectivul-limită de personal, procedurile administrative, reglementările și manualele, instrucțiunile și ghiduri, standardele de audit⁶⁹. Cu toate

⁶⁸ INTOSAI-P 20 - Principii de responsabilitate și transparență

⁶⁹ Legea CCRM, articolul 15

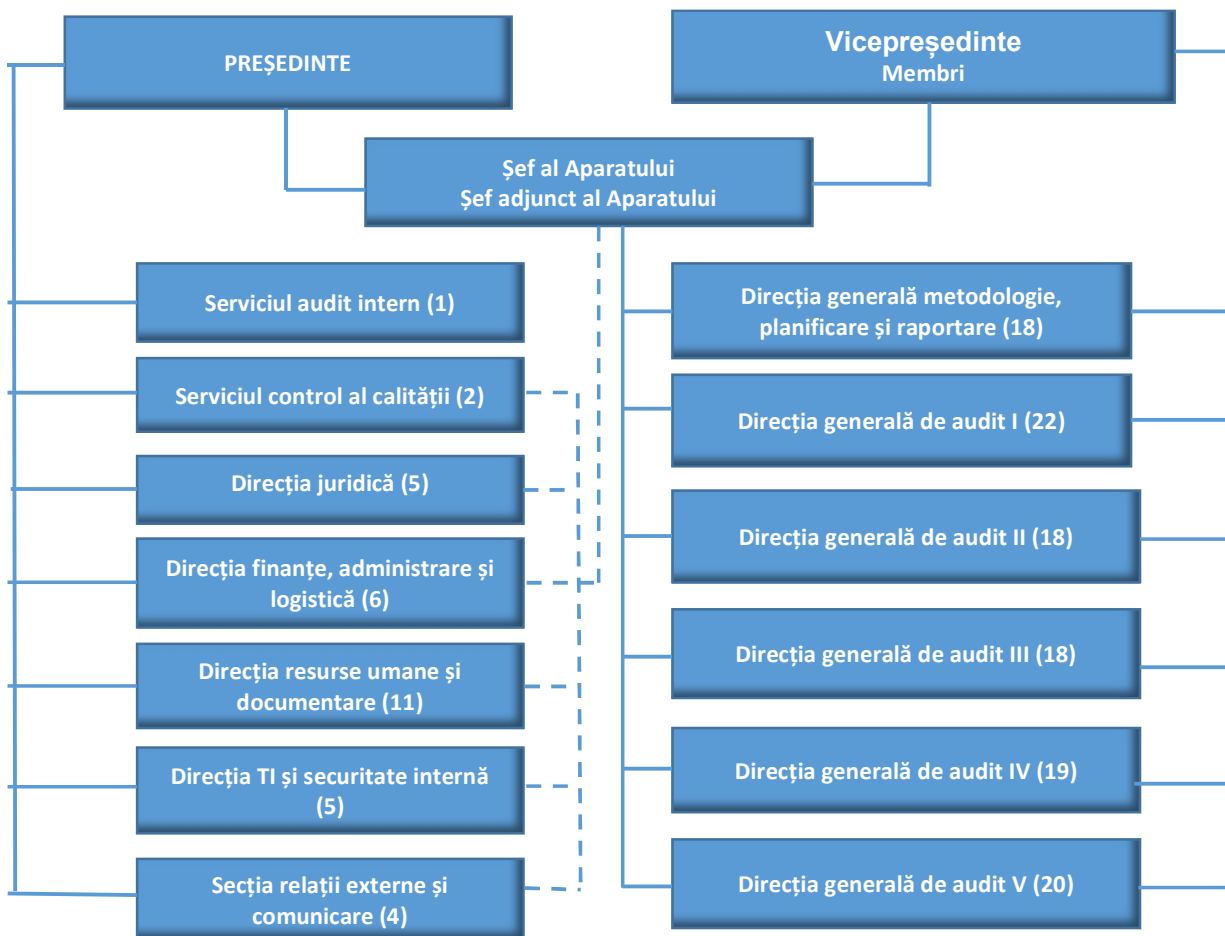
acestea, dreptul CCRM de a-și stabili propria structură organizațională este limitat prin Hotărârea Guvernului nr. 1001 care stabilește standarde pentru crearea de subdiviziuni în cadrul autorităților publice. De exemplu, aceste standarde prevăd că direcțiile generale ar trebui să aibă cel puțin 18 angajați, direcțiile sau secțiile având cel puțin 4 sau 5 angajați. De asemenea, ea stabilește standarde pentru raportul și numărul de posturi de conducere⁷⁰.

În conformitate cu Hotărârea Guvernului nr. 1001, CCRM trebuie să-și coordoneze structura și organigrama aprobate cu Cancelaria de Stat. Orice modificare pe care CCRM dorește să o aducă structurii și organigramei sale, trebuie făcută în conformitate cu standardele aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1001 și trebuie să fie convenită cu Executivul.

În afară de problemele clare de independență pe care Hotărârea Guvernului nr. 1001 le are asupra capacității CCRM de a-și organiza în mod eficient structura, constrângerile pe care le impune influențează negativ și capacitatea CCRM de a elabora o structură rațională și adecvată nevoilor sale. În special, nu recunoaște natura profesională și tehnică a activității acesteia, unde, de exemplu, poate fi potrivit să existe subdiviziuni mici care necesită cunoștințe și experiență tehnică și profesională semnificative. Cerința de a obține aprobarea structurii organizatorice de la Cancelaria de Stat este, de asemenea, un obstacol ca CCRM să fie agilă și flexibilă în modul în care se organizează.

Conform Legii CCRM, structura organizatorică este aprobată printr-o hotărâre a CCRM⁷¹. Actuala structură organizatorică a CCRM (Figura 2) a fost aprobată la 21 martie 2019.

Figura 2. Structura organizatorică a instituției⁷²



⁷⁰ Hotărârea Guvernului nr.1001 din 26 decembrie 2011, Anexa nr.2 https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=118658&lang=ru

⁷¹ Legea CCRM, Articolul 22

⁷² Hotărârea CCRM nr. 13 din 21 martie 2019, Anexa 1

Au existat o serie de schimbări organizaționale în ultimul deceniu. De exemplu, înainte de 2016, CCRM avea subdiviziuni separate pentru audituri de performanță și IT. Schimbările structurale făcute în 2019 au vizat consolidarea sistemului de control al calității prin crearea unei noi unități structurale, Serviciul control al calității. A existat, de asemenea, o reorganizare parțială a unor funcții de specialitate.

Rolurile și responsabilitățile conducerii, membrilor și angajaților CCRM sunt reglementate de Legea CCRM, hotărârile CCRM, regulamentele subdiviziunilor structurale și descrierile din fișa postului. În ultimii doi ani, au fost aduse o serie de modificări la cadrul intern al CCRM. Regulamentul actual privind organizarea și funcționarea aparatului CCRM (Regulamentul de procedură) a fost aprobat la 5 iulie 2018⁷³ iar în 2020 a fost aprobată o nouă versiune a regulamentelor privind subdiviziunile structurale și descrierile de fișa postului. Regulamentul de procedură al instituției este un document important care reglementează activitățile sale, articulând responsabilitățile, distribuirea funcțiilor și responsabilităților, ierarhizarea subdiviziunilor și funcțiilor structurale, precum și principiile și metodele de organizare a muncii. Cu toate acestea, actualul Regulament de procedură nu este aliniat cu structura organizațională și regulamentele subdiviziunilor structurale.

Conform Legii CCRM, CCRM este condus de președinte, iar legea stabilește responsabilitățile sale care includ:

- exercitarea conducerii CCRM în conformitate cu legislația și organizarea activității acesteia;
- numirea și eliberarea din funcție a personalului;
- reprezentarea CCRM;
- propunerea ordinii de zi a ședințelor CCRM;
- organizarea și implementarea sistemului de control intern managerial și purtarea răspunderii manageriale pentru administrarea alocațiilor bugetare și a patrimoniului public aflat în gestiunea Curții de Conturi etc.⁷⁴.

Atribuțiile Curții sunt de a aproba toate documentele care guvernează activitățile CCRM (de exemplu, strategii, planuri și programe de audit, bugete, proceduri administrative, reglementări și manuale, standarde de audit), de a examina și aproba rapoartele de audit și rapoarte anuale ale CCRM și de a exercita alte funcții prevăzute de lege⁷⁵. În afară de participarea la ședințele Curții, membrii CCRM sunt obligați să organizeze activități în sectoarele încredințate și în limitele competenței lor au dreptul de a solicita angajaților CCRM informațiile necesare privind auditurile, inclusiv explicații verbale și scrise.⁷⁶

Hotărârea CCRM de aprobare a structurii organizaționale actuale atribuie fiecărui membru CCRM supravegherea unei DGA. De asemenea, președintele a delegat fiecărui membru al CCRM anumite responsabilități organizaționale, cum ar fi: participarea săptămânală la ședințele de Guvern; supravegherea proiectelor internaționale; coordonarea cu organele de aplicare a legii; supravegherea proiectelor de dezvoltare a CCRM; membru al Comisiei de certificare a auditorilor; chestiuni legate de integrarea Moldovei în UE, strategia anticorupție; reprezentarea CCRM la forumuri și conferințe⁷⁷.

Hotărârea CCRM de aprobare a structurii organizaționale actuale a distribuit și domeniile care urmează să fie auditate de fiecare DGA⁷⁸ pentru a se asigura că nu există o suprapunere a domeniilor auditate de fiecare DGA. DGA-le sunt organizate pe baza sectoarelor administrative (Expozeul 3) fiecare DGA fiind responsabilă pentru efectuarea tuturor tipurilor de audit. Există, de asemenea, o direcție generală care este responsabilă de dezvoltarea metodologiei de audit, planificarea și raportarea activității CCRM și instruirea auditorilor. Serviciile de specialitate sunt organizate pentru a acoperi toate activitățile care susțin activitatea CCRM și pentru a minimiza orice suprapunere.

⁷³ Hotărârea CCRM privind Regulamentul de organizare și funcționare a Aparatului Curții de Conturi, nr. 49 din 5 iulie 2018

⁷⁴ Legea CCRM, articolul 12, 13

⁷⁵ Legea CCRM, articolul 15

⁷⁶ Legea CCRM, articolul 21

⁷⁷ Informații obținute în urma interviurilor

⁷⁸ Hotărârea CCRM nr.13 din 21 martie 2019, anexa 3

Figura 3. Alocarea responsabilităților DGA

DGA I	Bugetul de stat, datoria publică, serviciul fiscal, serviciul vamal, justiția, apărarea națională, MAI, MAEIE, cancelaria de stat, aparatul parlamentar, aparatul Președintelui etc.
DGA II	Bugetul asigurărilor sociale de stat, fondurile de asigurări obligatorii de asistență medicală; sănătate, muncă și protecție socială etc.
DGA III	Agricultură, silvicultură, dezvoltare regională, mediu etc.
DGA IV	Autorități autonome și de reglementare, economie și infrastructură; tehnologii informaționale etc.
DGA V	Autoritățile publice locale; educație, cultură și cercetare etc.

Nu există o modalitate corectă de a organiza o ISA pentru a realiza auditurile sale. Există exemple de ISA în care echipele sau subdiviziunile de audit sunt organizate în funcție de tipul de audit (financiar, de conformitate, performanță), iar altele sunt organizate pe sectoare ale economiei (sănătate, educație, apărare etc.). Depinde de mediul și circumstanțele ISA, dar ar trebui să se concentreze pe efectuarea eficientă a auditurilor care au impact.

Împărțirea responsabilităților pe sectoare permite DGA-lor să analizeze entitățile auditate dintr-un întreg sector, care pot sprijini planificarea, executarea și raportarea eficientă a auditului. Cu toate acestea, în organizarea pe sectoare, este important să ne asigurăm că DGA-le au suficiente competențe profesionale pentru diferite tipuri de audituri, de exemplu, auditori cu experiență și profesioniști calificați. Este important să existe mecanisme eficiente în cadrul DGA-lor pentru a aborda problemele și a efectua audituri care implică mai multe sectoare și, de asemenea, să permită schimbul de cunoștințe și expertiză profesională, de exemplu în auditul performanței. Pe parcursul revizuirii, s-a evidențiat că uneori DGA-le au funcționat separat și că au existat probleme cu schimbul de expertiză și cunoștințe.

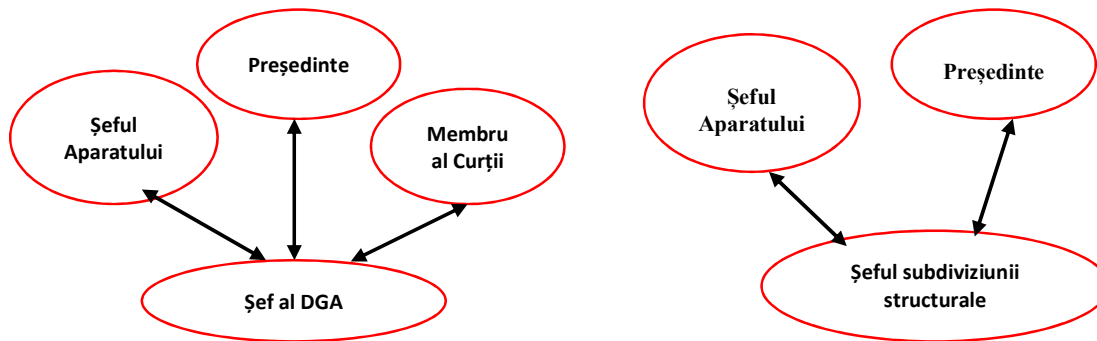
Regulamentele privind subdiviziunile structurale includ misiunea fiecărei unități, activitățile care trebuie îndeplinite și domeniile de responsabilitate. Fișele posturilor conțin, de asemenea, o descriere detaliată a responsabilităților și cerințelor pentru fiecare angajat și informații despre managerii acestora.

Fiecare DGA este condusă de un șef al DGA. Cu toate acestea, după cum s-a indicat deja, activitatea DGA este coordonată și de un membru CCRM, ceea ce înseamnă, în practică, discuții regulate cu șeful DGA, primirea copiilor tuturor e-mailurilor de la personalul DGA și participarea la ședințele DGA⁷⁹. În opinia noastră, supravegherea unei DGA atât de către un membru al CCRM, cât și de șeful DGA este inerent ineficientă. În opinia noastră, supravegherea unui GDA atât de către un membru CCRM, cât și de către șeful DGA necesită o distribuție clară a rolurilor și responsabilităților pentru a asigura eficiența organizațională. În căutarea unui mod rațional, eficient și adecvat de organizare, management și luare a deciziilor legate de activitatea de audit, în special în cadrul unor organizații mici, fiecare manager ar trebui să aibă propriul domeniu de responsabilitate cu personalul aflat sub autoritatea sa directă.

Organigrama și regulamentele CCRM evidențiază, de asemenea, provocările pe care le întâmpină șefii subdiviziunilor structurale legate de multiple responsabilități și linii de raportare, așa cum este indicat în Figura 4.

⁷⁹ Informații obținute în urma interviurilor

Figura 4. Responsabilitate și linii de raportare



Șeful Aparatului este responsabil de managementul activităților desfășurate de subdiviziunile structurale - DGA-ii, Direcția juridică, Serviciul control al calității și Serviciul audit intern. Acesta este responsabil și de asigurarea realizării obiectivelor CCRM prin îndeplinirea programului de audit al CCRM, printre alte atribuții.⁸⁰ Șeful adjunct al Aparatului este responsabil de managementul Direcției finanțe, administrație și logistică, Direcției resurse umane și documentare, Direcției TI și securitate internă, precum și Secției relații externe și comunicare. Printre altele, acesta este responsabil și de gestionarea procesului de elaborare a politicilor, procedurilor, reglementărilor și instrucțiunilor interne ale CCRM⁸¹.

Șefii fiecărei DGA au multiple responsabilități și linii de raportare. De exemplu șeful Direcției generale metodologie, planificare și raportare poate fi solicitat să desfășoare activități neplanificate la îndrumarea membrului relevant al CCRM, șefului Aparatului sau președintelui⁸². Un alt exemplu este că șefii DGA sunt obligați să:

- prezinte președintelui CCRM propuneri privind recompensarea, promovarea sau sancționarea angajaților subordonați;
- informeze periodic șeful Aparatului și conducerea CCRM despre activitățile desfășurate de DGA și problemele conexe;
- raporteze periodic membrilor CCRM relevanți, șefului Aparatului sau conducerii CCRM cu privire la îndeplinirea responsabilităților delegate în cadrul planului de dezvoltare strategică și la relațiile cu activitățile entităților auditate⁸³.

Conducătorii direcți și superiori identificați în fișele de post prezintă o anumită confuzie cu privire la liniile de responsabilitate. De exemplu, descrierea postului de șef al Direcției generale metodologie, planificare și raportare indică faptul că, conducătorul lor direct este președintele, dar conducătorul superior este membru CCRM, fiecare șef de DGA este responsabil față de membru CCRM, cu personalul de conducere superior în persoana președintelui și șefului Aparatului. Pentru majoritatea șefilor subdiviziunilor de specialitate, conducătorul lor direct și superior este președintele. Cu toate acestea, activitatea serviciilor sau secțiilor de specialitate este coordonată și supravegheată respectiv de șeful Aparatului sau de șeful adjunct al Aparatului, creând responsabilități dublate și linii de raportare pentru șefii acestora.

Liniile multiple de raportare și responsabilitate pot reflecta rutina activităților și tradițiile din cadrul CCRM și fiecare șef de subdiviziune poate cunoaște solicitările conducătorilor săi și, prin urmare, nu provoacă nicio sarcină suplimentară semnificativă sau confuzie. Cu toate acestea, acesta nu este cel mai rațional sau mai eficient cadru pentru managementul unei organizații. Este important ca procesele și managementul acestora în instituție să fie stabilite în așa fel încât personalul de conducere să aibă responsabilități clare și linii de raportare, astfel încât să știe în prealabil când, cui, de ce și ce informații vor fi necesare.

⁸⁰ Șeful Aparatului, Fișa postului, aprobat la 2 ianuarie 2020

⁸¹ Șef adjunct al Aparatului, Fișa postului, aprobat la 2 ianuarie 2020

⁸² Regulament, Direcția generală metodologie, planificare și raportare, articolul 11

⁸³ Șef GDA III, Fișa postului, aprobată la 2 ianuarie 2020, articolele 11.1.4., 11.1.13., 11.2.8

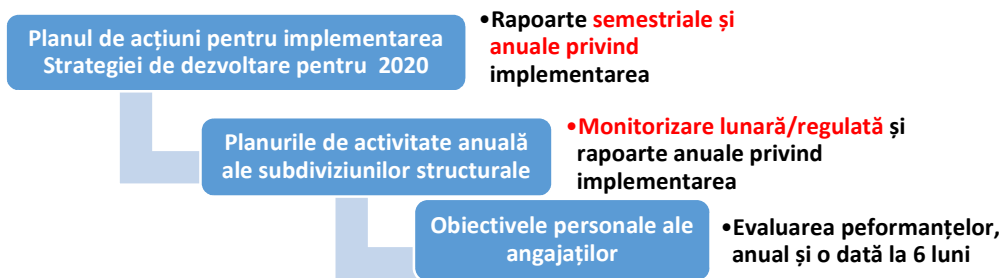
Administrare și conducere

Administrația și aparatul superior de conducere a unei ISA trebuie să sprijine buna guvernare și luarea deciziilor eficiente care să asigure realizarea mandatului său și administrarea efectivă și eficientă a operațiunilor. Aceasta include:

- conducerea ISA organizează periodic ședințe de luare a deciziilor, documentând deciziile – cheie care sunt comunicate în mod corespunzător personalului.
- conducerea ISA identifică, diseminează și promovează misiunea și valorile viziunii ISA în activitățile sale publice, în documentele de bază și în comunicările periodice.
- implementarea unui sistem de autoritate delegată și responsabilitate, în cazul în care personalul de conducere este responsabil pentru acțiunile sale.
- conducerea ISA stabilește clar tonul potrivit și conduce prin exemplu, susține dezvoltarea unei culturii etice (cu un cod deontologic identificat ca o prioritate explicită), și permite o responsabilitate managerială eficientă și consolidează cultura controlului intern.
- conducerea ISA recunoaște importanța calității în realizarea tuturor activităților ISA și stabilește o cultură internă care recunoaște acest lucru.

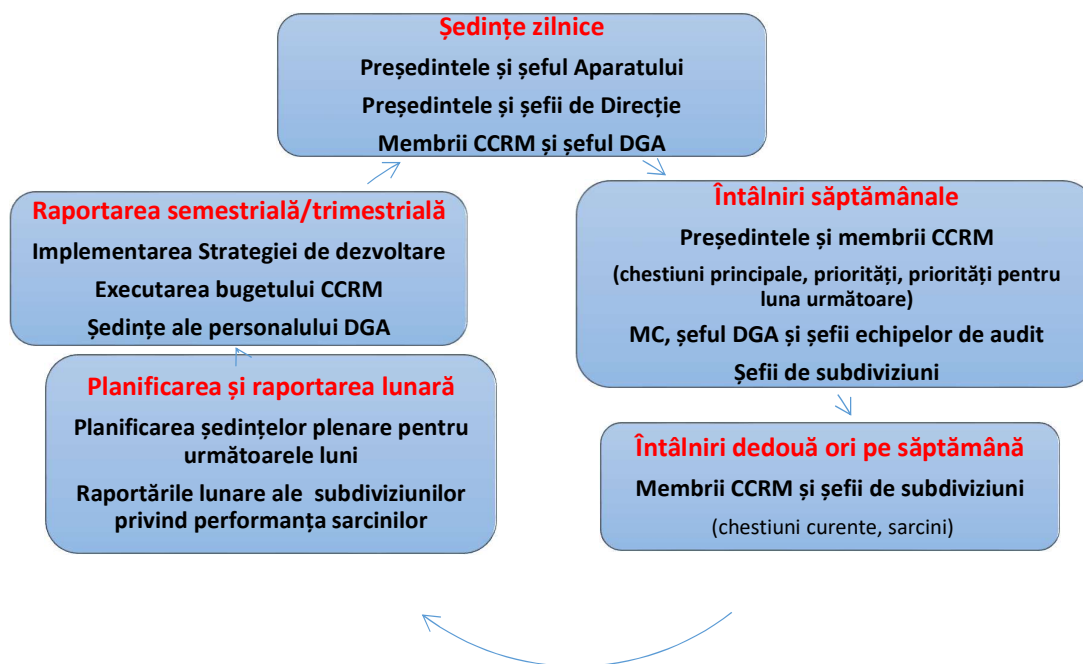
Mediul organizațional și cultura create în instituție se bazează pe o ierarhie a planificării și raportării, susținută de responsabilitatea și răspunderea personală, așa cum este demonstrat în Figura 5.

Expozeul 5. Planificare și responsabilitate



Pentru ca aparatul de conducere superior să fie informat în mod regulat cu privire la progresul sarcinilor și să rezolve prompt problemele, CCRM a stabilit un sistem de ședințe și discuții regulate între conducători și angajați. Comunicarea continuă între conducători și angajați face parte din cultura organizațională a CCRM (Figura 6).

Figura 6. Sistemul ședințelor organizatorice



Curtea, în calitate de factor de decizie al instituției, organizează ședințe săptămânale pe probleme de management organizațional și de activități, și de două ori pe lună organizează ședințe extinse de conducere cu șefii tuturor subdiviziunilor. De asemenea, organizează ședințele plenare, după cum este necesar, atunci când se iau decizii cu privire la aprobarea rapoartelor de audit și aprobarea documentelor care gestionează activitățile CCRM. CCRM nu are o politică sau o procedură aprobată pentru organizarea ședințelor administrative săptămânale (inclusiv extinse). Scopul principal al acestor întâlniri administrative este de a aborda cu promptitudine problemele de activitate și de management actuale, de a coordona și stabili prioritățile de lucru pentru luna respectivă, de a analiza finalizarea sarcinilor și de a coordona activitatea tuturor subdiviziunilor structurale.⁸⁴

CCRM dispune de o procedură aprobată printr-o decizie a Curții privind modul în care sunt organizate ședințele plenare. Această procedură reglementează organizarea ședințelor Curții la care sunt revizuite rapoartele de audit, precum și cele la care se iau decizii cu privire la actele de reglementare interne ale instituției, rapoarte de activitate etc. Nu există un plan de lucru anual aprobat pentru ședințele plenare. Acestea sunt planificate lunar, un rezumat al propunerilor șefilor de subdiviziuni structurale privind chestiunile care urmează să fie discutate și data probabilă a ședințelor sunt pregătite cu cel puțin trei zile înainte de sfârșitul lunii anterioare lunii în care va avea loc ședința.⁸⁵

Toate deciziile luate de Curte sunt documentate, indică persoanele responsabile de implementarea și executarea deciziei, cine trebuie să fie informați cu privire la decizie, dacă trebuie să fie postat pe Intranet și / sau pagina web și cine este responsabil pentru monitorizarea executării deciziei. Personalul de conducere are sarcina de a informa personalul din subordine cu privire la deciziile luate de conducere. Atunci când organizează ședințe cu personalul lor, șefii subdiviziunilor structurale documentează discuțiile și deciziile luate, distribuind informații tuturor angajaților subdiviziunii structurale după ședință. Acest lucru permite personalului de conducere să țină evidența termenelor limită și să se asigure că aceste termene sunt respectate.

La întocmirea ordinii de zi pentru plenumul Curții din luna următoare, șefii DGA convin asupra auditurilor care vor fi finalizate și proiectul de raport de audit gata pentru a fi prezentat Curții, astfel încât să poată programa la care ședință a Curții vor fi luate în considerare. Înainte de a revizui auditurile în plen, membrul

⁸⁴ Informații obținute în urma interviurilor

⁸⁵ Hotărârea CCRM privind aprobarea Regulamentului privind organizarea și desfășurarea ședințelor plenare CCRM, nr.31 din 19 iunie, articolul 2.1.

relevant al CCRM se va întâlni cu echipa de audit, pentru a se asigura că orice preocupări și probleme sunt abordate înainte de discuții într-o ședință publică, pentru a proteja reputația CCRM⁸⁶.

În procesul de intervievare, am fost informați că viziunea și valorile CCRM sunt articulate și promovate de conducerea CCRM. Am mai fost informați că valorile definite de CCRM - profesionalism; independență; obiectivitate; spirit de echipă; deschidere; și respect⁸⁷ - au fost demonstrate de conducere și erau parte din cultura organizațională a CCRM. S-a menționat că acest lucru se realizează prin independența personalului de conducere, delegarea sarcinilor și responsabilităților, asigurarea controlului și responsabilității; comunicarea regulată și analiza aprofundată a problemelor, deschiderea și disponibilitatea personalului de conducere, în același timp solicitând prestarea activităților la timp și de o calitate bună.⁸⁸.

Am fost informați că, cultura administrării și a conducerii încurajează delegarea sarcinilor, responsabilitatea, asigurându-se totodată că există o monitorizare și un control regulat al executării și implementării. Administrația și conducerea au menționat că acest fapt este demonstrat de implicarea în toate procesele principale și prin comunicare continuă, consultare și luarea deciziilor colegiale și, în cele din urmă, împărtășirea viziunii de a dezvolta o instituție mai eficientă și mai efectivă în 5 ani⁸⁹.

Comunicare internă

O ISA trebuie să se asigure că procesele sale de comunicare internă sunt în conformitate cu documentele sale strategice, promovând comunicarea deschisă cu personalul, precum și sporind profesionalismul și productivitatea instituției. Aceasta ar trebui să includă:

- principii stabilite de comunicare internă și de monitorizare a implementării acestora
- ISA comunică mandatul său, viziunea, valorile de bază și strategia către personal.
- ISA informează și consultă angajații în mod regulat cu privire la problemele cheie legate de organizație.
- promovează o comunicare internă eficientă folosind instrumente adecvate
- interacțiuni regulate și deschise între conducere și personal.

Strategia de comunicare CCRM 2016-2020 oferă un cadru pentru comunicarea internă CCRM, și pentru activități de comunicare externă și internațională, identificând părțile interesate și canalele de comunicare, stabilind obiectivele comunicării, rezultatele preconizate și rolurile și responsabilitățile⁹⁰.

Strategia de comunicare are în vedere elaborarea unui plan de comunicare anual ca un instrument important pentru a sprijini punerea în aplicare eficientă a strategiei și pentru a asigura practici eficiente de comunicare zilnică. Există planuri anuale de implementare a Strategiei de comunicare. Există un Plan anual de activitate pentru Secția relații externe și comunicare.⁹¹ Cu toate acestea, acesta este mai degrabă un plan de lucru pentru această secție și, în opinia noastră, nu stabilește în mod clar obiective măsurabile și nu identifică modul în care vor fi măsurate rezultatele privind comunicarea sau implicarea părților interesate. De asemenea, nu există principii de comunicare internă clar definite - ce informații, în ce mod, și cât de des sunt comunicate angajaților.

Secția relații externe și comunicare „joacă un rol cheie în realizarea unei comunicări interne eficiente, prin diverse canale: Intranet, e-mail etc.”⁹². Obiectivul cheie pentru comunicarea internă în planul anual de activitate pentru anul 2020 este promovarea valorilor instituționale și îmbunătățirea comunicării interne. Pentru a atinge acest obiectiv au fost definite mai multe activități, inclusiv:

⁸⁶ Informații obținute în urma interviurilor

⁸⁷ Strategia de comunicare a CCRM pentru 2016 - 2020, aprobată prin Hotărârea CCRM nr. 13 din 19 mai 2016

⁸⁸ Informații obținute în urma interviurilor

⁸⁹ Informații obținute în urma interviurilor

⁹⁰ Strategia de comunicare a CCRM pentru 2016-2020, aprobată prin Hotărârea CCRM nr. 13 din 19 mai 2016

⁹¹ Planul anual de activitate al Secției relații externe și comunicare pentru 2020

⁹² Regulamentul Secției relații externe și comunicare, secțiunea IV, articolul 4.8.

- monitorizarea rezultatelor sondajului realizat cu angajații;
- informarea angajaților despre noutăți interne și externe și;
- monitorizarea informațiilor despre evenimente interne, comunicarea prin e-mail, Intranet;
- monitorizarea surselor mass-media și informarea angajaților despre știrile importante legate de activitatea CCRM⁹³.

Sondajele cu participarea angajaților sunt un instrument eficient pentru examinarea eficacității comunicării interne și pentru identificarea domeniilor de îmbunătățire. În septembrie și octombrie 2019 Webropol a realizat un sondaj al angajaților la solicitarea CCRM și a Oficiului Național de Audit din Suedia. Acesta a fost primul sondaj de acest tip realizat de CCRM. Scopul sondajului a fost de a ajuta conducerea CCRM să înțeleagă nevoile și lacunele⁹⁴ instituției, punctele forte și sugestiile pentru îmbunătățire. În total, la sondaj au participat 112 angajați, o rată de răspuns de 83%. Deși sondajul nu a fost conceput special pentru a aborda comunicarea internă, răspunsurile oferă câteva informații valoroase. În general, el a indicat faptul că angajații sunt pe deplin mulțumiți de locul lor de muncă și cel mai mare scor a fost primit de la întrebările cu privire la guvernare. De asemenea, s-a constatat niveluri bune de conștientizare a angajaților cu privire la obiectivele de dezvoltare ale CCRM și cooperarea dintre conducere și angajați. De exemplu:

- 83% au fost de acord cu declarația: sunt familiarizat cu strategia și obiectivele CCRM;
- 70% au fost de acord că personalul de conducere direct al lor creează o cultură organizațională caracterizată de încredere și deschidere;
- 73% au fost de acord că, comunicarea cu personalul de conducere direct al lor încurajează dialogul;
- 77% au fost de acord că personalul de conducere direct al lor este bun în comunicarea clară a performanței subdiviziunii;
- 63% au fost de acord că subdiviziunea lor cooperează bine cu persoane din afara subdiviziunii; și
- 66% au fost de acord că subdiviziunea lor își discută în mod deschis greșelile pentru a învăța din ele.

După cum s-a menționat anterior, conducerea CCRM și alt personal de conducere a CCRM comunică în mod regulat și se consultă cu angajații. CCRM funcționează pe principiul că personalul de conducere este disponibil pentru angajați în fiecare zi, pentru a se întâlni personal, a discuta la telefon etc. Atunci când se lucrează la modificări ale legilor sau se discută noi propuneri, există o consultare constantă între aceștia pentru a obține cea mai optimă opțiune sprijinul angajaților. Munca în echipă este aplicată atât în luarea deciziilor strategice, cât și zilnice. De exemplu, întrucât statutul de funcționar public al personalului CCRM și legislația care îi gestionează limitează semnificativ independența și capacitatea CCRM de a dezvolta o politică eficientă de gestionare a personalului, tot personalul CCRM a fost consultat cu privire la posibilitatea de a nu fi considerat ca funcționari publici. A fost luată o decizie strategică, susținută de toți angajații⁹⁵.

Toate canalele electronice sunt folosite pentru a sprijini comunicarea internă, inclusiv Intranet, e-mail, grupuri WhatsApp și conferințe video. DGA utilizează SharePoint pentru a documenta activitatea de audit, accesibil membrilor CCRM, precum și echipelor de audit⁹⁶. CCRM utilizează în mod activ Intranet-ul, unde sunt postate toate informațiile noi, deciziile, precum și elaborările în domeniul metodologiei de audit. Angajații sunt, de asemenea, informați cu privire la cele mai recente informații postate pe Intranet⁹⁷ și există mecanisme sau proceduri pentru modul în care se realizează acest lucru.

În timpul revizuirii am aflat că au existat unele probleme în asigurarea faptului că subdiviziunile au comunicat eficient între ele, împărțind cunoștințe și informații. De exemplu, s-a indicat că DGA-ile erau uneori văzute ca lucrând separat. Cu toate acestea, s-a menționat și faptul că CCRM depune eforturi pentru

⁹³ Planul anual de activitate al Secției relații externe și comunicare pentru 2020, Obiectivul nr.7

⁹⁴ Domeniul de aplicare al sondajului 1. Loialitate 2. Reputație 3. Guvernare 4. Management 5. Cooperare 6. Fișa postului (toți respondenții) 7. Fișa postului (numai pentru auditori) 8. Condiții de muncă 9. Condiții fizice de lucru 10. Învățare și dezvoltare

⁹⁵ Informații obținute în urma interviurilor

⁹⁶ Informații obținute în urma interviurilor

⁹⁷ Informații obținute în urma interviurilor

a îmbunătăți comunicarea dintre departamente. De exemplu, DGA-le și Direcția generală metodologie, planificare și raportare (DGMPR) colaborează pentru a împărtăși experiența și cunoștințele utile pentru audituri. Se organizează întâlniri periodice cu șefii DGA și cu șefii echipelor de audit în etapele cheie ale auditurilor, de exemplu la sfârșitul planificării auditului financiar, al activității de teren și al finalizării opiniei de audit. După fiecare dintre întâlniri, procesele verbale sunt distribuite tuturor⁹⁸. În plus, buletinele informative și buletinele pregătite de DGMPR sunt disponibile tuturor, analizând problemele și oferind recomandări practice ca suport în efectuarea auditurilor⁹⁹. Am fost informați că, cooperarea dintre subdiviziunile de specialitate, precum și între subdiviziunile de specialitate și DGA continuă să se îmbunătățească. De exemplu, personalul Direcției juridice este implicat în fiecare audit, iar Direcția juridică are o ședință săptămânală în care comunică problemele juridice care pot fi relevante pentru toate auditurile.

Am fost informați că CCRM continuă să lucreze pentru a-și îmbunătăți comunicarea internă, și a dezvolta cultura sa internă în care personalul de conducere și angajații comunică, angajații sunt respectați și unde există un spirit puternic al muncii în echipă.

3.3. Transparență și responsabilitate

ISA au un rol fundamental în promovarea responsabilității și transparenței în utilizarea resurselor publice. Prin urmare, este extrem de important ca acestea să dea dovadă de exemplu pentru a demonstra că sunt responsabili și transparenți în desfășurarea activității lor. Standardele internaționale articulează în mod clar aceste așteptări, în special prin INTOSAI-P12¹⁰⁰ și P20¹⁰¹.

ISA trebuie să fie transparentă cu privire la rolul, responsabilitățile, îndeplinirea mandatului și activitățile sale. Trebuie să fie responsabilă față de părțile interesate pentru activitățile sale, valoarea activității sale de audit față de părțile interesate externe și impactul activității sale asupra societății. Așteptările cheie pentru o ISA includ:

- transparență cu privire la rolul, responsabilitățile, mandatul, strategia și planurile sale;
- raportare publică a rezultatelor auditurilor sale;
- raportare publică și posibilitatea de a fi trasă la răspundere pentru propria activitate, cel puțin prin publicarea planului organizației și a raportului anual;
- comunicare pe scară largă cu privire la activitățile sale și la rezultatele auditului;
- poate fi obiectul unor evaluări și auditurilor independente care sunt raportate public;
- solicită feedback de la organisme auditate și părțile interesate externe.

În capitolele ulterioare, unele dintre aceste probleme sunt tratate în detaliu, inclusiv comunicarea cu părțile interesate externe și obținerea rezultatelor.

În termeni generali, instituția depune eforturi semnificative pentru a fi transparentă și responsabilă. Legea CCRM stabilește cerințele CCRM cu privire la modul în care informațiile despre activitatea și rezultatele sale ar trebui să fie făcute publice. CCRM respectă aceste cerințe în ce privește Raportul său anual de activitate, rapoartele anuale de audit cu privire la executarea de către Guvern a bugetului de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și fondurile de asigurare obligatorie de asistență medicală și Raportul anual privind gestionarea și utilizarea resurselor financiare publice și patrimoniului public, toate publicate pe pagina web a CCRM¹⁰².

Pagina web a CCRM oferă informații despre rolurile, responsabilitățile și mandatul CCRM, precum și informații despre activitățile sale planificate. De exemplu, Planul său de dezvoltare strategică pentru 2016-

⁹⁸ Informații obținute în urma interviurilor

⁹⁹ Buletin informativ nr. 03, 1/2/19, Buletin privind problemele metodologice - testarea activităților de control; Buletin informativ nr. 04, 02.07.19, Buletin informativ privind aspectele metodologice Activități de control și teste de fond; Buletin informativ nr. 10, 10.11.19, Aspecte suplimentare privind agregarea erorilor; Buletin informativ nr. 12, 1/11/19, Buletin informativ - Identificarea și testarea riscurilor.

¹⁰⁰ INTOSAI-P12 Valoarea și beneficiile instituțiilor supreme de audit – a face o diferență în viețile cetățenilor

¹⁰¹ INTOSAI-P20 Principiile privind responsabilitatea și transparența

¹⁰² Publicarea rapoartelor de audit <https://www.ccrm.md/ro/decisions>

2020, Strategia de audit 2019-2021 (planul multianual), Strategia de comunicare pentru 2016-2020 și Programul anual de audit sunt disponibile pe site-ul său web. Programul ședințelor Curții pentru luna următoare, împreună cu data la care vor fi luate în considerare rezultatele auditului specific, sunt, de asemenea, publicate.

Legea CCRM prevede că ședințele plenare ale CCRM sunt publice¹⁰³ iar CCRM a aprobat Regulamentul privind organizarea și desfășurarea ședințelor plenare a CCRM¹⁰⁴. Ședințele plenare ale CCRM, unde, printre altele, sunt discutate rezultatele auditului, se desfășoară în mod public, cu participarea entităților auditate, a reprezentanților mass-media care participă și difuzează pe internet. CCRM trebuie să funcționeze în conformitate cu principiile responsabilității și transparenței. Aceasta înseamnă nu numai desfășurarea publică a procesului decizional, ci și asigurarea faptului că o astfel de decizie nu afectează obiectivitatea activității de audit și deciziile profesionale ale auditorilor. Înainte de a dezvălui public rezultatele unui audit, auditorii trebuie să fie siguri că concluziile formulate se bazează pe dovezi justificate. Discutarea rezultatelor proiectului de auditului în conformitate cu principiile de funcționare a Curții, inclusiv discuțiile cu entitatea auditată într-o ședință publică de judecată, creează riscuri și, în anumite privințe, contravine standardelor de audit. Aceasta înseamnă că, după ce echipa de audit a pregătit un proiect de raport, în care toate concluziile se bazează pe dovezi verificate și reflectă și opinia entității auditate, se poate iniția o discuție publică între auditori și entitatea auditată cu privire la obiectivitatea raportului de audit. Acest lucru creează riscuri pentru percepția credibilității, profesionalismului și fiabilității activității de audit, pe care CCRM trebuie să o gestioneze.

Informațiile cu privire la rezultatele auditurilor CCRM obțin mai multă publicitate ca urmare a creșterii semnificative a activității Comisiei de control a finanțelor publice a Parlamentului, care se întrunește săptămânal pentru a revizui rezultatele auditurilor CCRM¹⁰⁵.

CCRM este susținută și colaborează cu un Consiliu consultativ, care este un organism de consultare compus din specialiști calificați și oameni de știință din domeniile financiar-economic, juridic și de audit. Președintele CCRM este președintele Consiliului consultativ, iar membrii CCRM sunt, de asemenea, membri ai Consiliului. Consiliul oferă consiliere cu privire la domeniile care urmează să fie acoperite de activitatea CCRM. În 2019, au fost organizate trei ședințe de lucru ale Consiliului. Subiecte incluse pe agende s-au referit la:

- organizarea procesului de certificare pentru auditorii publici ai CCRM,
- Raportul de activitate a CCRM pentru 2018
- propuneri pentru modificări legislative pentru a crea mecanisme funcționale de responsabilitate managerială pentru o bună guvernare și pentru a consolida impactul auditului public extern
- Programul activității de audit a CCRM pentru 2020¹⁰⁶.

Principalul mod în care alți actori externi sunt implicați în activitățile CCRM se face prin invitarea acestora să prezinte propuneri cu privire la problemele pe care CCRM ar trebui să le abordeze.¹⁰⁷ CCRM nu a efectuat până acum niciun sondaj pentru a obține feedback de la entitățile auditate și alte părți interesate externe.

Legea CCRM prevede că „*situațiile financiare anuale ale CCRM vor fi supuse auditului extern efectuat în conformitate cu standardele recunoscute la nivel internațional de către o organizație de audit independentă, selectată de Parlament în modul stabilit în legislația privind achizițiile publice*”¹⁰⁸.

În baza deciziei Comisiei economie, buget și finanțe a Parlamentului din 12 decembrie 2018, a fost organizat un concurs de achiziții publice pentru selectarea unei companii de audit care să auditeze situațiile financiare ale CCRM pentru anii 2017 și 2018. Compania Grant Thornton a fost selectată și a efectuat

¹⁰³ Legea CCRM, articolul 14 alineatul (4)

¹⁰⁴ Hotărârea CCRM privind aprobarea Regulamentului privind organizarea și desfășurarea ședințelor plenare a CCRM, nr.31 din 19 iunie 2018

¹⁰⁵ Informații obținute în urma interviurilor

¹⁰⁶ Proces-verbal al ședinței Consiliului consultativ al CCRM, 26 noiembrie 2019, nr.5

¹⁰⁷ Informații obținute în urma interviurilor

¹⁰⁸ Legea CCRM, articolul 6 alineatul (3)

audituri între februarie și aprilie 2019. Ulterior, CCRM a publicat raportul de audit și avizul Grant Thornton asupra conturilor anuale ale CCRM pe pagina sa web, precum și planul său de implementare a recomandărilor Grant Thornton și acțiunile întreprinse pentru punerea în aplicare a acestor recomandări¹⁰⁹. În martie 2020, Secretariatul Parlamentului a inițiat procedura de achiziție publică pentru auditul financiar extern al situațiilor financiare ale CCRM pentru 2019. Cu toate acestea, procesul nu a avansat din cauza declarării stării de urgență în legătură cu situația pandemică COVID-19.

Deoarece un audit extern al situațiilor financiare ale CCRM a fost efectuat în ultimii ani, Parlamentul ar trebui să se asigure că există un audit al conturilor anuale ale CCRM în fiecare an, care se desfășoară în timp util.

CCRM a fost supus unei evaluări externe limitate ca parte a evaluărilor mai largi ale managementului financiar public și ale sistemelor de administrație publică din Moldova, care au fost raportate public. De exemplu, evaluarea PEFA a Băncii Mondiale (2016) și evaluarea SIGMA a administrației publice (2016).

3.4. Etică și conduită

ISA sunt menținute la standarde înalte în modul în care își desfășoară activitatea și se așteaptă să ofere un exemplu. Drept urmare, se așteaptă să promoveze o cultură a integrității, comportamentului etic și a conduitei profesionale în cadrul organizațiilor lor. Aceasta include elaborarea de către ISA a unui cod de conduită sau deontologic în conformitate cu ISSAI 130¹¹⁰, care este implementat și respectat și perceput în public ca fiind respectat. O ISA trebuie să:

- aibă un cod de conduită/etică cuprinzător, scris, aliniat la ISSAI 130, care este revizuit și completat periodic și făcut public;
- să asigure că toți angajații sunt familiarizați cu codul și îl respectă;
- să desemneze un personal de conducere superior responsabil să gestioneze aspectele deontologice;
- să aibă sisteme pentru identificarea și analiza riscurilor etice și a conflictelor de interese, pentru a le atenua și pentru a aborda orice încălcare a valorilor etice;
- să implementeze o politică de rotație a posturilor elaborată și implementată pentru a gestiona posibilele conflicte de interese;
- să aibă proceduri în vigoare pentru ca angajații să raporteze suspiciunile de încălcare și să îi protejeze pe cei care raportează suspiciunea de neleguire în cadrul ISA (avertizori de integritate);

CCRM dispune de un Cod etic care a fost aprobat în 2019, înlocuind Codul etic anterior din 2013. Codul este disponibil public pe site-ul web al CCRM. Se bazează pe transpunerea dispozițiilor ISSAI 130, Legii CCRM, a actelor normative naționale relevante, precum și a bunelor practici general acceptate la nivel internațional și european¹¹¹. Hotărârea CCRM de aprobare a Codului de etică prevede că

„Controlul asupra respectării prevederilor Codului etic se pune în sarcina conducătorilor subdiviziunilor CCRM; prezenta Hotărâre se aduce la cunoștința personalului CCRM de către Secția relații externe și comunicare, prin plasarea pe pagina Intranet a CCRM, precum și pe site-ul oficial al instituției; prezenta Hotărâre se publică în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.”

Codul se aplică președintelui, membrilor CCRM și Aparatului Curții. De asemenea, se solicită persoanelor contractate de CCRM să furnizeze servicii sau orice alte activități desfășurate în numele instituției să respecte prevederile prezentului Cod¹¹². Se bazează pe valori etice fundamentale inclusiv: integritate;

¹⁰⁹ Opinia și raportul auditorului asupra conturilor anuale ale CCRM <https://www.ccrm.md/ro/rapoarte-de-audit-extern-91.html>

¹¹⁰ Codul etic ISSAI 130, <https://www.issai.org/pronouncements/issai-130-code-of-ethics/>

¹¹¹ Hotărârea CCRM privind aprobarea Codului etic, nr. 19 din 5 aprilie 2019 https://www.ccrm.md/ro/codul-etic-3571_92063.html

¹¹² Codul etic al CCRM, articolul 3

independență; obiectivitate; competență; transparență; confidențialitate și conduită profesională. Toți angajații CCRM sunt responsabili de promovarea și asigurarea climatului etic în cadrul CCRM.

O parte integrantă a Codului sunt Liniile directoare etice ale CCRM. Liniile directoare oferă îndrumări cu privire la: riscurile potențiale pentru integritatea profesională; denunțarea activităților ilegale; semnarea Declarației de Independență, declarația conflictelor de interese, declarația de influență necorespunzătoare și declarația de cadouri; și, alte principii ale Codului etic. Liniile directoare prevăd că, pentru a asigura independența angajaților CCRM, înainte de începerea unei misiuni de audit, fiecare angajat relevant trebuie să completeze și să semneze o declarație de independență care să furnizeze orice informații despre orice, relații și / sau interese pe care le dețin, care ar putea avea un impact asupra independenței lor în raport cu entitatea sau entitățile auditate. Se semnează două copii ale declarației, una dintre acestea este prezentată responsabilului de Registrul declarațiilor de independență a auditorilor publici, cealaltă copie se păstrează în dosarul misiunii de audit.

În timpul evaluării, am fost informați că angajații instituției respectă cerințele Codului. La începutul fiecărei misiuni de audit, se semnează declarații de independență, la începutul activității de audit personalul de conducere superior discută potențialele riscuri cu angajații, instruiesc cu privire la riscurile de reputație și explică importanța respectării normelor etice. După cum solicită instituția, o copie a declarației este păstrată în dosarul de audit și una este înregistrată în Registrul declarațiilor de independență la Direcția resurse umane și documentare¹¹³.

Fiecare șef de Direcție este responsabil pentru monitorizarea conformității personalului cu Codul de etică. Deși șeful Aparatului și șeful adjunct al Aparatului sunt responsabili de verificarea și monitorizarea implementării și respectării Codului de etică și a normelor de lucru în întreaga organizație, responsabilitatea generală pentru gestionarea eticii nu este, de asemenea, clar definită în cadrul CCRM. Nu este desemnată o persoană responsabilă să mențină și să actualizeze Codul etic, să monitorizeze și să raporteze cu privire la etică sau să acționeze ca punct focal pentru probleme etice sau alte chestiuni.

CCRM a aprobat și operează o serie de reglementări pentru a sprijini luarea deciziilor în ceea ce privește problemele etice. Acestea includ:

- Regulamentul Comisiei de disciplină a Curții de Conturi, care stabilește constituirea, componența, mandatul, atribuțiile și competența Comisiei; modul de notificare a Comisiei; investigarea abaterilor disciplinare; sancțiuni disciplinare și contestații¹¹⁴.
- Regulamentul cu privire la evidența cazurilor de influență necorespunzătoare, stabilește procedura de comunicare și înregistrare a cazurilor de influență neadecvată exercitată asupra oficialilor CCRM¹¹⁵.
- Regulamentul privind avertizorii de integritate în cadrul Curții de Conturi stabilește procedura pentru supunere și verificarea potențialelor activități ilegale comise în CCRM, precum și măsuri de protejare a persoanelor care semnalizează îngrijorări în mod voluntar, cu bună credință și în interesul public¹¹⁶.
- Metodologia de evaluare a riscurilor de corupție în CCRM.

În ultimii ani, au existat unele încercări de a influența în mod nejustificat angajații CCRM. Astfel de cazuri au fost cercetate și documentate în conformitate cu cerințele stabilite de CCRM. În plus, se fac recomandări cu privire la măsurile care ar trebui luate pentru a preveni influența nejustificată a personalului CCRM în viitor și pentru a proteja reputația CCRM, precum și acțiunile care trebuie întreprinse în astfel de cazuri.¹¹⁷. Comisia de disciplină a analizat și examinat deplin un număr mic de încălcări de către

¹¹³ Informații obținute în urma interviurilor

¹¹⁴ Anexa la Hotărârea CCRM privind Regulamentul Comisiei de disciplină a CCRM, nr. 8 din 15 martie 2017, articolul 3

¹¹⁵ Hotărârea CCRM privind Regulamentul cu privire la evidența cazurilor de influență necorespunzătoare, nr.52 din 17 noiembrie 2014, articolul 2

¹¹⁶ Hotărârea CCRM privind Regulamentul privind avertizorii de integritate în cadrul Curții de Conturi, nr. 19 din 1 aprilie 2014, articolul 1

¹¹⁷ Șef adjunct al Direcției resurse umane și documentare al CCRM, Notă informativă cu privire la rezultatele încercării de verificare a influenței necorespunzătoare nr. 02/01-1-418 din 20 noiembrie 2019.

personalul CCRM¹¹⁸. De asemenea, în conformitate cu reglementările aprobate, cadourile primite de oficiali sunt declarate și înregistrate¹¹⁹.

O modalitate de a reduce riscul conflictelor de interese este rotația angajaților. Acest lucru este deosebit de important în activitatea de audit, dacă angajatul a fost în contact cu aceeași entitate auditată de mult timp. CCRM nu are în prezent o politică privind rotația personalului, deși responsabilitățile membrilor CCRM au fost schimbate la 1 ianuarie 2020. Având în vedere că fluctuația anuală a personalului CCRM este de peste 20%, iar aproximativ 50% din personal activează în cadrul CCRM mai puțin de 5 ani, continuitatea expertizei și cunoștințelor managerilor cu experiență din sectoarele de audit specifice a fost considerată ca fiind deosebit de importantă. Cu toate acestea, este important să existe o politică clară de rotație, astfel încât rotația să poată fi gestionată eficient pentru a asigura menținerea unui nivel de continuitate în sectoare¹²⁰.

3.5. Recomandări

Recomandările echipei de evaluare peer review pentru guvernanță și management sunt:

- ▶ CCRM trebuie să aibă capacitatea de a dezvolta o structură organizațională rațională și adecvată care să răspundă nevoilor sale și care să recunoască în special natura profesională și tehnică a activității sale și să nu fie constrânsă de cerințele deciziilor Guvernului și de cerința de a obține aprobarea din partea Cancelaria de Stat.
- ▶ CCRM trebuie să ia în considerare un mod mai rațional, eficient și mai adecvat de organizare, gestionare și luare a deciziilor legate de activitatea de audit. În special, CCRM trebuie să ia în considerare posibila duplicare și suprapunere a responsabilităților de supraveghere ale membrilor CCRM și ale șefilor DGA, în ceea ce privește supravegherea DGA, și să revizuiască rolul Curții în ceea ce privește aprobarea fiecărui raport de audit.
- ▶ Regulile de procedură ale instituției sunt un document important care reglementează activitățile sale, care prezintă împreună responsabilitățile, distribuirea funcțiilor și responsabilităților, ierarhia subdiviziunilor și funcțiilor structurale, principiile și metodele de organizare a activității. CCRM ar trebui să se asigure că elaborează, aprobă și funcționează în conformitate cu regulile de procedură actualizate, care sunt aliniate cu structura organizațională și regulamentele subdiviziunilor structurale.
- ▶ CCRM trebuie să ia în considerare modul în care echilibrează principiile responsabilității și transparenței în activitatea sa cu riscurile discutării și aprobării rezultatelor auditului în mod public, pentru a asigura transparența fără a compromite profesionalismul și fiabilitatea activității sale de audit, și, pentru a asigura conformitatea cu standardele internaționale.
- ▶ Pentru a se asigura că există aranjamente raționale sau eficiente pentru gestionarea și prestarea activității de audit, în special într-o organizație mică, CCRM ar trebui să se asigure că personalul de conducere superior are responsabilități și linii de raportare clare. Este important ca responsabilitățile conducerii superioare pentru anumite subdiviziuni organizaționale sau aspecte profesionale să fie alocate în mod clar persoanelor relevante. De exemplu, trebuie să se stabilească în mod clar responsabilitățile conducerii superioare pentru auditul financiar, auditul performanței, calitate, etică, gestionarea resurselor umane, gestionarea financiară a CCRM și dezvoltarea sistemului electronic de gestionare a auditului, printre altele.
- ▶ CCRM trebuie să elaboreze un plan de comunicare așa cum este prevăzut în Strategia de comunicare sau în planurile specifice de implicare a părților interesate. Principiile de comunicare

¹¹⁸ Raportul audierii Comisiei de disciplină nr. 4 din 4 august 2015 și Ordinul nr.66 din 02 decembrie 2020.

¹¹⁹ Abordări privind recepționarea cadoului, 13 decembrie 2019. Act de predare-primire a cadoului, 13 decembrie 2019. Procesul verbal nr. 9 din 17 decembrie 2019, Comisia de evidență și evaluare a cadourilor

¹²⁰ Codul etic ISSAI 130 și Standardul internațional privind managementul calității 1 și 2 al Comitetului pentru standarde internaționale de audit și asigurare

internă trebuie definite în mod clar cu privire la ce informații ar trebui comunicate angajaților, modul în care vor fi comunicate și cât de des.

- ▶ CCRM trebuie să examineze mediul fizic din cadrul sediului Curții de Conturi care acționează ca o barieră în calea interacțiunii deschise între membrii personalului. În acest sens, CCRM trebuie să ia în considerare crearea unor facilități sau spații deschise, cum ar fi o zonă de pauză sau o cafenea, sau o bibliotecă deschisă, unde personalul din toate echipele poate interacționa și unde este încurajată comunicarea deschisă.
- ▶ Pentru a obține informații cu privire la înțelegerea și semnificația activității CCRM pentru entitățile auditate și părțile interesate externe și pentru a îmbunătăți activitatea instituției, este important să se primească feedback prin efectuarea cu regularitate a unui sondaj al instituțiilor care utilizează activitatea CCRM.
- ▶ În timp ce situațiile financiare ale CCRM au fost supuse unor audituri externe independente, procedura de achiziție trebuie să fie organizată în așa fel încât să existe un audit efectuat anual și astfel încât activitatea de audit să poată începe în cursul exercițiului financiar analizat. Ar trebui să se ia în considerare și angajarea unui auditor extern pentru o perioadă de 3 până la 5 ani pentru a promova eficiența operațională și eficacitatea auditului.
- ▶ CCRM trebuie să definească în mod clar un personal de conducere superior (de exemplu, membru al CCRM sau șeful DGMPR) care este responsabil pentru gestionarea și monitorizarea eticii în cadrul CCRM. Aceștia trebuie să fie responsabili pentru menținerea și actualizarea Codului etic, monitorizarea conformității și raportarea privind etica și să acționeze ca punct focal pentru gestionarea problemelor sau chestiunilor etice.
- ▶ CCRM trebuie să implementeze o rotație sau altă politică adecvată pentru a reduce amenințările de independență și familiaritate prin intermediul personalului (în special al personalului superior) angajat cu aceeași entitate auditată pe o perioadă lungă de timp, în conformitate cu așteptările standardelor internaționale. Politică de rotație trebuie să fie concepută pentru a gestiona atenuarea efectivă a amenințărilor de independență și familiaritate, asigurând în același timp un nivel de continuitate în sectoarele de audit.

4. Auditul financiar - proces și calitate

4.1 Introducere

Legea CCRM se referă la mandatul de audit al CCRM și tipurile de audit pe care le poate realiza¹²¹. Conform articolului 31, acesta conferă autorității competente autoritatea legală de a efectua audituri financiare, de conformitate și de performanță. Articolul 32 descrie mandatul de audit al CCRM și oferă CCRM un mandat larg de a efectua audituri în sectorul public. Mai exact, articolul 32 alineatul (1) prevede:

„Curtea de Conturi are dreptul de a verifica toate activitățile financiare și administrative, alte activități, programele și proiectele gestionate de către una sau mai multe dintre entitățile menționate în prezentul articol, inclusiv procesul de vânzare, de privatizare sau concesionare a activelor și veniturile obținute din acestea.”

și articolul 32 alineatul (2)

„Curtea de Conturi are dreptul de a audita utilizarea resurselor financiare publice de către orice beneficiar, indiferent de tipul de proprietate și forma juridică de organizare, precum și de către partidele politice.”

Legea prevede în mod specific dreptul CCRM de a efectua audituri financiare la toate instituțiile publice, inclusiv instituțiile și autoritățile publice la autogestiune, precum și la unele autorități publice centrale de reglementare. CCRM are, de asemenea, dreptul de a efectua audituri financiare la întreprinderile de stat și municipale, la societățile comerciale al căror capital social aparține în întregime statului sau unității administrativ-teritoriale, precum și la societățile comerciale în care statul, unitățile administrativ-teritoriale, întreprinderile de stat și municipale dețin, fiecare separat sau împreună, cel puțin jumătate din capitalul social¹²².

În afară de acest drept larg de a efectua audit financiar, CCRM este în mod special obligat să efectueze anual următoarele audituri financiare¹²³:

- ale raportului Guvernului privind executarea bugetului de stat;
- ale raportului Guvernului privind executarea bugetului asigurărilor sociale de stat;
- ale raportului Guvernului privind executarea fondurilor asigurării obligatorii de asistență medicală;
- ale rapoartelor ministerelor privind executarea bugetară.

O ISA (instituție supremă de audit) trebuie să își desfășoare activitatea de audit profesional, aplicând o abordare și o metodologie în conformitate cu standardele profesionale. O ISA trebuie să adopte standarde de audit în conformitate cu ISSAI (standardele internaționale ale instituțiilor supreme de audit) și să instituie politici și proceduri pentru auditorii săi, care interpretează standardele în contextul ISA individuale, de exemplu manuale de audit. O ISA este de așteptat să:

- aibă metode și procese de audit care să fie conforme cu standardele de audit adecvate;
- elaboreze un manual de audit cuprinzător în scris și / sau ghiduri tehnice;
- utilizeze documentația standardizată pentru a planifica auditul, a efectua activitățile, a înregistra constatările și a raporta;
- revizuiască și să actualizeze periodic ghidurile;
- implementeze auditurile în conformitate cu metodologia și politicile ISA;
- facă legătura cu auditul intern, să le evalueze munca și să se bazeze pe ea acolo unde este posibil pentru a evita duplicarea eforturilor.

Revizuirea noastră s-a concentrat pe elementele cheie ale dezvoltării și implementării standardelor profesionale în procesele de audit financiar ale CCRM. Revizuirea s-a concentrat asupra auditurilor

¹²¹ Articolele 31 și 32 din Legea CCRM

¹²² Articolul 32 (5) din Legea CCRM

¹²³ Articolele 32 (3) din Legea CCRM

financiare obligatorii anuale ale bugetului de stat, fondurilor de asigurări sociale și de sănătate și ale ministerelor, deoarece CCRM a implementat metodologia de audit revizuită prin intermediul acestor audituri. Aceasta a inclus revizuirea unui eșantion de patru dintre aceste audituri.

- Executarea bugetului de stat
- Ministerul Sănătății, Muncii și Protecției Sociale
- Ministerul Educației, Culturii și Cercetării
- Ministerul Economiei și Infrastructurii

Revizuirea noastră a ținut cont de faptul că manualul de audit și metodologia erau în curs de dezvoltare.

4.2 Standarde și politici de audit

Adoptarea ISSAI ca standarde de audit cu caracter de autoritate în sectorul public

Articolul 33 (1) din Legea CCRM indică: „*Procedura de audit se efectuează în conformitate cu prezenta lege, standardele internaționale ale instituțiilor supreme de audit, precum și cu regulamentele, manualele și ghidurile Curții de Conturi elaborate în conformitate cu acestea*”. În acest context, CCRM a pus în aplicare Cadrul Declarațiilor Profesionale INTOSAI (IFPP), care include ISSAI, ca standarde de audit cu caracter de autoritate care trebuie aplicate în auditurile lor.

CCRM a pus în aplicare IFPP în ansamblu pentru a-și desfășura activitatea în mod corespunzător. A pregătit și a adoptat materiale și ghiduri adecvate, inclusiv un manual de audit financiar și un Ghid privind cadrul calității, împreună cu îndrumări suplimentare emise prin buletine informative, toate acestea fiind în general conforme cu ISSAI. Manualul de audit financiar face referință corespunzătoare la ISSAI și recunoaște utilizarea și acceptarea ISSAI în cazul în care nu oferă suficientă ghidare. Manualele și ghidurile sunt disponibile pe un portal de pe intranetul CCRM la care are acces tot personalul CCRM.

Manualul de audit financiar a fost elaborat în 2016 și a fost actualizat de două ori, în 2018 și în 2020. Este responsabilitatea Direcției metodologie să evalueze necesitatea actualizării și să vină cu propuneri de revizuire. Hotărârea de actualizare a manualului este luată de CCRM. Două actualizări în patru ani indică intenția de a revizui și actualiza periodic manualele.

Personalul CCRM cu atribuții de audit public este instruit cu privire la noul manual și metodologia de audit financiar, deși așa cum vom menționa mai târziu, în prezent nu există un program sistematic de formare pentru noii angajați.

Politica de audit financiar

Au fost revizuite politicile, manualele și ghidurile CCRM pentru efectuarea auditurilor financiare pentru a confirma conformitatea acestora cu cerințele ISSAI. Am concluzionat că acestea sunt, în general, corespunzătoare pentru efectuarea auditurilor financiare în conformitate cu ISSAI. Cu toate acestea, unele domenii trebuie îmbunătățite sau elaborate mai explicit în manual. În restul acestei secțiuni, am documentat evaluarea manualului față de cerințele cheie ale ISSAI și am identificat domeniile ce necesită a fi îmbunătățite.

Auditul financiar se concentrează pe determinarea dacă informațiile financiare ale unei entități sunt prezentate în conformitate cu raportarea financiară și cadrul de reglementare aplicabil¹²⁴. Fără un cadru acceptabil de raportare financiară, conducerea nu are o bază adecvată pentru întocmirea situațiilor financiare și ISA nu dispun de criterii adecvate pentru auditarea acestora¹²⁵. În prezent, nu este o bază obiectivă și cu caracter de autoritate care să fi fost general recunoscută la nivel global pentru evaluarea acceptabilității cadrelor de raportare financiară cu scop general. În lipsa unei astfel de baze, standardele

¹²⁴ ISSAI 200, Principii de audit financiar, articolul 4.

¹²⁵ ISSAI 200, Principii de audit financiar, articolul 21.

de raportare financiară stabilite de organizații care sunt autorizate sau recunoscute să promulgă standarde (de exemplu, IPSAS, IFRS) sunt considerate a fi acceptabile pentru situațiile financiare cu scop general¹²⁶.

În Moldova, cadrul de raportare financiară utilizat ca criteriu de audit pentru efectuarea auditurilor financiare ale entităților care fac obiectul auditului anual obligatoriu de către CCRM este definit în Norme metodologice privind evidența contabilă și raportarea financiară în sistemul bugetar, aprobate de MF¹²⁷. Responsabilitățile conducerii cu privire la raportarea financiară sunt stipulate în Legea contabilității nr. 113/2007.

În etapa anterioară a misiunii (angajamentului) de audit, ISSAI solicită auditorilor să evalueze dacă au fost îndeplinite condițiile prealabile pentru un audit al situațiilor financiare. Această evaluare include evaluarea existenței unui cadru de raportare financiară acceptabil și recunoașterea de către conducerea entităților auditate a responsabilităților lor. Manualul de audit financiar include îndrumări cu privire la modul de evaluare a aplicabilității cadrului de raportare financiară, menționând IFRS (Standarde Internaționale de Raportare Financiară) și alte ghiduri relevante pentru pregătirea rapoartelor financiare.

În urma aprobării versiunii revizuite a Manualului de audit financiar¹²⁸ există cerințe clare cu privire la evaluarea de către auditori a cunoașterii de către conducere a responsabilităților sale. În 2020, CCRM a elaborat un buletin informativ privind utilizarea unui document numit „Scrisoarea de misiune” care informează entitățile auditate referitor la responsabilitățile și sfera lor de aplicare, obiectivul și calendarul auditului. Aceste cerințe sunt acum încorporate în manualul revizuit, cu scopul și conținutul Scrisorii de Misiune clar definite și un model de Scrisoare inclus în Anexa 2.

ISSAI solicită echipelor de audit să-și confirme independența. În conformitate cu manualul de audit financiar al CCRM și „Regulamentul privind activitățile aferente desfășurării misiunii de audit”, echipele de audit semnează o Declarație de independență la începutul misiunii de audit, asigurând conformitatea cu această cerință a ISSAI. Codul de etică al Curții de Conturi stabilește, de asemenea, cerințele și modelul declarației¹²⁹.

ISSAI solicită proceduri de control a calității pentru fiecare audit, pentru a oferi asigurarea conformității cu standardele și emiterea unui raport de audit adecvat. Manualul de audit financiar include detalii privind responsabilitățile de control al calității ale șefului echipei misiunii (angajamentului) de audit și a responsabilului de audit. Ghidul privind cadrul calității detaliază, de asemenea, responsabilitățile echipei de audit și ale managerilor în asigurarea calității raportului de audit. Pe scurt, CCRM a adoptat politici de control a calității pentru a asigura calitatea rapoartelor sale și conformitatea acestora cu ISSAI.

Una dintre cerințele ISSAI la efectuarea auditului financiar este de a reduce riscul de audit la un nivel scăzut acceptabil pentru a obține o asigurare rezonabilă ca bază pentru o formă pozitivă de exprimare a opiniei auditorului. Manualul de audit financiar recunoaște riscul de audit de 5% și asigurarea de 95% ca niveluri acceptabile. Fazele de planificare și executare ale auditurilor sunt prevăzute a fi realizate pe baza acestui principiu, ceea ce înseamnă că se așteaptă ca auditorii să planifice și să desfășoare activitățile pentru a emite o opinie a auditorilor care oferă o asigurare de 95% în conformitate cu ISSAI.

ISSAI acordă o importanță deosebită documentației suficiente și necesită documente de politici pentru a oferi îndrumări cu privire la pregătirea documentației de audit. Manualul de audit financiar include un capitol referitor la documentarea fișierelor de audit, care oferă îndrumările necesare cu privire la modul de documentare a fișierelor de audit.

Potrivit ISSAI, auditorii trebuie să dezvolte o strategie generală de audit și un plan de audit, care să conducă auditul. În conformitate cu acest principiu, manualul de audit financiar solicită auditorilor să pregătească o strategie de audit și un plan de audit ca parte a fazei de planificare. Aceste documente acoperă domeniul de aplicare, calendarul și direcția auditurilor și oferă detalii cu privire la procedurile de audit care trebuie efectuate, în conformitate cu cerințele ISSAI.

¹²⁶ ISSAI 200, Principii de audit financiar, articolul 16.

¹²⁷ Ordinul Ministerului Finanțelor nr.216/2015

¹²⁸ Hotărârea CCRM nr. 56 din 27 noiembrie 2020

¹²⁹ Hotărârea CCRM nr. 19 din 5 aprilie 2019

ISSAI solicită ca domeniul de aplicare planificat și calendarul auditului să fie comunicate entității auditate. Manualul de audit financiar a fost revizuit în noiembrie 2020 pentru a prevedea ca la întâlnirea de inițiere a auditului cu conducerea entității auditate să fie prezentată o „Scrisoare de misiune” care îi informează asupra domeniului, obiectivelor și planului de audit și să solicite acordul acestora. Înainte de revizuirea manualului, informarea entității auditate cu privire la domeniul de aplicare, obiectivele și calendarul auditului era considerată o bună practică, dar nu era o procedură obligatorie, deși era de așteptat ca echipele de audit să documenteze această comunicare cu entitatea auditată în procesul-verbal al ședinței de planificare inițială a auditului. Trebuie remarcat faptul că, în cadrul probelor de audit pe care le-am examinat, Scrisoarea de misiune era deja utilizată înainte ca cerința explicită să fie inclusă în manualul revizuit.

ISSAI solicită, de asemenea, ca comunicarea către entitatea auditată să includă riscurile semnificative identificate. Manualul de audit financiar include unele proceduri privind comunicarea cu entitatea auditată, dar nu există o procedură explicită pentru comunicarea riscurilor semnificative identificate entității auditate. CCRM subliniază importanța comunicării continue cu entitatea auditată în timpul auditului și am fost informați că auditorii comunică riscurile majore pe care le identifică entităților auditate în cursul auditurilor lor. Direcția metodologie oferă, de asemenea, îndrumări cu privire la aplicarea manualului de audit financiar prin buletine informative, inclusiv pentru domenii precum comunicarea cu entitățile de audit. Cu toate acestea, nu există îndrumări explicite în manual privind comunicarea riscurilor semnificative.

Conform ISSAI, auditorii trebuie să planifice în mod corespunzător audituri pentru a se asigura că acestea sunt efectuate într-un mod eficace și eficient. Faza de planificare din manualul de audit financiar include informații detaliate cu privire la modul de realizare a planificării, iar documentele care trebuie elaborate sunt definite în mod explicit. Documentele de planificare includ domeniul de aplicare, natura și calendarul auditului, precum și detaliile procedurilor de audit. Manualul oferă îndrumări suficiente pentru a permite auditorilor să planifice desfășurarea eficace și eficientă a auditului.

ISSAI solicită auditorilor să determine semnificația/materialitatea situațiilor financiare în ansamblu și pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor sau prezentări de informații. Manualul include îndrumări cu privire la determinarea și evaluarea nivelurilor de semnificație/materialitate a situațiilor financiare în ansamblu, sau, dacă este cazul, a nivelului de semnificație/materialitate pentru clasele de tranzacții sau soldurile conturilor. Îndrumarul furnizat în manual este suficiente pentru a ghida auditorii să desfășoare proceduri pentru determinarea nivelului de semnificație/materialitate în conformitate cu standardele de audit. ISSAI solicită, de asemenea, ca materialitatea funcțională să fie determinată și manualul să ofere suficiente îndrumări cu privire la materialitatea funcțională pentru a permite auditorilor să facă acest lucru.

Auditorii sunt, de asemenea, obligați să revizuiască semnificația/materialitatea, după caz, în timpul auditului pentru modificări semnificative ale circumstanțelor. Deși această cerință nu este menționată în mod explicit în manual, în practică documentele de planificare a auditului CCRM pot fi revizuite în timpul fazei de executare dacă apare o necesitate și aceasta include posibilitatea revizuirii materialității. În plus, lista de verificare a calității pentru revizuirea „la fierbinte” a auditurilor financiare întreabă în mod explicit dacă este necesară revizuirea materialității în timpul auditului.

Conform ISSAI, auditorii trebuie să aibă o înțelegere a entității auditate și a mediului său, inclusiv proceduri de control intern care sunt relevante pentru audit. Manualul de audit financiar oferă suficiente îndrumări cu privire la informațiile necesare pentru dezvoltarea unei înțelegeri a entității.

Riscurile de denaturări semnificative trebuie evaluate la nivelul situației financiare și la nivelul de analiză a afirmațiilor a claselor de tranzacții, soldurilor conturilor și prezentărilor de informații conform ISSAI. Manualul de audit financiar se referă direct la cerințele ISSAI 2315¹³⁰, iar în anexa 10 este oferit un exemplu despre modul de evaluare a riscurilor la nivel de analiză a afirmațiilor.

ISSAI solicită auditorilor să identifice riscurile semnificative. În conformitate cu această cerință, manualul de audit financiar oferă îndrumări detaliate privind definirea riscurilor semnificative și modul de identificare a acestora. ISSAI solicită, de asemenea, ca riscurile cauzate de nerespectarea directă și

¹³⁰ ISSAI 2315 - Identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă prin cunoașterea entității și a mediului său

materială a legilor și reglementărilor să fie identificate și să se răspundă în mod corespunzător. Manualul de audit financiar al CCRM la capitolul de planificare a auditului de la Pasul 8 „Revizuirea afirmațiilor” stabilește că riscurile de regularitate trebuie identificate și evaluate și descrie modul de identificare și evaluare a riscurilor pentru afirmația de regularitate. De asemenea, indică faptul că auditurile de conformitate sunt efectuate separat. Deși nu există o referire clară la ISSAI 1250, sunt descrise exemple practice despre modul de evaluare a riscurilor de nerespectare a legilor și reglementărilor.

Potrivit Legii CCRM, care ia în considerare prevederile ISSAI, „*auditorii sunt angajați să auditeze situațiile financiare consolidate. Manualul prevede că aceștia trebuie să obțină suficiente probe de audit pertinente cu privire la informațiile financiare ale entităților subordonate și procesul de consolidare pentru a-și exprima opiniile cu privire la faptul dacă situațiile financiare consolidate sunt întocmite, în toate aspectele materiale, în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil*”. Manualul de audit financiar oferă informații despre modul în care sunt auditate situațiile financiare consolidate și detaliază aspectele specifice ce trebuie abordate într-un audit al situațiilor financiare consolidate. Cu toate acestea, acesta nu descrie cerințele specifice ale ISSAI 2600¹³¹, relevante pentru auditul situațiilor financiare ale grupului. CCRM intenționează să dezvolte orientări privind auditurile nestandard, cum ar fi executarea bugetului de stat.

Manualul de audit financiar oferă informații detaliate cu privire la modul de obținere a unor probe de audit suficiente și adecvate și enumeră metodele de colectare a probelor, inclusiv utilizarea confirmărilor externe, a procedurilor analitice și a eșantionării. Manualul oferă, de asemenea, îndrumări despre cum și când să se utilizeze și să se bazeze pe activitatea auditului intern, deși, în practică, se înțelege că activitatea auditorilor interni nu este încă considerată a fi de încredere, deci nu este, în general, utilizată ca probă de audit. În ceea ce privește utilizarea experților externi ca sursă de dovezi, CCRM poate apela la experți externi atunci când se consideră necesare cunoștințe speciale sau tehnice și manualul oferă îndrumări relevante.

ISSAI solicită auditorilor să răspundă în mod adecvat pentru a aborda riscurile evaluate de denaturări semnificative în situațiile financiare. Manualul aplică o abordare bazată pe riscuri, se așteaptă ca auditorii să determine riscurile, să evalueze efectele acestora asupra situațiilor financiare și apoi să planifice procedurile de audit care vor răspunde acelor riscuri identificate și evaluate. Se așteaptă ca auditorii să dezvolte proceduri de audit după ce au determinat și evaluat riscurile, iar manualul indică faptul că: „*Modelul de asigurare a auditului determină ce mix de teste este necesar pentru ca auditorul să îndeplinească obiectivul auditului, ținând cont de riscurile identificate*.” În capitolul planificare audit al manualului secțiunea „privind evaluarea riscurilor și identificarea riscurilor specifice auditului” descrie legătura dintre riscuri și procedurile de audit și cerința de a le documenta în Planul de testare a riscurilor semnificative, care trebuie să permită urmărirea răspunsurilor auditorilor la anumite riscuri.

Auditorii sunt obligați să întreprindă proceduri de fond de audit pentru fiecare clasă semnificativă de tranzacții, solduri ale conturilor și prezentări de informații. Manualul indică în mai multe locuri că procedurile de audit de fond trebuie utilizate pentru clase semnificative de tranzacții și solduri de cont.

ISSAI solicită ca documentele de politici să ofere îndrumări cu privire la planificarea și executarea procedurilor de audit, inclusiv teste de control și proceduri de fond. Manualul de audit financiar oferă îndrumări suficiente cu privire la tipurile de proceduri de audit, inclusiv teste de controale, proceduri analitice de fond și teste de detalii. Secțiunile relevante includ informații despre planificarea și executarea acestor proceduri. Documentele de politici sunt, de asemenea, necesare pentru a oferi îndrumări cu privire la eșantionare și la modul de a face față erorilor/devierilor atunci când se evaluează rezultatele eșantioanelor. Manualul de audit financiar oferă îndrumări cu privire la modul de efectuare a eșantionării și a evaluării erorilor și respectă cerințele ISSAI 2450¹³².

Potrivit ISSAI, atunci când se utilizează dovezi de audit cu privire la eficacitatea operațională a controalelor specifice, dintr-un audit anterior, trebuie obținute dovezi cu privire la faptul dacă au avut loc modificări semnificative în aceste controale. Manualul de audit financiar oferă îndrumări detaliate și suficiente cu

¹³¹ ISSAI 2600 - Considerații speciale – audituri ale situațiilor financiare ale grupului (inclusiv activitatea auditorilor componente)

¹³² ISSAI 2450 - Evaluarea denaturărilor identificate în timpul auditului

privire la efectuarea testelor controalelor, dar nu există nicio îndrumare explicită privind utilizarea rezultatelor testelor controalelor din anul precedent ca probe de audit.

ISSAI solicită ca pentru riscuri semnificative să se efectueze proceduri de fond care să răspundă în mod specific acestui risc. Manualul de audit financiar definește riscurile semnificative și include o declarație „*Ne așteptăm ca riscurile de audit semnificative să fie abordate prin proceduri de audit suplimentare, pe lângă programele de audit standard. Aceste teste de audit suplimentare sunt reacția noastră la riscul identificat.*” Această declarație indică o cerință pentru auditori de a efectua proceduri de audit de fond pentru fiecare risc semnificativ.

Auditorii trebuie să stabilească dacă denaturările necorectate sunt semnificative, individuale sau agregate, iar documentele de politici trebuie să-i îndrume pe auditori în acest sens. În diferite secțiuni ale manualului de audit financiar se indică faptul că opinia de audit trebuie formată după evaluarea dacă denaturările sunt semnificative în totalitate sau individual și se oferă îndrumări pentru evaluarea impactului denaturărilor necorectate.

Potrivit ISSAI, o opinie trebuie formată pe baza unei evaluări a probelor de audit obținute, care este exprimată în mod clar printr-un raport scris, care descrie, de asemenea, baza opiniei respective. Manualul de audit financiar se referă direct la ISSAI 2700¹³³ și oferă suficiente îndrumări pentru evaluarea probelor de audit în vederea obținerii unei opinii de audit în conformitate cu cerința ISSAI.

ISSAI necesită documente de politici pentru a oferi îndrumări cu privire la forma și conținutul raportului de audit, inclusiv opinia, baza opiniei și responsabilitățile conducerii și ale auditorului. CCRM a emis un buletin informativ privind conținutul raportului de audit și structura raportului, cu cerințele incluse în conformitate cu standardele de audit. În plus, Normele metodologice privind structura, conținutul și formatul rapoartelor de audit ale Curții de Conturi¹³⁴ descriu în mod clar structura și cerințele de redactare a rapoartelor de audit, inclusiv a auditurilor financiare, și furnizează câteva exemple ilustrative privind formularea bazei pentru exprimarea opiniei și alte aspecte cheie.

Documentele de politici trebui să ofere îndrumări cu privire la circumstanțele în care opinia de audit ar trebui modificată, inclusiv pentru opiniile cu rezerve sau contrare, precum și imposibilitatea de exprimare a opiniei. Manualul de audit financiar oferă îndrumări suficiente cu privire la modul de formare a opiniei auditorului în conformitate cu ISSAI. Manualul explică în detaliu formele opiniei de audit (fără rezerve, cu rezerve, contrară și imposibilitatea de exprimare a opiniei) și oferă îndrumări auditorilor cu privire la procesul de formare a opiniei. ISSAI necesită, de asemenea, ca natura oricărei modificări să fie descrisă în baza opiniei din raportul auditorului. Cadrul de raportare, furnizat în buletinul informativ, privind conținutul raportului de audit oferă auditorilor îndrumări adecvate în conformitate cu cerințele ISSAI.

ISSAI solicită comunicarea către entitatea auditată a denaturărilor, constatările și dificultăților semnificative din cadrul auditului cât și opinia de audit propusă. Manualul de audit financiar include o secțiune privind raportarea auditului care se referă la ISSAI 2260¹³⁵. În plus, Anexele 18 și 19 ale Manualului includ modele, care trebuie utilizate pentru comunicarea cu entitățile auditate. Aceste modele includ constatările entității auditate și reacția la constatări. Modelele îndeplinesc cerințele ISSAI 2260 în mare măsură, deși lipsesc anumite elemente, cum ar fi dificultățile care decurg din audit.

Conform ISSAI, auditorii trebuie să comunice în scris entității auditate atunci când sunt identificate deficiențe semnificative în controlul intern în timpul auditului. Manualul de audit financiar prevede că „*Ar trebui să prezentați entității auditate constatările echipei de audit privind activitățile de control existente și să recomandați îmbunătățiri la mediul de control, utilizând exemple de eșecuri ale activităților de control sau gestionarea neadecvată a riscurilor pentru a demonstra problema. Lipsa unor activități de control adecvate ca răspuns la un risc semnificativ identificat în audit este un indicator al unei deficiențe semnificative în controlul intern, care ar trebui raportată conducerii.*” Acest lucru poate fi evaluat ca îndrumare pentru ca auditorii să comunice rezultatele controlului intern entității auditate. De asemenea, se înțelege că proiectul de raport și Anexa la Scrisoarea adresată conducerii (Scrisoarea către conducere)

¹³³ ISSAI 2700 - Formarea unei opinii și raportarea cu privire la situațiile financiare

¹³⁴ Normele metodologice privind structura, conținutul și formatul rapoartelor de audit ale Curții de Conturi, Hotărârea CCRM nr. 13 din 25 martie 2020

¹³⁵ ISSAI 2260 - Comunicarea cu cei responsabili de conducere

sunt prezentate entităţii auditate înainte de a fi aprobate, pentru a obţine comentariile entităţii auditate cu privire la constatări. Deoarece raportul şi Anexa Scrisorii către conducere includ constatări privind deficienţele de control intern, CCRM comunică în scris entităţii auditate deficienţele semnificative ale controlului intern. Comentariile entităţii auditate sunt luate în considerare şi raportul este modificat dacă se consideră necesar. Comentariile sunt, de asemenea, incluse în anexa raportului de audit şi în Scrisoarea către conducere. Toate aceste proceduri sunt conforme cu cerinţele ISSAI.

4.3 Audit financiar - Practică

CCRM a implementat noua metodologie de audit financiar în auditul financiar anual obligatoriu al bugetului de stat, bugetului asigurării sociale de stat, fondurilor asigurării obligatorii de asistenţă medicală şi al ministerelor. Pentru a evalua dacă metodologia a fost pusă în aplicare în mod eficient şi dacă auditurile au fost efectuate în conformitate cu standardele profesionale, am examinat patru audituri care au fost efectuate în 2020 cu privire la situaţiile financiare pentru anul încheiat la 31 decembrie 2019. Acestea au fost:

- Executarea bugetului de stat
- Ministerul Sănătăţii, Muncii şi Protecţiei Sociale
- Ministerul Educaţiei, Culturii şi Cercetării
- Ministerul Economiei şi Infrastructurii

Am revizuit planificarea, executarea auditului şi raportarea pentru auditurile eşantionate, concentrându-ne pe completarea tehnică a documentaţiei în conformitate cu manualul şi ISSAI şi, în general, nu pe calitatea evaluărilor şi deciziilor obţinute în elaborarea strategiei de audit relevante, planurilor, rapoartelor şi opiniilor.

Planificare

Înainte de începerea misiunii de audit financiar, auditorul trebuie să evalueze acceptabilitatea cadrului de raportare financiară al entităţii auditate. Această cerinţă este mai relevantă pentru mediile care nu au organizaţii de stabilire a standardelor autorizate sau recunoscute sau cadre de raportare financiară prevăzute de lege sau regulament. În Moldova există un cadru de raportare financiară reglementat de lege¹³⁶ şi adoptat de entităţile auditate. Deşi auditorii nu evaluează acceptabilitatea cadrului (ceea ce este rezonabil întrucât cadrul este adoptat conform legii), echipele de audit furnizează suficiente informaţii despre acest cadru, legislaţia relevantă şi aspecte importante conexe în planul de audit şi documentele de lucru pregătite la faza de planificare.

Echipele de audit stabilesc semnificaţia/materialitatea situaţiilor financiare în ansamblu şi acest proces este documentat suficient. Cu toate acestea, materialitatea nu a fost determinată pentru clasele de tranzacţii. Manualul de audit financiar prevede determinarea semnificaţiei la nivelul claselor de tranzacţii numai în circumstanţe excepţionale. În plus, materialitatea funcţională nu a fost determinată în toate cazurile examinate.

Auditorii trebuie să identifice contactul corespunzător în cadrul structurii de conducere a entităţii auditate şi să comunice cu acesta cu privire la domeniul de aplicare planificat şi calendarul auditului, printre altele. Am constatat că comunicarea echipelor de audit se realizează, în mare măsură, conform acestor cerinţe. Prima comunicare a echipelor de audit ale CCRM cu entitatea auditată este de a informa despre audit şi domeniul său de aplicare. Apoi discută şi convin direct cu entitatea auditată cel mai bun moment pentru audit. Procesele-verbale ale acestor întâlniri cu entitatea auditată sunt documentate şi incluse în fişierele de audit.

Auditorul trebuie să dezvolte o strategie generală de audit care să includă domeniul de aplicare, calendarul şi direcţia auditului, precum şi natura, calendarul şi amplexarea resurselor necesare pentru îndeplinirea misiunii. Auditorul trebuie, de asemenea, să planifice corect auditul pentru a se asigura că acesta se

¹³⁶ Legea contabilităţii nr. 113

desfășoară într-un mod eficace și eficient. Echipele de audit ale CCRM elaborează o strategie de audit și un program de audit în care sunt determinate domeniul de aplicare, calendarul și direcția auditului. Aceste documente includ detalii despre entitatea auditată, riscurile, răspunsurile la aceste riscuri și natura, calendarul și amploarea procedurilor de audit. Cu toate acestea, în timp ce pare să existe o bună comunicare cu entitățile auditate, inclusiv întâlniri cu entitățile de audit în diferite etape și transmiterea unei Dispoziții de audit la începutul auditurilor (care explică scopul, obiectivele, echipa de audit, termenul limită de audit și domeniul de aplicare al auditului), nu există însă o comunicare oficială a strategiei de audit și a riscurilor semnificative care vor fi abordate în timpul auditului¹³⁷.

Auditorul trebuie să înțeleagă entitatea auditată și mediul acesteia. Echipele de audit ale CCRM adună informații despre entitatea auditată și mediul acesteia și le documentează în două documente: cunoașterea entității și strategia de audit.

Auditorul trebuie să evalueze mediul general de control intern în faza de planificare și să obțină o înțelegere a controalelor interne relevante pentru raportarea financiară. Echipele de audit ale CCRM adună aceste informații și le documentează în documentele de planificare. Aceasta include informații despre controalele interne ale entității auditate, funcționalitatea controalelor, funcția de audit intern, procesele de management strategic și de gestionare a riscurilor și mediul și sistemele IT. Echipele de audit completează, de asemenea, liste de verificare pentru a evalua controalele interne, iar aceste liste de verificare includ evaluarea proceselor și controalelor utilizate pentru raportarea financiară. În timp ce echipele de audit evaluează controalele interne ale entităților auditate, acestea se dovedesc, în general, a fi slabe. Prin urmare, se bazează puțin pe ele, ceea ce afectează tipurile de proceduri de audit și nivelul de muncă desfășurat în executarea auditurilor, cu adoptarea unei abordări mai substanțiale.

Pe lângă evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă la nivel de situație financiară, auditorii ar trebui să identifice și să evalueze și riscurile denaturării semnificative datorate fraudei și nerespectării semnificative a legilor și reglementărilor. Echipele de audit ale CCRM identifică și documentează riscurile de fraudă, riscurile omniprezente, riscurile financiare specifice și riscurile financiare minore în faza de planificare. Toate riscurile sunt clasificate în funcție de efectul lor asupra situațiilor financiare, iar răspunsurile la riscuri sunt identificate. Riscurile datorate fraudei și răspunsurile la aceste riscuri sunt documentate. Aceasta este o procedură standard în faza de planificare pentru toate echipele de audit.

Evaluarea riscului de denaturare semnificativă din cauza nerespectării legilor și reglementărilor se realizează prin identificarea riscurilor de regularitate. Înțelegem că riscurile de neconformitate sunt identificate în timpul fazei de planificare a auditurilor financiare, dar din probele din dosarele de audit nu am putut vedea clar riscurile de neconformitate, ceea ce poate duce la denaturări semnificative în situațiile financiare.

Pentru fiecare misiune de audit, este necesară confirmarea faptului că echipa de audit îndeplinește și respectă anumite cerințe etice: integritate, independență și obiectivitate, competență, comportament profesional, confidențialitate și transparență. În cadrul CCRM, este o practică standard să se obțină o confirmare scrisă de la fiecare membru al echipei de audit numită „Declarația de independență”. Acest lucru îndeplinește cerințele așteptate și, în cadrul auditurilor pe care le-am analizat, acest lucru a fost completat în mod corespunzător.

Deși există câteva deficiențe care necesită soluționare, rezultatele revizuirii noastre a fazei de planificare indică o conformitate generală cu cerințele Manualului de audit al CCRM și ISSAI.

Executarea auditului

Auditorul trebuie să răspundă riscurilor evaluate prin planificarea procedurilor de audit, cum ar fi procedurile de fond și testele controalelor, iar natura, calendarul și amploarea procedurilor de audit ar trebui să răspundă riscurilor evaluate. Se înțelege că echipele de audit ale CCRM identifică riscurile în faza de planificare și efectuează procedurile de audit ca răspuns în faza de executare. În programele de audit

¹³⁷ CC a elaborat un model de „Plan general de audit” ce va fi aplicat în următorul ciclu de audit, al cărui scop este de a informa pe cei responsabili de guvernanta cu privire la riscurile semnificative identificate și răspunsul auditorului la aceste riscuri.

care sunt pregătite, riscurile ce au fost identificate sunt legate de procedurile de audit care trebuie efectuate, deși acest lucru nu a fost complet clar în toate dosarele din eșantionul analizat. De asemenea, în cadrul unei probe de audit, echipa de audit nu a putut determina riscurile de control și riscurile inerente.

În ceea ce privește riscurile de denaturare semnificativă datorată fraudei, echipele de audit identifică și evaluează riscurile denaturării semnificative datorate fraudei în faza de planificare. Cu toate acestea, din nou din cauza lipsei de legături clare între fazele de planificare și executare, nu a fost clar dacă au fost identificate răspunsuri la riscurile din dosarele pe care le-am analizat. Am observat într-un singur fișier de audit, echipa de audit a specificat riscul de audit aferent (în ceea ce privește fraudă) la pregătirea procedurilor de audit aferente. O bună practică, care sprijină implementarea eficientă a auditului bazat pe risc, este utilizarea de modele standardizate în care riscurile, obiectivele auditului și procedurile de audit sunt legate și arătate clar.

Auditorii sunt obligați să obțină suficiente dovezi de audit adecvate cu privire la conformitatea cu legile și reglementările care, în general, sunt recunoscute ca având un efect direct și semnificativ asupra determinării sumelor semnificative și a documentelor în situațiile financiare. Echipele de audit identifică riscurile de denaturare semnificativă din cauza nerespectării legilor și reglementărilor și răspund la acestea în faza de executare. Cu toate acestea, legătura dintre risc și procedura de audit aferentă nu este întotdeauna clară și, deși unele dosare de audit îndeplinesc această cerință, nu pot fi considerate sistematice.

Auditorii trebuie să obțină dovezi de audit suficiente și adecvate folosind o varietate de tehnici de audit, iar aceasta include utilizarea confirmărilor externe, a experților externi și a activității funcțiilor de audit intern. Revizuirea noastră indică faptul că echipele de audit obțin dovezi de audit prin diferite tehnici de audit. Cele mai utilizate proceduri sunt procedurile analitice. De asemenea, utilizează proceduri de fond directe în care documentele de lucru explică metodologia de eșantionare. În timp ce echipele au indicat că intenționează să introducă eșantionare statistică, acest lucru nu se face în prezent. Interviurile cu echipele de audit și documentele examinate au indicat că se utilizează eșantionarea nestatistică și se aplică în general în conformitate cu standardele și cu Manualul de audit financiar.

Utilizarea confirmărilor externe poate fi un instrument util pentru asigurarea credibilității anumitor probe de audit. Deși a fost prezentat un exemplu de confirmare externă, pentru eșantionul de audit analizat acestea nu au fost utilizate în mod sistematic în vederea furnizării probelor de audit. În general, echipele de audit nu se bazează pe rapoartele de audit intern, deoarece serviciile de audit intern sunt nou create și, în general, domeniul de aplicare al activităților lor nu acoperă procesele financiar-contabile, deoarece auditorii interni nu au încă abilitățile pentru a îndeplini astfel de sarcini. Cu toate acestea, există cazuri în care rapoartele de audit intern servesc drept surse pentru identificarea riscurilor de audit. Evaluarea serviciilor de audit intern este documentată în timpul planificării. CCRM are autoritatea de a utiliza experți externi, în general din alte părți ale administrației publice, și într-un eșantion de audit, echipa a confirmat că a folosit un expert extern, deși nu am văzut nicio dovadă documentată în acest sens.

ISSAI solicită auditorilor să efectueze proceduri de audit în așa fel încât să obțină suficiente probe de audit adecvate și astfel să tragă concluzii pe care să își bazeze opinia. Fișierele de audit examinate includ documente de lucru în care sunt incluse obiectivele auditului, munca depusă și concluziile. Concluziile par să se bazeze pe dovezi rezonabile din documentația de audit pe care am analizat-o. Cu toate acestea, fiecare echipă de audit efectuează și documentează procesul în mod diferit.

În faza de executare, toate procedurile de audit planificate trebuie să fie efectuate, sau în cazul în care procedurile de audit planificate nu sunt efectuate, o explicație de ce nu s-au efectuat ar trebui să fie păstrată în dosarul de audit și să fie aprobată de persoanele responsabile pentru audit. Nu a fost posibil în toate cazurile de a vedea legătura între faza de planificare și cea de executare și, prin urmare, să se vadă realizarea clară a procedurilor planificate într-un mod standardizat. Pentru două dintre fișierele de audit au fost examinate documentele de control al calității, iar unele dintre documentele de lucru indică legătura dintre procedurile de audit planificate și cele efectuate. Totuși, aceasta nu este o practică standardizată.

Rezultatele revizuirii indică faptul că există loc de îmbunătățire în faza de executare a auditului pentru a asigura conformitatea cu cerințele ISSAI. În timp ce utilizarea procedurilor de audit de către CCRM pare a fi suficientă pentru colectarea probelor de audit necesare, problema principală este lipsa unei legături clare între fazele de planificare și executare. Nu am putut vedea o legătură clară între riscurile de audit

determinate în faza de planificare și procedurile de audit efectuate. Ca urmare, nu a fost posibil să se obțină o înțelegere clară cu privire la măsura în care procedurile de audit au răspuns efectiv la riscurile identificate și la suficiența probelor de audit. În timp ce echipele de audit efectuează proceduri de audit detaliate semnificative, din cauza lipsei unei legături clare a procedurilor de audit cu riscurile și afirmațiile de audit, documentația pentru executarea auditului trebuie îmbunătățită¹³⁸.

Finalizare și raportare

Conform ISSAI, auditorii trebuie să pregătească suficiente documente de audit pentru a se asigura că un auditor cu experiență, fără cunoștințe prealabile despre audit, înțelege natura, calendarul și amploarea procedurilor de audit efectuate, probele de audit obținute și concluziile la care a ajuns. Am concluzionat în revizuirea noastră că documentația CCRM este în general suficientă. Activitatea de audit desfășurată în faza de executare este explicată în detaliu în documentele de lucru și se oferă informații adecvate despre procedurile de audit efectuate, deși, așa cum s-a subliniat deja, procedurile de audit nu sunt clar legate de faza de planificare. În consecință, este dificil să înțelegem pe deplin natura, calendarul și amploarea procedurilor de audit efectuate și rezultatele obținute și, prin urmare, să evaluăm caracterul adecvat al probelor de audit colectate.

Standardele impun, de asemenea, auditorilor să urmeze procedurile de documentare ale ISA în ceea ce privește pregătirea la timp a documentației de audit, inclusiv forma, conținutul și amploarea documentației, precum și redactarea fișierului de audit final. Am observat în două dintre fișierele de audit examinate că echipele de audit nu au putut respecta termenele prescrise, deoarece fișierele de audit nu au putut fi redactate în timp util din cauza pandemiei și a răspunsului tardiv al entității auditate.

Constatările de audit ale unei ISA trebuie să facă obiectul unor proceduri contradictorii și recomandărilor (sau observațiilor) pentru discuții și răspunsuri din partea entității auditate. Pentru auditurile CCRM, este o procedură standard pentru constatările auditului care trebuie furnizate entităților auditate pentru comentarii, iar rapoartele de audit sunt emise numai după ce entitatea auditată are ocazia să discute și să răspundă la proiectele de constatări.

Auditorii trebuie să evalueze dacă denaturările necorectate identificate în timpul auditului sunt semnificative, individual sau în total, înainte de a ajunge la concluziile lor. Am observat că practica din CCRM referitor la agregarea denaturărilor și compararea acestora cu materialitatea variază între audituri, și nu a fost clar în tot eșantionul de audit analizat modul în care acestea sunt legate de faza de raportare sau raportul de audit.

Standardele indică faptul că rapoartele de audit financiar trebuie să fie în formă scrisă și să specifice conținutul raportului¹³⁹. Am observat că echipele de audit pregătesc rapoarte scrise care conțin toate elementele cerute de standarde și că a fost utilizată o structură standardizată.

Rapoartele de audit trebuie să fie ușor de înțeles și complete, să nu fie vagi și ambigue. Acestea ar trebui să fie obiective și corecte, incluzând doar informații care sunt susținute de dovezi de audit suficiente și adecvate și cu condiția ca constatările să fie puse în perspectivă și context. Examinarea rapoartelor de audit a identificat că acestea par complete, îndeplinesc cerințele formale ale standardelor, iar constatările și recomandările sunt prezentate într-un mod clar și fără ambiguități. Cu toate acestea, într-un singur dosar de audit nu am putut înțelege pe deplin dacă opinia a fost susținută de dovezi de audit suficiente și adecvate.

¹³⁸ De remarcat faptul că metodologia de audit financiar aprobată de CCRM este în permanență actualizată, iar pentru următorul ciclu de audit documentația Programului de Audit a fost în continuare dezvoltată și completată cu Anexa „Sinteza testării de audit”. Scopul acestei sinteze este de a arăta caracterul complet al activității de audit și legătura dintre toate etapele de audit.

¹³⁹ „un titlu, un destinatar conform circumstanțelor misiunii de audit, un paragraf introductiv care identifică ale cărui situații financiare au fost auditate, o secțiune cu titlul „Responsabilitatea conducerii pentru situațiile financiare”, o secțiune cu titlul „Responsabilitatea auditorului”, afirmând că responsabilitatea auditorului este de a exprima o opinie bazată pe auditul situațiilor financiare, o secțiune cu titlul „Opinie”, semnătura auditorului, data la care auditorul a obținut suficiente dovezi adecvate pe care să se bazeze opinia auditorului cu privire la situațiile financiare și locația în jurisdicția în care operează auditorul.

În plus, standardele impun ca observațiile și recomandările auditului să fie scrise în mod clar și concis și să fie adresate celor responsabili de asigurarea implementării acestora. În practica CCRM, observațiile și recomandările sunt scrise clar în toate rapoartele de audit pentru a asigura corectarea erorilor. În plus, destinatarul constatărilor este identificat și menționat în rapoarte.

Rezultatele revizurii fazei de raportare indică conformitatea generală cu cerințele relevante ale ISSAI, dar există câteva deficiențe care trebuie soluționate.

Control de calitate

Controlul și asigurarea calității sunt discutate în detaliu în secțiunea 4.6, dar un element cheie în implementarea auditurilor și îndeplinirea cerințelor ISSAI este controlul calității și supravegherea auditului. Ghidul privind cadrul calității documentează în mod clar rolul supravegherii și controlului calității pentru auditurile individuale.

Ghidul prevede trei niveluri de control și supraveghere a calității în cadrul subdiviziunilor de audit. Acesta articulează rolurile și responsabilitățile șefului echipei de audit, managerului de linie imediat al acestuia și conducătorului subdiviziunii de audit pentru efectuarea de revizuri documentate în fiecare etapă a auditului. Au fost elaborate liste de verificare pentru efectuarea revizurilor.

Pentru fișierele de audit, am intervievat echipele de audit care au confirmat acest lucru pentru fiecare etapă a auditului, șeful echipei de audit și șeful subdiviziunii de audit au efectuat analize și au completat lista de verificare relevantă pentru controlul calității. În practică, se desfășoară un proces de revizuire în două etape și, deși acest lucru nu este în conformitate cu Ghidul privind cadrul calității al CCRM, este suficient și adecvat pentru îndeplinirea cerințelor standardelor de audit.

4.4 Auditul executării bugetului de stat

Unul dintre dosarele de audit financiar selectate pentru evaluarea peer review a fost auditul Raportului Guvernului privind executarea bugetului de stat. În urma examinării fișierului de audit și a interviului cu echipa de audit, am decis să analizăm auditul de executare a bugetului de stat separat de celelalte fișiere de audit financiar.

Auditul bugetului de stat este un audit unic și nu poate fi considerat un audit financiar standard. Auditul este obligatoriu pentru CCRM și obiectivul principal al auditului este asigurarea unei gestionări adecvate a bugetului de stat. Trezoreria de Stat este responsabilă pentru executarea de casă a bugetului de stat și pentru raportarea acestuia. Scopul auditului bugetului de stat este descris ca oferind o asigurare rezonabilă că Raportul Guvernului privind executarea bugetului de stat este pregătit și prezentat în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil și nu prezintă nereguli semnificative din cauza fraudei sau erorii. În consecință, activitatea de audit se concentrează în principal pe regularitatea¹⁴⁰ tranzacțiilor realizate în timpul executării bugetului (tranzacții de casă). Conform prevederilor legale¹⁴¹, raportul anual de executare a bugetului de stat se prezintă într-un format comparabil cu formatul bugetar aprobat pentru situațiile prezentate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil în sectorul bugetar.

În timp ce practica auditului bugetului de stat nu se potrivește cu ușurință cu un audit financiar standard, ne-am bazat pe evaluarea auditului executării bugetului de stat pe ISSAI. În special, evaluarea noastră s-a concentrat asupra faptului dacă cerințele ISSAI 2600¹⁴² au fost îndeplinite.

CCRM a luat în considerare opțiunea de a audita Raportul de executare a bugetului de stat în conformitate cu ISSAI 2600. Cu toate acestea, acest lucru nu a fost considerat adecvat ca Raport guvernamental de executare a bugetului de stat, deoarece cadrul de raportare aplicabil pentru raportul bugetului de stat este diferit de cadrul de raportare pentru ministere și alte părți componente ale bugetului de stat. Raportul

¹⁴⁰ Respectarea legilor și reglementărilor

¹⁴¹ Legea finanțelor publice și responsabilităților bugetar-fiscale nr.181 din 25 iulie 2014, art. 73 alin. (4)

¹⁴² ISSAI 2600 - Considerații speciale - audituri ale situațiilor financiare de grup (inclusiv activitatea auditorilor componente)

privind executarea bugetului de stat se bazează pe cheltuieli de casă, în timp ce rapoartele financiare ale ministerelor și ale altor instituții bugetare se bazează pe cheltuieli efective. Astfel, CCRM a decis că deocamdată va aplica unele dintre principiile unui audit de grup, dar nu va efectua auditul în conformitate cu ISSAI 2600. Ca urmare, s-a ajuns la un acord oficial între echipa de audit a bugetului de stat și echipa de audit pentru ministere și alte instituții bugetare, menționând că echipa de audit a bugetului de stat intenționează să folosească munca depusă de alte echipe în auditarea datelor financiare conform rigorilor bugetului de stat.

În acest context remarcăm că obligația CCRM de a efectua auditul financiar al Raportului Guvernului privind executarea bugetului de stat este o sarcină relativ nouă, introdusă în 2017.¹⁴³ Drept urmare, CCRM continuă să-și revizuiască și să-și dezvolte metodologia de audit financiar în acest sens.

Analiza documentelor de planificare realizată de noi a indicat faptul că procedurile sunt efectuate în conformitate cu cerințele ISSAI în general. Echipa de audit a adunat informații despre entitatea auditată, a evaluat sistemul de control intern și sistemele TI aferente, a determinat materialitatea și riscurile și a pregătit o strategie și un plan de audit, dar întrucât ISSAI 2600 nu se aplică, procedurile efectuate nu țin cont de ministere și alte instituții bugetare.

În planificarea auditului bugetului de stat, echipa de audit este ghidată de prevederile Manualului de audit financiar. Cu toate acestea, având în vedere că formatul de raportare a bugetului de stat nu îndeplinește standardul situațiilor financiare clasice, CCRM intenționează să elaboreze un ghid pentru auditurile financiare ne standarde, precum executarea bugetului de stat, care detaliază cerințele pentru aceste audituri.

Faza de executare a auditului bugetului de stat are unele caracteristici conforme principiilor auditului de grup. Am identificat că echipa de audit se bazează pe activitatea altor echipe de audit pentru ministere și alte instituții bugetare auditate conform acordului anterior, deși nu am identificat nicio procedură de audit specifică care să documenteze această încredere și se concentrează pe tranzacțiile de casă ale entităților care nu au fost auditate. Cu toate acestea, echipa de audit a indicat că a comunicat cu echipele de audit ale ministerelor, într-o serie de întâlniri. Au prezentat și scrisori¹⁴⁴ acestor echipe de audit solicitând ca constatările din auditurile ministerelor să fie transmise echipei de audit a bugetului de stat după ce rezultatele auditurilor ministerului au fost aprobate de către CCRM, pentru a le permite acestora să aibă încredere în calitatea informațiilor pentru includerea în raportul bugetului de stat.

Pe parcursul fazei date, echipa de audit se concentrează în principal pe bugetul alocat al ministerelor, suma de mijloace financiare utilizate și modul în care acestea sunt prezentate în situațiile financiare. În plus, echipa de audit a indicat că activitatea lor este mai mult decât emiterea unei opinii și că se concentrează pe alte aspecte, cum ar fi regularitatea / conformitatea. Drept urmare, am ajuns la concluzia că auditul bugetului de stat deviază de la a fi un audit financiar.

Am observat că faza de raportare a auditului bugetului de stat respectă parțial ISSAI. Structura raportului este în conformitate cu cerințele unui raport de audit financiar. Cu toate acestea, opinia de audit nu este conform cu ISSAI, fapt recunoscut de echipa de audit. Opinia de audit nu oferă o imagine asupra prezentării reale și corecte a situațiilor financiare ale executării bugetului de stat, ci se concentrează pe conformitatea cheltuielilor efectuate cu legislația relevantă. Acest lucru este în concordanță cu obiectivul echipei de audit, care este de a oferi asigurare cu privire la conformitatea tranzacțiilor cu legile și reglementările.

Este important de menționat că aceste circumstanțe se datorează și faptului că conform cadrului legal¹⁴⁵, raportul anual de executare a bugetului de stat se prezintă într-un format comparabil cu bugetul aprobat. Prin urmare, componența și formatul raportului de executare a bugetului de stat se întocmește în conformitate cu anexele Legii bugetului anual și nu consolidează în sine situațiile financiare depuse de instituțiile/autoritățile bugetare. De asemenea, calendarul activităților pentru întocmirea Raportului anual

¹⁴³ Legea CCRM 2017

¹⁴⁴ Scrisorile au fost furnizate într-un format convenit cu expertul extern în audit financiar

¹⁴⁵ Legea finanțelor publice și responsabilităților bugetar-fiscale nr.181 din 25 iulie 2014, art. 73 alin. (4)

privind executarea bugetului de stat, inclusiv componența și formatul acestuia, se aprobă la finele fiecărui an prin ordin al ministrului finanțelor¹⁴⁶.

În concluzie, în timp ce actualul audit al bugetului de stat nu poate fi considerat un audit financiar standard, întrucât Raportul de executare a bugetului de stat nu consolidează situațiile financiare ale sectorului public de stat și nu se pune accent pe emiterea unei opinii cu privire la prezentarea reală și corectă a situațiilor financiare, au fost efectuate multe aspecte ale auditului financiar.

După cum s-a indicat deja, CCRM intenționează să elaboreze un ghid pentru a sprijini auditul executării bugetului de stat pentru a asigura conformitatea pe scară largă cu ISSAI și aceasta ar trebui să ia în considerare principiile ce stau la baza ISSAI 2600 ca fiind adecvate circumstanțelor.

4.5. Managementul și abilitățile echipei de audit (inclusiv dezvoltarea profesională)

O ISA trebuie să se asigure că membrii echipelor lor de audit posedă în mod colectiv competența profesională și abilitățile necesare pentru efectuarea auditurilor. O ISA trebuie, de asemenea, să pună în aplicare planuri de dezvoltare profesională și formare profesională pentru a se asigura că personalul său are competența și abilitățile necesare pentru a efectua un audit financiar eficient și pentru a permite ISA să își atingă obiectivele. Aceasta ar trebui să includă:

- ISA dispune de sisteme care să confirme că echipele de audit posedă colectiv competența și abilitățile profesionale pentru fiecare audit.
- Sunt definite cunoștințele, abilitățile și competențele pentru audit financiar în cadrul ISA
- Personalul de audit profesional are calificări relevante sau depune efort să le obțină
- ISA are un program de instruire structurat pentru a-și dezvolta personalul profesionist, iar personalul este instruit în abordarea auditului
- Nevoile de dezvoltare ale personalului individual sunt evaluate periodic

ISA trebuie să stabilească sisteme care să asigure că echipele de audit au o înțelegere și o experiență practică a misiunilor/angajamentelor de audit de o natură și complexitate similare prin instruire și experiență adecvate. În plus, echipelor de audit li se cere să înțeleagă standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare aplicabile, precum și expertiza tehnică, inclusiv expertiza în tehnologia informației relevante și domeniile specializate de contabilitate. Ghidul privind cadrul calității al CCRM afirmă că următorul criteriu ar trebui utilizat la selectarea membrilor echipei de audit: *„înțelegerea și experiența practică referitor la misiunile de audit de natură și complexitate similară, dobândite printr-o pregătire și participare adecvate, după caz”*. Această cerință prevede stabilirea corespunzătoare a echipelor de audit și că acestea au cunoștințe suficiente despre standardele profesionale și cerințele legale și de reglementare. Ghidul prevede, de asemenea, luarea în considerare a *„competențelor / experienței tehnice necesare, inclusiv a tehnologiilor informaționale”* la selectarea membrilor echipelor de audit.

ISSAI solicită, de asemenea, ca echipele de audit să aibă cunoștințe despre sectoarele industriale relevante în care își desfășoară activitatea organizația auditată, să înțeleagă politicile și procedurile de control al calității ISA și să înțeleagă modalitățile de raportare aplicabile. Ghidul privind cadrul calității prevede că membrii auditului trebuie să fie selectați pe baza cunoștințelor lor despre domeniile relevante ale activității entității. De asemenea, include o secțiune privind informarea și comunicarea politicilor de control al calității către personal și indică faptul că conducerea este responsabilă de asigurarea faptului că personalul este informat cu privire la politicile de control al calității CCRM. În plus, Ghidul afirmă că următoarele criterii ar trebui utilizate la selectarea membrilor echipei de audit *„înțelegerea politicilor și procedurilor de control al calității ale Curții” și „înțelegerea și cunoașterea standardelor profesionale, de audit, inclusiv ale Curții de Conturi, precum și a cerințelor legale.”*

ISSAI solicită ca, înainte de începerea auditului, persoana responsabilă (șeful echipei de audit) să confirme și să documenteze că echipa de audit și orice experți, în mod colectiv și individual, au competența și capacitățile adecvate pentru a îndeplini misiunea de audit în conformitate cu standardele. Din revizuirea

¹⁴⁶ Ordinul ministrului finanțelor nr. 18 din 27 ianuarie 2020 „Cu privire la Ordinul de modificare nr. 44 din 12 februarie 2018 privind structura, componența și formatul formularelor la Raportul anual privind executarea bugetului de stat”.

documentației pentru probele de audit, în timp ce Declarația de independență semnată individual de fiecare membru al unei echipe de audit le cere să indice că au competențe și capacități adecvate, nu am văzut niciun document/model de lucru relevant care să ofere o evaluare generală de către șeful echipei de audit cu privire la îndeplinirea acestei cerințe.

Este o bună practică pentru ISA să aibă un sistem care să asigure identificarea cunoștințelor, abilităților și expertizei necesare pentru efectuarea auditului financiar și că există linii clare de raportare și alocare a responsabilităților în cadrul echipei. CCRM are politici în vigoare pentru a confirma că echipele de audit au competența profesională colectivă și abilitățile pentru fiecare audit. Ghidul privind cadrul calității include criteriile de selecție a echipei de audit și a șefului echipei. Aceste criterii implică atât caracteristici, cât și abilități profesionale. Totuși, acestea sunt definițiile criteriilor pentru stabilirea echipei de audit și nu definesc în mod specific cunoștințele, abilitățile și expertiza necesare pentru efectuarea auditului financiar. Deși sunt definite anumite cunoștințe, abilități și competențe necesare pentru îndeplinirea misiunilor de audit public extern, nu sunt reglementate în detaliu suficient și nu sunt delimitate de tipul de audit, inclusiv de audit financiar. Prin urmare, politicile și procedurile CCRM nu sunt stabilite suficient pentru a identifica abilitățile și cunoștințele necesare auditului financiar. În ceea ce privește stabilirea liniilor de raportare clare și alocarea responsabilităților în cadrul echipei, acestea sunt detaliate în mod adecvat în secțiunea ghidului, care definește procedurile de control al calității aplicate în timpul procesului de audit (planificare, executare și raportare).

ISA se așteaptă să definească cunoștințele, abilitățile și competențele pentru auditul financiar și să se asigure că personalul de audit profesional are calificările necesare. În prezent, CCRM nu are o analiză a competențelor necesare pentru audit financiar (și alte activități). CCRM a inițiat activități în acest sens într-un proiect cu Oficiul Național de Audit al Suediei și este în curs de dezvoltare un Cadru de competențe profesionale. Aprobarea și implementarea acestuia este planificată pentru 2022, inclusiv dezvoltarea instrumentelor ulterioare (programe de formare și planuri individuale de dezvoltare).

Este o bună practică pentru ISA să aibă un program de instruire structurat pentru a-și dezvolta personalul profesionist și pentru a-i instrui în abordarea auditului. De asemenea, se așteaptă ca aceștia să evalueze nevoile de dezvoltare ale auditorilor financiari. CCRM a pregătit și a emis o strategie de formare și dezvoltare profesională pentru personalul cu responsabilități de audit public. Acesta este un indicator că CCRM are intenția de a-și sprijini în permanență nevoile de formare a personalului. CCRM intenționează, de asemenea, să își dezvolte planurile anuale de formare pe baza rezultatelor unei evaluări a nevoilor personalului. Cu toate acestea, în ultimii ani, în timp ce CCRM a reușit cu sprijin internațional să instruiască suficient personalul în ceea ce privește auditul financiar, nu a avut un program de formare anual bine structurat pentru dezvoltarea personalului său.

În practică, CCRM se confruntă cu provocări în asigurarea cu personal suficient de calificat pentru a-și îndeplini mandatul, ceea ce creează riscuri în asigurarea calității auditurilor efectuate. În raportul de autoevaluare întocmit înainte de această revizuire, CCRM a identificat faptul că pe baza activității Serviciului de control al calității și a autoevaluării sistemului de control al calității al CCRM

„... Datorită fluctuației mari a angajaților cu experiență în audit, precum și insuficienței personalului de audit calificat, îndeplinirii corespunzătoare a mandatului de audit, unele echipe necesită instruire și îndrumare suplimentară și continuă” și „o problemă majoră a CCRM este fluctuația personalului de audit care a permis instruire adecvată de-a lungul anilor și are experiență în audit”.

Aceste provocări sunt confirmate de statistici. Activitățile de audit, în special auditurile financiare obligatorii, au crescut considerabil, în timp ce numărul auditorilor a rămas în mare măsură același. În același timp, activitatea de audit a devenit din ce în ce mai complexă. Există, de asemenea, o fluctuație ridicată a personalului în ultimii ani, cu rate de fluctuație de 7,5% în 2018 și 9,9% în 2019, ceea ce creează un risc sporit de pierdere a cunoștințelor și a experienței. În consecință, există presiuni asupra asigurării unui personal suficient de calificat și competent pentru desfășurarea tuturor activităților de audit ale CCRM, inclusiv auditurile financiare. În acest sens, analiza proprie a CCRM indică o penurie de personal (competent) pentru îndeplinirea mandatului său obligatoriu de audit financiar¹⁴⁷.

¹⁴⁷ Raport de autoevaluare CCRM

În ansamblu, am ajuns la concluzia că CCRM a stabilit, în general, strategii și politici necesare pentru a asigura dezvoltarea profesională a personalului său. Acestea includ strategia de gestionare a resurselor umane, programe de instruire, ghid privind cadrul calității și planuri de acțiune. Cu toate acestea, aceste documente sunt relativ noi și nu sunt implementate pe deplin pentru a asigura competența întregului personal de audit. În practică, CCRM nu este încă în măsură să se asigure că are suficient personal de audit profesionist cu competențele și abilitățile necesare pentru a efectua auditurile conform mandatului, datorită unui număr de factori care nu sunt toți în prezent sub controlul său.

4.6. Controlul calității și asigurarea calității

O ISA trebuie să pună în aplicare măsuri de control al calității pentru a asigura calitatea înaltă a fiecărui produs de audit, care se desfășoară ca parte integrantă a procesului de audit. Procedurile de control al calității trebuie să ofere o asigurare rezonabilă că auditul respectă standardele profesionale, cerințele legale și de reglementare aplicabile și că raportul este adecvat.

O ISA trebuie, de asemenea, să aibă la dispoziție un proces de monitorizare care să îi ofere o asigurare rezonabilă că politicile și procedurile referitoare la sistemul de control al calității sunt relevante și adecvate și funcționează eficient. Aceasta ar trebui să includă:

- politici și proceduri adecvate pentru a se asigura că sistemul de control al calității al ISA este adecvat și funcționează conform intenției. Procesele iau în considerare riscurile pentru calitate.
- șeful ISA având responsabilitatea generală pentru sistemul de control al calității, cu responsabilitatea pentru sistemul calității delegat unei persoane cu experiență adecvată.
- procesul de asigurare a calității include o revizuire sistematică a unui eșantion de misiuni de audit finalizate din gama de activități desfășurate de ISA.
- revizuirile sunt efectuate independent și de către membri ai personalului cu experiență și autoritate suficientă și adecvată.
- rezultatele muncii de asigurare a calității sunt raportate conducerii superioare și se acționează corespunzător.
- ISA se deschide în mod regulat pentru revizuirea externă a funcționării sale.

Ne-am concentrat evaluarea asupra aranjamentelor pentru controlul calității și asigurarea calității legate de auditurile financiare și implementarea acestor aranjamente pentru acele audituri care sunt obligatorii în fiecare an. La realizarea evaluării noastre, am luat în considerare rezultatele exercițiului de autoevaluare a sistemului de control al calității efectuat de CCRM cu sprijinul Oficiului Național de Audit al Suediei și raportat în noiembrie 2019 și planul de acțiune aferent aprobat de CCRM¹⁴⁸.

ISQC 1¹⁴⁹ și ISSAI 140¹⁵⁰ solicită ISA-urilor să aibă la dispoziție un sistem de control al calității pentru toată activitatea sa. Conform ISSAI-urilor, ISA-urile ar fi trebuit să stabilească politici și proceduri menite să promoveze calitatea ca fiind esențiale în îndeplinirea tuturor activităților sale. De asemenea, este de așteptat ca ISA să stabilească în mod clar politici și proceduri de control al calității, iar șeful ISA să își păstreze responsabilitatea generală pentru sistemul de control al calității.

CCRM a elaborat și a emis un „Ghid privind cadrul calității” în care politicile și procedurile sunt concepute pentru a promova calitatea în toată activitatea sa. Evaluarea noastră generală a politicilor și procedurilor din ghidul-cadru al calității este că acestea îndeplinesc în general cerințele standardelor internaționale, în special ISSAI 140. Ghidul afirmă că:

„Planificarea, menținerea, evaluarea și îmbunătățirea calității activității Curții de Conturi impune o abordare sistemică și globală a acesteia, inclusiv calitatea:

¹⁴⁸ Hotărârea CCRM nr. 8 din 20 februarie 2020

¹⁴⁹ ISQC 1 - Standard internațional privind controlul calității 1 - Controlul calității pentru firmele care efectuează audituri și revizuirile ale informațiilor financiare istorice și alte misiuni de asigurare și servicii conexe

¹⁵⁰ ISSAI 140 - Controlul calității pentru ISA

- **produselor (rapoarte de audit)** - asigurarea utilității, eficienței și eficacității acestora, contribuind la îmbunătățirea managementului financiar public, concluziile și recomandările fiind convingătoare, constructive, accesibile, coerente și obiective;
- **personalului** - element esențial care cuprinde: conducerea Curții de Conturi, inclusiv Plenul, conducătorii de subdiviziuni de toate nivelurile, controlorii / auditorii și alți angajați implicați direct sau indirect în activitatea de audit a Curții;
- **proceselor** - succesiunea activităților structurate logic, care utilizează resurse adăugându-le valoare, oferind produse și organizându-le în scopul atingerii obiectivelor definite. "

Ghidul afirmă că conducerea CCRM este direct responsabilă de calitatea produselor CCRM, prin care președintele este responsabil.

ISSAI solicită ISA să delege responsabilitatea pentru gestionarea sistemului de control al calității ISA unei persoane sau persoanelor cu experiență suficientă și adecvată pentru a-și asuma acel rol. Ghidul privind cadrul calității al CCRM include o secțiune despre „*Delegarea responsabilităților de control*” în care se afirmă că responsabilitatea pentru gestionarea sistemului de calitate al CCRM este delegată unei unități / persoane. Responsabilitatea generală pentru calitate a fost delegată șefului Aparatului în urma exercițiului de autoevaluare și detaliată în planul de acțiune aferent¹⁵¹. Responsabilitatea pentru cadrul de control și asigurare a calității, precum și planificarea și desfășurarea lucrărilor aferente revine Serviciului de control al calității, care a fost înființat în 2019 și raportează direct președintelui. Serviciul de control al calității are personal cu experiență profesională semnificativă în auditul public și sunt independenți de echipele de audit și nu efectuează nicio activitate de audit

ISA sunt obligate să stabilească sisteme care să ia în considerare riscurile pentru calitate, care decurg din efectuarea activităților. Ghidul privind cadrul calității precizează că „*În scopul asigurării calității activității, Curtea de Conturi trebuie să analizeze riscurile privind calitatea auditurilor, precum și de altă natură și să realizeze un sistem de control al calității, care să răspundă în mod adecvat acestor riscuri. Riscurile privind calitatea depind de mandatul și de funcțiile atribuite Curții prin lege și de condițiile și contextul în care aceasta funcționează.*” Această declarație indică faptul că politicile CCRM pun în aplicare un sistem care controlează și răspunde riscurilor privind calitatea.

Ghidul privind cadrul calității include proceduri de control al calității pentru toată activitatea CCRM. Acesta afirmă că „*Planificarea, menținerea, evaluarea și îmbunătățirea calității activității CCRM necesită o abordare sistemică și globală a acesteia, inclusiv calitatea produselor, a personalului și a proceselor*”. Aceasta înseamnă că politicile și procedurile de control al calității impun ca toată activitatea CCRM să fie supusă revizuirii în cadrul sistemului de control și asigurare a calității.

Controlul calității

În ceea ce privește controlul calității în secțiunea 4.3 privind practicile de audit financiar, discutăm măsurile de control al calității care sunt integrate în fiecare audit pentru a oferi o asigurare rezonabilă că auditul respectă standardele profesionale, cerințele legale și de reglementare aplicabile și că raportul este adecvat. Acestea includ revizuirile de către șeful echipei de audit și șeful subdiviziunii de audit și utilizarea listelor de verificare definite.

Standardele impun ca ISA să recunoască importanța revizuirilor controlului calității misiunii pentru activitatea lor și că, în cazul în care acestea se desfășoară, problemele apărute trebuie rezolvate în mod satisfăcător înainte de emiterea unui raport. Ghidul privind cadrul calității descrie procesul de revizuire a controlului calității misiunii pentru CCRM, care este o revizuire „la fierbinte” efectuată pe audituri selectate (care sunt considerate risc înalt și complex etc.). Revizuirile trebuie să fie efectuate de auditori corespunzători care nu sunt implicați în auditul selectat. Aceste criterii sunt definite în ghid și procedurile prevăzute sunt în conformitate cu cerințele ISSAI 140 și ISSAI 2220¹⁵².

¹⁵¹ Hotărârea CCRM nr. 8 din 20 februarie 2020

¹⁵² ISSAI 2220 - Controlul calității și auditul situațiilor financiare

Practica de a efectua evaluări fierbinți la CCRM are loc din 2014, deși în 2017 și 2019 nu au fost efectuate evaluări fierbinți. La începutul anului 2020, în baza unui Ordin al Președintelui¹⁵³, a fost înființat un grup de lucru și a fost aprobat un program de evaluări „la fierbinte”. În perioada ianuarie-mai 2020, au fost efectuate revizuirile „la fierbinte” pentru toate auditurile financiare obligatorii ale situațiilor financiare pentru anul care s-a încheiat 2019¹⁵⁴. Au fost efectuate revizuirile „la fierbinte” atât la faza de planificare, cât și de raportare a fiecărui audit, utilizând liste de verificare standardizate. A fost elaborat un raport pentru fiecare revizuire individuală efectuată, precum și un raport general care rezumă rezultatele revizuirilor „la fierbinte” atât la faza de planificare, cât și la cea de raportare a auditului.

Am analizat un eșantion de liste de verificare și rapoarte produse și le-am considerat rezonabile. De asemenea, am analizat rapoartele generale pregătite, pe care le-am considerat a fi bine structurate, subliniind în mod clar problemele cheie identificate și făcând recomandări de îmbunătățire. Rapoartele generale au fost furnizate conducătorilor direcțiilor generale cu obligația de a aborda problemele identificate. Ele au fost, de asemenea, înaintate președintelui CCRM pentru examinare. Rapoartele au fost, de asemenea, distribuite personalului CCRM prin intermediul intranetului CCRM.

În cazul în care apar probleme dificile sau contradictorii, ISA-urile trebuie să se asigure că sunt utilizate resursele adecvate pentru a face față acestor probleme. Ghidul privind cadrul calității prevede un proces de consultare în cazurile de probleme dificile sau contradictorii, atât pe plan intern cu experți relevanți, fie cu experți externi. Analiza noastră a identificat că este o practică obișnuită în CCRM ca auditorii să consulte Direcția de metodologie în cazurile în care au nevoie de îndrumări pentru a rezolva problemele dificile întâlnite în timpul auditurilor financiare.

Conform ISSAI, orice divergențe de opinie în cadrul ISA trebuie să fie clar documentate și rezolvate înainte de redactarea raportului final. În Ghidul privind cadrul calității, se preconizează că divergențele de opinie între membrii echipei de audit și ceilalți participanți la procesul de audit vor fi rezolvate printr-o consultare adecvată. O procedură standard de control al calității înainte de aprobarea raportului final este de a verifica dacă divergențele de opinie dintre auditori și entitatea auditată au fost soluționate.

ISA este de așteptat să stabilească proceduri pentru autorizarea rapoartelor care urmează să fie emise. Conform Ghidul privind cadrul calității, proiectele rapoartelor de audit sunt supuse unor proceduri definite de control al calității. În mod specific, Ghidul menționează că:

„Ulterior, proiectul raportului de audit va fi evaluat/examinat, în modul stabilit, din punct de vedere juridic și metodologic, inclusiv de către membrul care coordonează activitatea subdiviziunii de audit respective, și, după caz, vor fi organizate ședințe preliminare cu participarea Plenului Curții” și că „Raportul final va fi examinat și aprobat în cadrul unei ședințe plenare, conform normelor în vigoare”.

Rotația personalului între misiunile de audit este, de asemenea, importantă pentru reducerea riscurilor de independență pentru CCRM și acest lucru trebuie articulat într-o politică de rotație. CCRM a stabilit rotația membrilor Curții prin hotărârea Curții în 2019¹⁵⁵, cu rotația anuală a membrilor, ceea ce în opinia echipei de evaluare peer review este prea frecvent. Atenuarea riscurilor de independență prin rotație trebuie să fie echilibrată și să ia în considerare beneficiile dezvoltării unei înțelegeri a entităților auditate, printre altele. Deși nu există o politică de rotație specifică pentru alți membri ai personalului cheie de audit din CCRM, planul de acțiune al CCRM¹⁵⁶ din autoevaluarea sistemului de control al calității indică faptul că acest lucru este abordat și CCRM are o practică bine stabilită de rotație a personalului de audit, în special a liderilor echipelor de audit.

În ansamblu, procedurile de control al calității CCRM pentru auditurile financiare sunt, în general, concepute pentru a oferi o asigurare rezonabilă că auditurile respectă standardele profesionale, cerințele

¹⁵³ Ordinul Președintelui CCRM nr. 22 din 13 februarie 2020 - „Cu privire la înființarea grupului de lucru pentru a efectua revizuirile „la fierbinte” a calității misiunilor de audit ale Curții de Conturi

¹⁵⁴ Programul de revizuire „la fierbinte” pentru auditul din 2020, în baza Ordinului președintelui CCRM nr. 22 din 13 februarie 2020

¹⁵⁵ Hotărârea CCRM nr.77 din 27 decembrie 2019

¹⁵⁶ Hotărârea CCRM nr. 8 din 20 februarie 2020

legale și de reglementare aplicabile și că raportul aferent este adecvat. Din analiza noastră a fișierelor din eșantion și a rapoartelor de control al calității, politicile de control al calității par să fi fost în general implementate în conformitate cu politicile. Deși practica de a efectua revizuire „la fierbinte” în prezent nu face parte din planurile anuale ale CCRM, practica de a efectua evaluări „la fierbinte” pare să fie inclusă în activitatea CCRM și este încorporată în activitatea CCRM prin înființarea de grupuri de lucru, pe baza Ordinului Președintelui CCRM. În plus, Ghidul Cadrului Calității actualizat, care este în curs de redactare, descrie procedurile în detaliu.

4.7. Asigurarea calității

ISA se așteaptă să aibă un sistem de monitorizare care să includă examinarea și evaluarea permanentă a sistemului de control al calității al ISA, inclusiv o revizuire a unui eșantion de lucrări finalizate pe toată gama de activități desfășurate de ISA. Ghidul privind cadrul calității al CCRM prevede acest lucru în secțiunea privind asigurarea și controlul calității post-audit – revizuire „la rece”. Ghidul prevede o serie de tipuri de revizuirii post-audit, care sunt:

- revizuirii interne „la rece”;
- revizuirii externe „la rece” - examinări a calității post-audit, efectuate de persoane / experți din afara Curții de Conturi, cum ar fi evaluările peer review
- monitorizarea revizuirilor executării hotărârilor Curții de Conturi;
- feedback din partea entității auditate;
- studii / evaluări de la părțile interesate

În timp ce Ghidul prevede aceste tipuri diferite de revizuirii post-audit, politicile și procedurile din Ghid sunt axate exclusiv pe recenziile interne „la rece”. Cu toate acestea, trebuie menționat că Ghidul este în curs de revizuire semnificativă, în urma unei autoevaluări și a unui raport de conformitate cu cerințele ISSAI 140, după care un plan de acțiune pentru îmbunătățirea sistemului calității a fost aprobat de către CCRM în februarie 2020. Acesta a fost realizat cu sprijinul Oficiului Național de Audit al Suediei. O serie de observații de mai jos privind Ghidul sunt planificate pentru a fi abordate prin această revizuire.

ISA se așteaptă să aibă proceduri și / sau planuri scrise pentru asigurarea calității care specifică frecvența cu care ar trebui efectuate revizuirile asigurării calității. Conform Ghidul privind cadrul calității; *„Planificarea revizuirilor „la rece” se realizează similar celei „la fierbinte”, de regulă la sfârșitul anului, implicând efectuarea unei analize ample a misiunilor de audit finalizate pasibile evaluărilor și selectarea misiunilor de audit, precum și a echipelor de revizuire, ținând cont de criterii”*. De asemenea, precizează că: *„Misiunile de audit ce urmează a fi supuse revizuirilor „la rece” vor fi selectate din Programul activității de audit al Curții pentru anul precedent/curent.”* Această declarație implică faptul că revizuirile „la rece” sunt efectuate anual, deși frecvența revizuirilor nu este documentată în mod explicit. În ceea ce privește criteriile de selectare a auditurilor, acestea sunt clar stabilite în Ghid și includ: audituri cu risc înalt; audituri complexe, semnificative; audituri supuse controlului parlamentar / media; și, audituri în care există un nou șef al subdiviziunii de audit, printre altele.

Persoanelor cu experiență și autoritate suficientă și adecvată în ISA trebuie să li se atribuie responsabilitatea pentru asigurarea calității. Ghidul privind cadrul calității stabilește criteriile pentru înființarea echipelor de revizuire „la rece”. Criteriile includ competența profesională și independența față de echipa auditului selectat. Toate detaliile sunt explicate în secțiunea relevantă a Ghidului, care respectă ISSAI și bunele practici.

Revizuirile asigurării calității trebuie să conducă la concluzii clare și recomandări pentru acțiuni adecvate de remediere a deficiențelor care sunt observate. Ghidul privind cadrul calității oferă îndrumări pentru raportarea rezultatelor revizuirii. Constatările trebuie să fie documentate pentru fiecare fișier de audit și apoi consolidate într-un raport general, în care sunt determinate și recomandările.

Se așteaptă ca șeful unei ISA să examineze recomandările care rezultă din revizuirile asigurării calității auditurilor și să tragă concluziile necesare. În cazul CCRM, Ghidul afirmă că *„În cadrul ședinței, Plenul Curții examinează Raportul și dispune întreprinderea măsurilor necesare în conformitate cu recomandările formulate în Raport, pentru corectarea/perfecționarea sistemului de control al calității, stabilind, după caz,*

termene pentru realizarea acestora." Conform acestei declarații, conducerea superioară, inclusiv președintele în calitate de președinte al plenului CCRM, trebuie să revizuiască raportul general și să stabilească măsurile necesare care trebuie întreprinse.

Cei care efectuează revizuirea trebuie să fie independenți față de activitatea examinată. Ghidul privind cadrul calității indică faptul că „obiectivitatea și independența față de auditul supus revizuirii, echipa de audit și de entitatea auditată” este un criteriu pentru a fi selectat ca membru al echipei de revizuire „la rece”.

Rezultatele monitorizării sistemului de control al calității trebuie raportate șefului ISA în timp util. Ghidul privind cadrul calității indică faptul că termenul limită pentru depunerea rapoartelor de revizuire „la rece” este primul trimestru al anului. Cu toate acestea, Ghidul nu indică în mod explicit cui trebuie să fie transmis raportul. Chiar dacă președintele este membru al Plenului, se consideră că Ghidul trebuie să fie clar cu privire la transmiterea raportului către Președinte, precum și la Plen.

În practică, evaluările de asigurare a calității (evaluările interne „la rece”) sunt efectuate de Serviciul de control al calității, care este compus din 2 auditori publici cu experiență și este independent de echipele de audit. Serviciul a planificat și a efectuat cinci revizuri „la rece” în 2019, privind auditurile financiare ale ministerelor efectuate în 2019, câte un audit fiind selectat din fiecare direcție generală de audit. În 2020, s-au efectuat două revizuri „la rece” ale auditurilor financiare ale ministerelor efectuate în 2020¹⁵⁷. Pentru fiecare revizuire, au fost utilizate liste de verificare standardizate pentru revizuri „la rece”, care acoperă organizarea, planificarea, executarea și raportarea. Au fost elaborate rapoarte pentru fiecare revizuire și apoi pentru fiecare an rezultatele au fost sintetizate într-un raport general cu privire la revizuirile „la rece” în care au fost identificate cele mai semnificative chestiuni și constatări care acoperă atât deficiențele în asigurarea calității auditurilor, cât și domeniile de bune practici. De asemenea, au fost făcute recomandări pentru conducerea CCRM, echipele de audit și direcția de metodologie și au fost identificate chestiuni semnificative în cazul în care ar trebui oferită o instruire suplimentară.

Am analizat un eșantion de liste de verificare și rapoarte de revizuire „la rece” produse și le-am considerat rezonabile. De asemenea, am analizat rapoartele generale pregătite, pe care le-am considerat a fi bine structurate, subliniind în mod clar problemele cheie identificate și făcând recomandări de îmbunătățire. Raportul general a fost prezentat conducătorilor direcțiilor generale cu obligația de a aborda problemele identificate. Acesta a fost, de asemenea, înaintat președintelui CCRM pentru examinare. Raportul a fost, de asemenea, distribuit personalului CCRM prin intermediul intranetului CCRM.

În 2020, Serviciul de control al calității a pregătit, de asemenea, un raport anual care a raportat rezultatele revizuirilor „la fierbinte” și „la rece” pentru auditurile din 2020. Acest raport detaliază cele mai semnificative constatări și concluzii, identifică condițiile care duc la deficiențe ale calității auditului și include un plan de acțiune pentru recomandările incluse în rapoartele generale „la fierbinte” și „la rece” pentru îmbunătățirea calității activităților de audit public extern. Raportul anual a fost coordonat cu șeful Aparatului și ulterior prezentat și aprobat de președintele CCRM.

În ceea ce privește revizuirile externe ale operațiunilor și practicilor sale, CCRM a fost supusă analizei și revizuirii anumitor elemente din domeniul de aplicare al diferitelor proiecte de către donatori sau parteneri pentru a sprijini dezvoltarea CCRM și au fost evaluate auditurile financiare efectuate pentru anumite proiecte finanțate de donatori. Aceasta este prima evaluare peer review a instituției. Cu toate acestea, avem în vedere că, până acum, CCRM nu a fost supusă unor analize externe periodice ale practicilor sale de audit.

În ceea ce privește obținerea de feedback de la entitățile auditate cu privire la procesele și calitatea auditurilor CCRM, CCRM nu a utilizat până acum în mod sistematic chestionare sau anchete ale opiniilor entităților auditate, iar Ghidul-cadru al calității nu a elaborat politici de realizare a chestionarelor sau anchetelor de acest gen¹⁵⁸. Strategia de dezvoltare a CCRM pentru 2021-2025, în cadrul Pilonului III:

¹⁵⁷ Programul de revizuire „la rece” ale auditurilor din 2020, aprobat de președintele CCRM la 22 iulie 2020

¹⁵⁸ Feedback-ul este obținut din sondaje organizate de ONG-uri în coordonare cu CC. De pildă, Sondajul Autorităților Publice Centrale care le-a examinat opiniile și experiențele privind comunicarea cu CC, profesionalismul și integritatea auditorilor săi și implementarea recomandărilor CC.

„Îmbunătățirea comunicării cu părțile interesate pentru sporirea impactului activității Instituției Supreme de Audit”, prevede astfel de activități.

În general, politicile și procesele de monitorizare stabilite de CCRM sunt, în general, concepute pentru a oferi conducerii o asigurare rezonabilă că sistemul de control al calității pentru auditurile financiare este relevant, adecvat și funcționează eficient. Din analiza noastră a fișierelor eșantion și a rapoartelor de asigurare a calității, politicile interne de revizuire „la rece” par să fi fost în general implementate în conformitate cu politicile. Cu toate acestea, politicile și practicile pentru asigurarea calității și activități de monitorizare, altele decât evaluările interne „la rece”, trebuie dezvoltate în continuare.

4.8. Concluzie

Curtea de Conturi a Republicii Moldova desfășoară activități de audit financiar în mod profesional, aplicând o abordare și o metodologie în conformitate cu standardele profesionale. Conformitatea CCRM cu Cadrul Declarațiilor Profesionale INTOSAI (IFPP) în domeniul auditului financiar este reglementată de Legea Curții de Conturi. CCRM a adoptat un nou manual de audit financiar și câteva reglementări, împreună cu manualul, care sunt conforme cu standardele internaționale. Există încă loc de îmbunătățire în unele aspecte specifice, care sunt explicate în detaliu în acest raport. Cu toate acestea, ca evaluare generală, se poate concluziona că metodele și procesele de audit financiar ale CCRM respectă în principal standardele de audit.

CCRM dispune de un sistem adecvat de control și asigurare a calității, care acoperă toate aspectele activității sale și protejează reputația și credibilitatea ISA. Sistemele sunt compatibile cu cerințele ISQC1 și ISSAI 140. Se înțelege că sistemele de control al calității și de asigurare a calității sunt nou înființate și sunt încă în curs de îmbunătățire. Astfel, funcționarea sistemelor trebuie evaluată separat pentru a asigura respectarea deplină a standardelor.

4.9. Recomandări

Recomandările echipei de evaluare peer review privind procesele și calitatea auditului financiar sunt:

Politici de audit financiar

- ▶ Să fie asigurată o abordare sistematică pentru actualizarea regulată a manualelor de audit prin includerea în cadrul de planificare strategică și anual al CCRM.
- ▶ Instituția trebuie să ia în considerare actualizarea manualului de audit financiar în ceea ce privește:
 - Cerința de a comunica în mod eficient strategia de audit și riscurile semnificative entității auditate trebuie să fie clar stabilită și să fie elaborate procedurile.
 - Condițiile care necesită o revizuire a nivelului de materialitate și modul de documentare a revizurii trebuie să fie clar stabilite.
 - Manualul trebuie să precizeze clar când auditorii se pot baza pe rezultatele auditurilor din anii anteriori ai controalelor în funcțiune și să elaboreze procedurile pentru confirmarea faptului că controalele care funcționează s-au schimbat începând cu anul precedent, inclusiv cerințele de documentare.
 - CCRM trebuie să ia în considerare furnizarea de ghidări suplimentare cu privire la evaluarea riscurilor de neconformitate cu legile și reglementările, legate în mod clar de ISSAI 2250 și identificarea celor care pot duce la denaturări semnificative în situațiile financiare
 - Cerințele pentru comunicarea rezultatelor etc. ale auditului să fie dezvoltate pentru a se asigura că îndeplinesc pe deplin cerințele ISSAI 2260. De exemplu, acestea trebuie dezvoltate pentru a include comunicarea dificultăților care decurg din audit.

- Pentru auditul situațiilor financiare ale grupului, cerințele pentru comunicare și interacțiune cu auditorii componente trebuie dezvoltate în continuare pentru a îndeplini cerința ISSAI 2600.

Practica auditului financiar

- ▶ CCRM trebuie să se asigure că cerințele pentru determinarea nivelului materialității pentru anumite clase de tranzacții, solduri ale conturilor contabile sau dezvăluiri, a materialității pentru rapoartele financiare ca un tot întreg (în ansamblu) și a materialității funcționale sunt aplicate în mod corespunzător pentru toate auditurile.
- ▶ Documentația și modelele standardizate trebuie elaborate pentru a sprijini documentarea eficientă și consecventă a executării auditului și a procedurilor de audit și pentru a demonstra în mod clar concluziile la care s-a ajuns. Aceasta trebuie să includă asigurarea faptului că legăturile dintre riscuri, obiectivele auditului și procedurile de audit sunt clar demonstrate.
- ▶ CCRM trebuie să se asigure că eșantionarea statistică este dezvoltată și efectuată corespunzător, în conformitate cu standardele.
- ▶ CCRM trebuie să se asigure că sunt îndeplinite cerințele pentru pregătirea fișierelor de audit, astfel cum sunt prevăzute în manualul de audit, pentru toate auditurile.
- ▶ CCRM trebuie să se asigure că evaluarea denaturărilor este efectuată în mod coerent de către echipele de audit și documentată eficient. Modelele standard trebuie elaborate și utilizate de toate echipele de audit pentru evaluarea denaturărilor în raport cu materialitatea.
- ▶ Pentru auditul executării bugetului de stat, recomandăm ca în elaborarea unui ghid de audit specific acesta să aibă în vedere principiile ce stau la baza ISSAI 2600 ca fiind adecvate circumstanțelor acestui audit.
- ▶ Pentru auditul situațiilor financiare ale grupului atunci când acesta se bazează pe munca echipelor de audit intern sau extern, trebuie efectuate și documentate proceduri de audit specifice pentru demonstrare clară.

Gestionarea echipei de audit și abilități

- ▶ Ca parte a procesului de inițiere a noilor angajați, CCRM trebuie să dezvolte și să pună în aplicare un sistem care să le satisfacă nevoile de formare și să asigure că acestora li se dezvoltă abilitățile și competențele de bază pentru desfășurarea activității de audit.
- ▶ CCRM trebuie să dezvolte un cadru al competențelor în care să fie identificate cunoștințele, abilitățile și expertiza necesare pentru efectuarea auditului financiar (și a altor activități).
- ▶ CCRM trebuie să dezvolte și să implementeze un program de formare structurat, bazat pe nevoi. Personalul profesionist al CCRM trebuie să facă obiectul unui program de instruire, care să asigure că calificările auditorilor îndeplinesc cerințele stabilite în cadrul competențelor.
- ▶ La începutul fiecărei misiuni de audit, conducătorul responsabil trebuie să documenteze că echipa de audit și orice experți, colectiv și individual, au competența și capacitățile adecvate pentru a efectua auditul în conformitate cu standardele profesionale.
- ▶ Ca parte a planificării sale strategice, CCRM trebuie să elaboreze planuri pentru a aborda chestiuni ce influențează resursele umane ale CCRM și capacitatea sa de a dezvolta și menține suficient personal de audit profesional competent.

Controlul calității și asigurarea calității

- ▶ CCRM trebuie să se asigure că revizuirile calității misiunilor de audit (revizuri „la fierbinte”) sunt încorporate în planurile de lucru anuale ale CCRM și sunt efectuate în fiecare an.
- ▶ Ghidul privind cadrul calității trebuie revizuit pentru a preciza în mod explicit frecvența revizuirilor interne „la rece”, adică un program de revizuri „la rece” să se desfășoare în fiecare an.

- ▶ Ghidul privind cadrul calității trebuie revizuit pentru a indica în mod explicit pentru a include o declarație explicită conform căreia rapoartele de revizuire „la rece” sunt prezentate șefului ISA.
- ▶ CCRM trebuie să elaboreze o politică de rotație pentru personalul cheie de audit al CCRM, în conformitate cu așteptările ISSAI și a bunelor practici, pentru a atenua amenințările de independență.
- ▶ CCRM trebuie să dezvolte în continuare politicile și practicile de monitorizare a activităților, altele decât revizuirile interne „la rece”. De exemplu, trebuie elaborate politici și proceduri pentru realizarea chestionarelor sau anchetelor entităților auditate.
- ▶ Raportarea activităților de asigurare și monitorizare a calității trebuie elaborată pentru a include toate activitățile relevante. În timp util, rapoartele privind calitatea trebuie dezvoltate pentru a acoperi toate funcțiile, activitățile și munca CCRM, ca parte a sistemului de management al calității la nivel de CCRM.

5. Auditul financiar - Raportarea și obținerea rezultatelor

5.1. Introducere

Rapoartele de audit sunt principalele rezultate ale ISA și este important ca acestea să fie relevante pentru părțile interesate și să aibă impact. O ISA trebuie să furnizeze rezultate de bună calitate și în timp util, care sunt disponibile publicului și care au impact. Pentru a realiza acest lucru, ISA trebuie să se asigure că:

- auditurile sunt finalizate și rapoartele sunt prezentate autorității competente în conformitate cu cerințele legale și / sau în timp util pentru a se asigura că acestea sunt relevante.
- rapoartele sale și alte rezultate sunt publicate în timp util, în conformitate cu legislația prescrisă și într-un mod ușor accesibil pentru o varietate de părți interesate.
- procesele și sistemele sunt în vigoare pentru a urmări dacă entitățile auditate sau alte entități responsabile iau măsuri adecvate pe baza observațiilor și recomandărilor făcute de ISA.
- raportează cu privire la punerea în aplicare a recomandării sale și impactul activității sale.

5.2. Raportare, depunere și publicare

O ISA trebuie să furnizeze rezultate de bună calitate și în timp util, care sunt disponibile publicului și care au impact. IFPP indică importanța raportării în timp util pe parcursul activităților profesionale. Aceasta include asigurarea:

- că se respectă termenele legale pentru finalizarea și raportarea auditurilor (presupunând că alte părți și-au îndeplinit obligațiile);
- că se respectă termenele legale pentru publicarea rapoartelor și a altor rezultate;
- în cazul în care rapoartele de audit sunt pregătite la discreția ISA, acestea trebuie să fie elaborate pentru a se asigura că constatările sunt relevante și actualizate. De asemenea, acestea trebuie făcute publice în timp util;
- rapoartele și rezultatele publicate sunt puse cu ușurință la dispoziția a diferitelor părți interesate printr-o varietate de canale de comunicare.

În conformitate cu Legea CCRM, un proiect al raportului auditorului pentru un audit financiar (și toate celelalte audituri) trebuie să fie prezentat de către auditorul responsabil de audit șefului entității auditate pentru comentariile (explicațiile) acestora¹⁵⁹.

După primirea proiectului de raport al auditorului, entitatea auditată trebuie să prezinte echipei de audit comentariile sale scrise și orice documente relevante în termen de 15 zile lucrătoare. Echipa de audit are apoi 7 zile lucrătoare pentru a examina aceste comentarii/documente și este obligată să informeze entitatea auditată despre rezultat și să le explice succint în raportul final (începând cu 30 octombrie 2021, aceste termene au fost reduse la 7 și, respectiv, 3 zile lucrătoare). În cazul în care entitatea auditată nu este de acord cu rezultatul examinării, atunci este necesar să prezinte în scris dezacordul în 3 zile lucrătoare, pentru a fi anexat la raportul final al auditorului¹⁶⁰. Ca parte a acestui proces, echipele de audit se întâlnesc în general cu entitatea auditată pentru a discuta raportul de audit. Proiectul de raport este, de asemenea, prezentat direcțiilor juridice și metodologie pentru examinare. Acestea sunt, de asemenea, distribuite membrilor Curții, astfel încât să se familiarizeze cu acesta, înainte de ședința oficială a Curții în care sunt aprobate rapoartele și se ia decizia finală.

¹⁵⁹ Legea CCRM articolul 33 (3)

¹⁶⁰ Legea CCRM articolul 33 (4) modificat la 12 februarie 2021, Monitorul Oficial MO108-110 / 30.04.21 Articolul.114 a Intrat în vigoare la 30 octombrie 2021.

Pentru auditurile financiare, există, de asemenea, o cerință obligatorie ca entitatea auditată să prezinte o declarație scrisă (scrisoare de reprezentare din partea conducerii) cu privire la constatările auditorului referitor la situațiile financiare, în conformitate cu standardele de audit¹⁶¹.

Legea CCRM prevede că CCRM trebuie să prezinte Parlamentului anual, până la 1 iunie, rapoartele de audit privind rapoartele anuale ale Guvernului privind executarea bugetului de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și fondurile de asigurări obligatorii de asistență medicală. În ceea ce privește alte rapoarte de audit financiar, este la discreția sa¹⁶². Legea CCRM impune, de asemenea, o obligația ca rapoartele să fie publicate în Monitorul Oficial al Republicii Moldova în termen de 15 zile de la aprobarea lor de către CCRM și se remit Președintelui Republicii Moldova și Guvernului¹⁶³. În 2020, ca urmare a pandemiei COVID-19, au fost adoptate și aprobate dispoziții de urgență de către Comisia pentru circumstanțe excepționale, care a modificat calendarul și a extins termenele pentru prezentarea rapoartelor CCRM Parlamentului.¹⁶⁴

În ceea ce privește auditurile financiare care au fost efectuate, CCRM a respectat termenele legale pentru finalizarea și raportarea auditurilor sale, inclusiv pentru auditurile obligatorii ale executării bugetului de stat și ale fondurilor de asigurări sociale și de sănătate obligatorii. În 2019, CCRM a îndeplinit termenele legale pentru raportarea obligatorie¹⁶⁵ și, în 2020, CCRM a respectat termenele prevăzute de dispozițiile de urgență.

CCRM are obligația legală de a informa publicul despre activitățile sale, nu numai prin transmiterea rapoartelor sale către Parlament și publicarea ulterioară a acestora în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, ci și prin publicarea lor pe pagina sa oficială de internet și alte mijloace¹⁶⁶. CCRM publică pe site-ul său web (www.ccrm.md) toate rapoartele anuale, hotărârile privind aprobarea rezultatelor auditului, rapoartele de audit și recomandările și termenele pentru implementarea acestora. Opinia auditorului asupra propriei situații financiare a CCRM este publicată și pe site-ul web al CCRM la secțiunea Transparență¹⁶⁷. Fiecare decizie a CCRM care aprobă un raport de audit sau un raport anual specifică cui este trimis raportul și unde este publicat raportul.

CCRM furnizează rezultate în timp util din auditurile sale financiare, care sunt disponibile public și diseminate prin diferite canale, relativ în timp util. CCRM prezintă rapoartele sale de audit Legislativului și entităților auditate și publică rapoartele ulterior. În ultimii ani, au existat unele întârzieri în publicarea rapoartelor din cauza resurselor limitate. De exemplu, în 2019, publicarea rapoartelor de audit în Monitorul Oficial a fost întârziată din cauza lipsei de traducători. Cu toate acestea, am ajuns la concluzia că CCRM respectă termenele legale pentru completarea și transmiterea rapoartelor de audit financiar către Parlament și entitatea auditată și, în general, transmite și publică rapoartele sale în timp util.

ISA se așteaptă ca rapoartele și rezultatele publicate să fie ușor accesibile diverselor părți interesate printr-o varietate de canale de comunicare. În CCRM, Secția relații externe se ocupă de comunicarea cu părțile interesate externe. Este de datoria acestei secții să disemineze rapoartele către diferite părți interesate, de exemplu către ONG-uri, pe suport de hârtie. Rapoartele și rezultatele auditului CCRM sunt puse la dispoziție cu ușurință pentru diferite părți interesate prin publicarea în Monitorul Oficial, site-ul web al CCRM și prin difuzarea pe suport de hârtie. CCRM întreprinde, de asemenea, alte activități pentru a face publică activitatea acesteia, inclusiv prin ședințele Curții în care sunt discutate rapoarte, care sunt deschise pentru mass-media, difuzate online și puse la dispoziție pe YouTube (a se vedea secțiunea privind angajamentul cu părțile interesate externe).

¹⁶¹ ISSAI 2580 - Reprezentanțe scrise

¹⁶² Legea CCRM, articolul 6 alineatul (1)

¹⁶³ Legea CCRM, articolul 6 alineatul (2)

¹⁶⁴ Ordinul Comisiei pentru situații excepționale a Republicii Moldova nr. 17 din 13 aprilie 2020. <https://www.moldpres.md/news/2020/04/13/20003179>

¹⁶⁵ Raport anual de activitate CCRM 2019

¹⁶⁶ Legea CCRM, articolul 10

¹⁶⁷ Opinia auditorului cu privire la situațiile financiare ale CCRM <https://www.ccrm.md/ro/rapoarte-de-audit-extern-91.html>

5.3. Calendarul auditurilor

De asemenea, este o bună practică efectuarea, completarea și raportarea auditurilor înainte de termenele legale, acolo unde este posibil și considerarea termenului legal ca o cerință minimă, pentru a crește relevanța auditului, în special atunci când termenele sunt mai mari după perioada de audit.

Privind auditurile financiare pentru bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat și fondurile de asigurări obligatorii de asistență medicală și ministere, toate activitățile pentru aceste audituri sunt, în general, implementate în perioada ianuarie-iunie a anului următor anului supus auditului. În timp ce raportarea acestor audituri se face în general în termen de șase luni de la sfârșitul anului relevant și, prin urmare, este relativ oportună, concentrarea fazelor de planificare, executare și raportare în această perioadă creează provocări logistice și de resurse.

Este o bună practică pentru ISA să nu aștepte ca anul auditului să se încheie înainte de a începe să planifice și să efectueze audituri. Există mai multe ISA care conduc planificarea și încep lucrările de audit cu mult înainte de sfârșitul anului de audit. Obiectivul este creșterea eficienței, eficacității și relevanței auditului și raportarea rezultatelor auditului cât mai aproape de sfârșitul anului.

În opinia noastră, CCRM trebuie să exploreze modul în care ar putea avansa planificarea și executarea auditurilor sale financiare și, ulterior, finalizarea, raportarea și publicarea auditurilor. Aceasta ar trebui să includă examinarea întregului ciclu de audit, de la planificarea anuală a auditului la raportarea și publicarea rapoartelor și dezvoltarea strategiilor de a le anticipa.

5.4. Monitorizare și acțiuni ulterioare (follow-up)

Comparativ cu planificarea, executarea și fazele de încheiere a auditului, IFPP nu reușește să impună cerințe stricte în ceea ce privește monitorizarea recomandărilor de audit și continuarea auditurilor. Cu toate acestea, continuarea este una dintre cele mai importante sarcini ale unei ISA, deoarece principala valoare adăugată și impactul rezultat din audituri este implementarea recomandărilor de audit. Într-o ISA nu are rost să efectueze mai multe audituri dacă nu reușește să faciliteze punerea în aplicare a recomandărilor anterioare.

O ISA trebuie să aibă un sistem de urmărire a faptului dacă entitățile auditate sau alte entități responsabile iau măsuri adecvate pe baza observațiilor și recomandărilor pe care le fac, iar o ISA trebuie să raporteze cu privire la punerea în aplicare a recomandării sale și impactul activității sale. INTOSAI-P10¹⁶⁸ și ISSAI 100¹⁶⁹ stabilesc clar importanța urmăririi în activitatea ISA. Aceasta include:

- există mecanisme formale care necesită raportarea modului în care organismele auditate răspund la recomandările ISA (precum și cele făcute de Legislativ sau de una dintre comisiile sale);
- să aibă proceduri, criteriile și metodologiile adecvate pentru a decide și desfășura activitatea de urmărire;
- monitorizarea implementării recomandărilor de către organismele și rapoartele auditate, după caz;
- analizarea activității sale de urmărire și a altor informații adecvate pentru a evalua impactul activității sale;
- raportarea cu privire la rezultatele obținute - de exemplu, valoarea economiilor generate de implementarea recomandărilor de audit.

Legea CCRM stabilește cerințe clare pentru ca organismele auditate să răspundă la rapoartele CCRM. Entitățile auditate și alte instituții specificate în raportul auditorului trebuie să raporteze cu privire la punerea în aplicare a recomandărilor sau motivele pentru care nu sunt puse în aplicare în termenele stabilite de CCRM¹⁷⁰.

¹⁶⁸ INTOSAI-P10, Declarația de la Mexico privind independența ISA

¹⁶⁹ ISSAI 100 Principii fundamentale ale auditului sectorului public

¹⁷⁰ Legea CCRM Articolul 37 (1)

CCRM trebuie să stabilească termene concrete pentru raportarea cu privire la implementarea recomandărilor, luând în considerare complexitatea măsurilor care trebuie luate pentru punerea în aplicare a recomandărilor. De asemenea, CCRM este obligat să urmărească implementarea recomandărilor¹⁷¹.

CCRM a stabilit sisteme de monitorizare și urmărire. În mod continuu, CCRM monitorizează acțiunile întreprinse de toate entitățile auditate conform recomandărilor CCRM. CCRM efectuează, de asemenea, misiuni de urmărire în cazul în care se efectuează o examinare mai detaliată asupra entităților selectate pentru a verifica punerea în aplicare a recomandărilor. Legea CCRM obligă entitățile auditate să răspundă la întrebările CCRM cu privire la acțiunile întreprinse conform recomandărilor.

CCRM și-a dezvoltat propriul sistem informațional de monitorizare a recomandărilor electronice - „Audit CCRM”. Este un registru electronic în care sunt stocate și analizate datele privind auditurile efectuate, inclusiv toate recomandările făcute entităților auditate. Toate informațiile privind răspunsurile la recomandări și acțiunile întreprinse de entitățile auditate, inclusiv documentele justificative, sunt înregistrate și stocate sistematic în Audit CCRM. Sistemul permite entităților auditate să furnizeze informații CCRM pentru acțiunile pe care le-au întreprins conform recomandărilor. De asemenea, sistemul face legătură directă cu site-ul web al CCRM și, odată ce informațiile sunt plasate în sistem, acestea devin publice pe site-ul web al CCRM.

Pentru auditurile financiare, informațiile din sistemul de monitorizare servesc drept un bun punct de plecare pentru planificarea auditului. În faza de planificare a auditurilor financiare, echipele de audit analizează și documentează acțiunile întreprinse pentru implementarea recomandărilor anterioare documentate în sistem. În faza de raportare, echipele de audit includ, de asemenea, în raportul de audit observații cu privire la nivelul de implementare a recomandărilor stabilite în deciziile anterioare. Rezultatele revizuirilor interne „la rece” au indicat respectarea acestor procese.

ISA sunt așteptate să prezinte rapoartele lor de monitorizare Legislativului, uneia dintre comisiile sale sau consiliului de conducere al entității auditate, după caz, pentru examinare și acțiune, chiar și atunci când ISA-urile au propriul lor statut de urmărire și sancțiuni. Rapoartele de monitorizare ale CCRM sunt transmise Comisiei parlamentare și entității auditate. De asemenea, constatările monitorizării sunt incluse în rapoartele de audit și prezentate Parlamentului.

În concluzie, CCRM are un sistem intern de monitorizare a implementării recomandărilor sale.

Deși există un sistem reglementat și funcțional pentru monitorizarea și urmărirea recomandărilor, există încă probleme cu nivelul de implementare a recomandărilor. Nu am analizat ratele de implementare legate în mod specific de auditul financiar, dar informațiile furnizate de CCRM referitoare la rata generală de implementare pentru toate auditurile au fost relativ scăzute. În raportul de autoevaluare CCRM au indicat că există o serie de factori care influențează acest lucru, inclusiv:

- cadre deficitare de reglementare, contabilitate și raportare
- termene scurte de implementare pentru recomandări;
- calitatea recomandărilor pentru abordarea cauzelor problemelor identificate.

CCRM a luat măsuri pentru a aborda punerea în aplicare a recomandărilor, inclusiv consolidarea capacității sale de a dezvolta recomandări de audit calitative și în timp util, intensificarea comunicării și cooperării cu entitățile auditate în timpul auditurilor, astfel încât problemele să fie abordate înainte de emiterea raportului de audit și angajamentul intens cu Comisia de control al finanțelor publice a Parlamentului.

5.5. Recomandări

Recomandările echipei de evaluare peer review referitor la raportarea, monitorizarea și urmărirea recomandărilor sunt:

¹⁷¹ Legea CCRM Articolul 37 alineatul (2) și (3)

- ▶ CCRM trebuie să examineze apoi oportunitățile și cerințele sale pentru a avansa ciclul de audit și a dezvolta o strategie care să permită acest lucru. Aceasta trebuie să examineze mai devreme planificarea misiunii de audit individual și lucru în teren și, ca rezultat, raportarea auditurilor în mod constant mai devreme și mai aproape de sfârșitul exercițiului financiar relevant
- ▶ CCRM trebuie să continue să dezvolte strategii pentru a îmbunătăți punerea în aplicare a recomandărilor. Acest lucru trebuie făcut în strânsă cooperare cu Comisia de control al finanțelor publice a Parlamentului.

6. Relația cu părțile interesate externe

6.1. Introducere

Cadrul INTOSAI, în special INTOSAI-P 12, subliniază importanța angajamentului eficient al instituțiilor supreme de audit cu părțile interesate. ISA-urile ar trebui să se angajeze și să comunice cu părțile interesate externe cu privire la rolul, responsabilitățile, activitatea de audit și rezultatele acestora, menținându-și în același timp autonomia și independența, pentru a-și susține activitatea și a se asigura că aceasta are relevanță, pentru a spori impactul ISA și pentru a promova responsabilitatea și transparența. Aceasta ar trebui să includă:

- implementarea și monitorizarea unei strategii / politici de comunicare, care este aliniată cu obiectivele stabilite în planul lor strategic;
- identificarea părților interesate și a publicului cu care ISA intenționează să comunice, mesajele cheie pe care ISA dorește să le comunice și instrumentele care trebuie utilizate;
- stabilirea cooperării active și regulate și a schimbului de informații și promovarea încrederii publicului în ISA prin furnizarea de informații cuprinzătoare, utile și clare publicului vizat;
- cultivarea unor relații de lucru pozitive cu entitățile auditate, bazate pe respect reciproc și comunicare bidirecțională;
- dezvoltarea unor bune relații de lucru cu Legislativul și comisiile sale pentru a maximiza impactul auditurilor.

6.2. Strategie / politică de comunicare

Scopul unei strategii / politici de comunicare este de a se asigura că o comunicare eficientă este considerată drept un instrument strategic important pentru creșterea relevanței și impactului ISA. Prin intermediul unei comunicări eficiente, o ISA poate furniza informații părților interesate cu privire la modul în care au fost utilizate resursele publice, permite Legislativului, de exemplu, să responsabilizeze Guvernul, să promoveze o transparență sporită și o mai mare responsabilitate în utilizarea resurselor publice și să ofere motivație Guvernului și entităților auditate pentru a le îmbunătăți performanța. Prin consultarea diferitelor grupuri țintă ale societății în timpul planificării, performanței și raportării activității, crește atât înțelegerea rolului ISA, cât și credibilitatea activității instituției. O strategie / politică de comunicare bine concepută este, de asemenea, un instrument important pentru angajarea și motivarea personalului pentru a realiza obiectivele generale ale instituției. Este important ca personalul să fie implicat și să se simtă responsabil pentru performanța instituției. Aceasta include:

- ISA identifică toate părțile interesate externe și dezvoltă o strategie de comunicare pentru fiecare;
- Indicatorii monitorizează progresul înregistrat în realizarea obiectivelor strategiei de comunicare.

Părțile interesate externe și strategia de comunicare

Curtea de Conturi (CCRM) a implementat o strategie de comunicare aprobată pentru 2016 - 2020¹⁷². Aceasta a fost elaborată pe baza Planului de dezvoltare strategică al instituției, a mandatului legal al CCRM, a legislației referitoare la transparență și acces la informații, a standardelor de audit internațional și a altor reglementări relevante pentru rolul CCRM în relațiile sale cu părțile interesate externe.

După cum se menționează în Strategia de comunicare, viziunea CCRM este de a deveni o instituție supremă de audit (ISA) considerată de colegii săi internaționali și de părțile interesate naționale drept o ISA

¹⁷² Strategia de comunicare a Curții de Conturi a Republicii Moldova pentru perioada 2016-2020, aprobată prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 13 din 19 mai 2016. Noua strategie de comunicare este în prezent în curs de elaborare. https://www.ccrm.md/ro/strategia-de-comunicare-pentru-perioada-2016-2020-3571_92061.html

performantă. Misiunea sa este de a contribui la buna guvernare și la gestiunea financiară sănătoasă în administrația publică; să efectueze audituri calitative, în conformitate cu standardele de audit în sectorul public, recunoscute la nivel internațional și cu bunele practici europene; să sporească încrederea în utilizarea și raportarea fondurilor publice; să fie o sursă fiabilă de informații; și, să joace un rol activ în asigurarea intereselor contribuabililor și ale altor părți interesate prin intensificarea responsabilității publice.

Obiectivul de comunicare a instituției cu părțile interesate externe rezultă în perceperea CCRM ca principală forță motrice pentru promovarea unui management financiar eficient, precum și a unui grad înalt de responsabilitate și transparență în sectorul public din Republica Moldova¹⁷³.

Strategia de comunicare identifică toate grupurile de părți interesate relevante pentru comunicarea externă, inclusiv Parlamentul, instituțiile de stat și autoritățile publice centrale, organele de drept, organizațiile neguvernamentale (ONG) din domeniile auditului și finanțelor publice, mediul academic, educațional, mass-media la nivel național și regional și cetățenii (publicul larg).

Strategia de comunicare definește un plan de acțiune pentru atingerea obiectivelor de comunicare. Există canale de comunicare definite pe care CCRM intenționează să le utilizeze pentru a ajunge la părțile interesate cu roluri și responsabilități atribuite.

Elaborarea unui plan anual în domeniul comunicării este o sarcină definită în Strategia de comunicare a CCRM. Pentru implementarea Strategiei de comunicare, au fost elaborate Planuri anuale de implementare, precum și Rapoarte anuale de implementare a acestora.

Elaborarea unui Plan anual de activitate pentru Secția relații externe și comunicare¹⁷⁴ a fost o practică curentă pentru Curtea de Conturi cel puțin în ultimii 4 ani. Acesta stabilește sarcini specifice, termene limită și persoane responsabile pentru această Secție. Cu toate acestea, este mai degrabă un plan de lucru pentru Secție și, în opinia noastră, nu stabilește în mod clar obiective de comunicare măsurabile și nici nu identifică modul în care vor fi măsurate rezultatele.

Comunicarea constatărilor raportului de audit se bazează în mare parte pe audieri publice care sunt disponibile online pentru toate părțile interesate, publicarea rapoartelor pe site-ul web al CCRM, distribuirea comunicatelor de presă și urmărirea cererilor de informații din partea presei. Acest lucru duce la opinia că activitățile de comunicare sunt oarecum de rutină și nu ating potențialul deplin al poziționării CCRM conform obiectivelor stabilite în Strategia de comunicare.

Există câteva practici de planificare (planuri anuale de implementare a Strategiei de comunicare) dezvoltate pentru atingerea obiectivelor de comunicare externă ale CCRM inclusiv o analiză a părților interesate și canale de comunicare definite (site web, comunicate de presă) pentru punerea la dispoziția publicului a rapoartelor. Cu toate acestea, mai multe aspecte importante trebuie îmbunătățite în definirea și implicarea ONG-urilor și a cetățenilor.

Definiția CCRM a grupurilor de părți interesate (grupuri țintă) este destul de generală. Sunt grupuri în care este suficient și se explică de la sine, precum Parlamentul sau instituțiile guvernamentale. În alte cazuri, o definiție mai specifică ar oferi o mai bună înțelegere a mesajelor de comunicare și a canalelor de comunicare de utilizat.

Strategia de comunicare pune accent pe ONG-urile din domeniile auditului și finanțelor publice ca părți interesate externe ale societății civile. De acord că este important să se dezvolte o cooperare strânsă cu ONG-urile din domeniile auditului și finanțelor publice, dar nu există niciun motiv pentru care CCRM să-și limiteze comunicarea doar cu acestea. ONG-urile din diferite domenii pot fi parteneri valoroși în realizarea obiectivelor CCRM. Aceste domenii includ, dar nu sunt limitate la asistență medicală, social, antreprenorial, sindicatele, mediul și alte domenii.

Pentru a atinge obiectivele definite, este important pentru CCRM ca numărul populației care recunoaște, înțelege și aprobă activitatea CCRM să crească în mod constant. Pentru a atinge obiectivele de comunicare

¹⁷³ Strategia de comunicare a Curții de Conturi a Republicii Moldova pentru perioada 2016-2020, aprobată prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 13 din 19 mai 2016, Obiectivul 1.

¹⁷⁴ Planul anual de activitate al Secției relații externe și comunicare pentru 2020.

stabilite în Strategia de comunicare CCRM și a dezvolta campanii de comunicare eficiente, ar trebui elaborată o definiție mai bună și mai detaliată a grupului țintă Cetățeni. Aspectul demografic, interesele, limbajul vorbit și alte criterii relevante pot fi utilizate ca bază pentru definiție. Înțelegerea grupurilor țintă și identificarea de noi modalități de interacțiune cu aceștia este un pas important către atingerea obiectivelor.

Definirea strategiei media este strâns legată de definiția grupurilor țintă ale cetățenilor. Strategia de comunicare nu definește o strategie specifică pentru mass-media și nici nu explică modul exact în care mass-media vor fi părțile interesate ale activității CCRM. CCRM se concentrează în principal pe parteneriatele cu mass-media și ONG-urile care se axează pe probleme economice și politice. Pe baza interviurilor și a datelor de monitorizare a mass-media, trei ONG-uri și trei organizații media au fost identificate cu dovezi semnificative ale unei strânse cooperări în 2020. Acestea trei combinate reprezintă majoritatea din acoperirea mass-media a CCRM. Toate aceste trei surse media sunt concentrate în mare parte pe analiza proceselor politice, politicilor, instituțiilor guvernamentale și stării economiei. Aceasta este o nișă importantă, strâns legată de activitatea CCRM, dar cu o acoperire limitată către un public mai larg. Cu toate acestea, este important să fie o abordare care să aibă o largă acoperire pentru a atinge un nivel înalt de autoritate în cadrul publicului larg.

Pentru a consolida încrederea societății, CCRM ar trebui să își prezinte activitatea într-un mod în care este înțeles de societate, relevant pentru nevoile și convingerile acesteia, prin canalele media pe care populația le utilizează în viața cotidiană.

Indicatori pentru atingerea obiectivelor de comunicare

Strategia de comunicare CCRM și Planul anual de activitate al Secției în cele mai multe cazuri nu definesc rezultatele preconizate în detaliu suficient. Adesea, în loc să definească rezultatele dorite, acesta definește indicatorii intenționați. De exemplu, punctul 3.6.4 din planul anual de activitate definește activitățile care susțin organizarea participării reprezentanților CCRM la mese rotunde, conferințe de presă, televiziune și emisiuni radio. Deși mai multe evenimente pot fi considerate relevante, nu sunt stabilite obiectivele pentru indicatori, astfel succesul activităților descrise nu pot fi evaluate. Numărul de înregistrări și rezumate plasate, eficacitatea plasării informațiilor, numărul comunicatelor de presă și al știrilor produse și plasate sunt alte exemple în care sunt definiți indicatorii intenționați, dar obiectivele specifice nu sunt stabilite.

CCRM a evaluat progresul în atingerea obiectivelor în domeniul comunicării externe în Raportul de autoevaluare pregătit pentru procesul de evaluare peer review.

Analiza grupurilor de părți interesate este unul dintre principalele instrumente pentru a evalua rezultatele obținute și eficacitatea implementării unei strategii de comunicare și pentru a obține cunoștințele necesare pentru îmbunătățirea activităților legate de comunicarea externă. Este important să se efectueze cercetări sociologice pentru a fi informați cu privire la conștientizarea, opiniile și atitudinile diferitor grupuri de părți interesate față de activitatea CCRM. Necesitatea efectuării de sondaje pentru a evalua impactul CCRM, inclusiv aspecte ale reputației și comunicării CCRM este definită în Strategia de comunicare. Cu toate acestea, nu au fost efectuate sondaje în perioada Strategiei de comunicare (2016-2020). Numărul de sondaje care evaluează cooperarea cu entitățile auditate este inclus în planul anual de activitate pentru 2020. Echipei de evaluare peer review nu i-au fost prezentate rezultate. Totuși, mai târziu în perioada 20 septembrie – 5 noiembrie 2021, organizația Transparency International Moldova a realizat un sondaj în baza unui chestionar, preventiv coordonat cu CCRM, adresat conducătorilor entităților publice și responsabililor din 14 autorități publice centrale care au comunicat cu Curtea de Conturi în cadrul misiunilor de audit extern realizate în perioada 2018-august 2021.¹⁷⁵

Implementarea cu succes a Strategiei de comunicare și a Planului anual de activitate necesită stabilirea obiectivelor măsurabile pentru activitățile definite și efectuarea evaluării anuale. Deși atât Strategia de

¹⁷⁵ <https://mail.google.com/mail/u/0/?tab=rm&ogbl#search/Spinei?projector=1>

Site: CCRM https://www.ccrm.md/ro/comunicarea-cu-entitatile-auditate-discutata-cu-societatea-civila-80_92149.html

comunicare, cât și Planul anual de activitate includ pași relevanți întru atingerea obiectivelor de comunicare externe ale CCRM, acestea nu au criterii măsurabile pentru atingerea lor. De exemplu, numărul de seminare media organizate poate mări numărul mass-media interesate în mediatizarea constatărilor auditului CCRM.

Situația este diferită în ceea ce privește societatea civilă, mass-media și organizațiile neguvernamentale (ONG-uri). Strategia de comunicare a CCRM definește aceste părți interesate, descrie activitățile care trebuie întreprinse pentru a obține rezultate mai bune în angajarea lor. Activitățile specifice sunt incluse în Planul anual de activitate, dar rezultatele obținute nu sunt suficient de solide pentru a demonstra o relație largă cu societatea civilă, mass-media și ONG-urile.

Conform opiniei experților ONG-urilor, CCRM nu înțelege pe deplin potențialul și rolul său în sprijinirea reformelor structurale majore din țară. Înțelegerea rolului și mandatului CCRM este redusă în societate. Așteptările sunt scăzute. CCRM nu a fost observată în sondajele de opinie și în opinia publică. CCRM nu este recunoscută în mass-media ca unul dintre liderii de opinie¹⁷⁶.

6.3. Cooperarea cu grupurile de părți interesate

O ISA ar trebui să identifice părțile interesate și publicul cu care ISA încearcă să comunice, mesajele cheie pe care ISA dorește să le comunice și instrumentele care vor fi utilizate pentru a face acest lucru. Aceasta ar trebui să includă:

- conducerea superioară a ISA joacă un rol de lider în comunicarea formală și informală cu părțile interesate cheie;
- Personalul ISA de toate nivelurile înțelege că este ambasador al ISA în toate interacțiunile lor cu părțile externe;
- ISA elaborează rapoarte și alte materiale ușor de utilizat, precum și alte instrumente de comunicare, adaptate nevoilor publicului țintă.

Instrumentele de comunicare și rezultatul utilizării acestora

CCRM a elaborat instrumente de comunicare pentru a-și atinge obiectivele de comunicare externă. Activitățile în desfășurare și canalele de comunicare pentru cooperarea cu mass-media sunt pagina web oficială a CCRM, accesul gratuit la ședințe și audieri publice, mape pentru presă (media kit), instruirea jurnaliștilor, comunicate de presă, furnizarea de informații la cerere și participarea la interviuri și dezbateri la TV și radio, emisiuni TV și discuții.

Rezultatele comunicării externe cu publicul larg în 2019 au fost

"46 de ședințe de examinare a rapoartelor Curții de Conturi transmise online, în 2019, au fost vizualizate de 80129 persoane. Înregistrările ședințelor, plasate pe contul www.youtube.com, produse în anul de referință, au avut 3920 de vizualizări. De asemenea, la ședințele Curții de Conturi au fost prezente surse media, care au asigurat transmiterea online a ședințelor, pe paginile web www.privesc.eu, www.realitatealive.md. Astfel, în 2019, ședințele Curții de Conturi au fost vizualizate de 827677 utilizatori pe site-ul www.privesc.eu și 13704 utilizatori pe site-ul www.realitatealive.md"¹⁷⁷.

CCRM nu stabilește obiective pentru atingerea unor scopuri măsurabile pentru creșterea gradului de conștientizare și încredere din partea publicului larg și nu efectuează niciun fel de cercetare sociologică independentă sau sondaje pentru a măsura nivelurile de conștientizare și încredere în CCRM și în conducerea acesteia. CCRM nu este inclusă în cercetările anuale realizate de ONG Institutul de Politici Publice care analizează încrederea publicului în diferite instituții și organizații de stat. Lipsa datelor limitează posibilitățile CCRM de a evalua eficacitatea comunicării sale externe și de a lucra la îmbunătățiri.

Ajungerea la publicul țintă cu rapoarte de audit

¹⁷⁶ Informații obținute în urma interviurilor

¹⁷⁷ Raportul de autoevaluare a CCRM, secțiunea 5.2.2

Societatea civilă și cetățenii Republicii Moldova ar trebui considerați ca fiind unul dintre cei mai importanți actori externi ai CCRM. Conștientizarea și încrederea în instituție, precum și o bună înțelegere a mandatului și a activității acesteia consolidează impactul rapoartelor de audit și independența instituției. Cooperarea strânsă cu sectorul mass-media și al ONG-urilor este importantă pentru a obține sprijinul societății.

Pentru a evalua eficacitatea instrumentelor elaborate și a practicilor de comunicare, echipa de evaluare peer review a analizat datele de monitorizare a mass-media pentru perioada ianuarie-august 2020, a organizat interviuri online cu Delegația UE în Moldova (DUE) și ONG-urile Centrul de Investigații Jurnalistice, Institutul de Politici Publice și Expert-Grup.

Conform opiniei tuturor experților din ONG-uri și DUE, conștientizarea (recunoașterea) CCRM, mandatul și activitatea sa înregistrează un nivel scăzut în rândul publicului larg din Moldova. În opinia Institutului de Politici Publice, care efectuează cercetări privind încrederea societății în instituțiile de stat, estimează că, conștientizarea publică (recunoașterea) CCRM este de aproximativ 4 - 5% în societate, încrederea în CCRM și înțelegerea mandatului său ca fiind redusă, cca 2%¹⁷⁸. Nu există date disponibile care să confirme acest lucru, dar astfel de evaluări din partea organizațiilor angajate în analiza proceselor publice ar trebui considerate reprezentative.

Rapoartele de audit ale CCRM sunt numite ca o sursă importantă de informații de către ONG-urile implicate în studierea proceselor politice și economice și în jurnalismul de investigație și analitic. Rapoartele sunt considerate a fi complicate și doar un număr limitat de jurnaliști sunt capabili să le înțeleagă și să folosească concluziile raportului în articolele lor. CCRM este considerată de ONG-uri ca fiind receptivă atunci când este solicitată să explice rezultatele rapoartelor, dar altfel nu este pro-activă în eforturile de promovare a activității ei¹⁷⁹.

CCRM este considerată cea mai bună instituție din țară pentru combaterea corupției, cel mai bun partener pentru a încuraja îmbunătățirile instituționale din sectorul public. Cu toate acestea, acest statut nu este folosit la întregul său potențial. Este necesară o comunicare mai educativă pentru public și jurnaliști cu privire la munca, mandatul și valorile pe care le reprezintă CCRM¹⁸⁰.

Fiecare raport de audit reprezintă o oportunitate unică de a implica societatea din Moldova în activitatea CCRM și de a îmbunătăți în mod semnificativ comunicarea CCRM cu grupurile sale țintă. Problema cu rapoartele de audit este că acestea sunt de obicei pe deplin înțelese numai de experți. CCRM îi revine sarcina de a găsi modalități de a prezenta concluziile relevante în rapoartele de audit societății și mass-media într-un limbaj pe care îl înțeleg și într-un mod care se raportează la viața lor de zi cu zi.

O astfel de abordare necesită dezvoltarea de planuri de comunicare pentru fiecare raport de audit, luând în considerare grupurile țintă, canalele media, partenerii de comunicare, instrumentele de comunicare și materialele elaborate, într-un mod care este relevant pentru nevoile grupurilor țintă și este înțeles de aceștia.

6.4. Cooperarea cu organismele executive și auditate

O ISA ar trebui să cultive relații de lucru pozitive cu entitățile auditate, bazate pe respect reciproc și comunicare bidirecțională. Aceasta ar trebui să includă:

- ISA implică entitățile auditate în dialog cu privire la programul său de activitate;
- sunt stabilite procese și calendare clare pentru comunicarea cu entitățile auditate în fiecare etapă a auditului;
- ISA discută constatările și recomandările sale cu entitățile auditate și le oferă acestora posibilitatea de a răspunde înainte de a emite rapoarte;
- recomandările de audit ale ISA sunt constructive și urmăresc îmbunătățirea performanței generale.

¹⁷⁸ Informații obținute în urma interviurilor

¹⁷⁹ Informații obținute în urma interviurilor

¹⁸⁰ Informații obținute în urma interviurilor

Pentru a evalua angajamentul cu organele executive și auditate, echipa de evaluare peer review a intervievat reprezentanți ai Cancelariei de Stat, ai Ministerului Finanțelor și ai municipalității Chișinău. Concluziile generale sunt că cooperarea cu entitățile auditate a fost bine dezvoltată, pe baza unui dialog bun și a respectului reciproc.

În cooperare cu CCRM, entitățile auditate au o bună înțelegere a cerințelor auditorilor - CCRM comunică cu entitățile auditate cu privire la programul său de lucru. În fiecare etapă a auditului, aceasta discută concluziile sale cu entitățile auditate și le oferă acestora posibilitatea de a răspunde înainte de a emite rapoarte¹⁸¹.

Profesionalismul auditorilor CCRM a fost în general văzut ca fiind variabil, dar s-a recunoscut că există și auditori foarte cunoscuți și profesioniști. Dezacordurile (rareori) cu CCRM sunt soluționate în cooperarea de zi cu zi. Nu se fac publice niciodată¹⁸².

Implementarea recomandărilor furnizate de CCRM este monitorizată. Entitățile auditate au un plan de acțiune pentru implementarea recomandărilor, care conține acțiunile planificate, termenele lor și persoanele responsabile. Cancelaria de Stat monitorizează implementarea recomandărilor, toate instituțiile raportează cu privire la implementarea recomandărilor CCRM în anumite termene¹⁸³.

6.5. Cooperarea cu Legislativul

Cadrul Declarațiilor Profesionale ale INTOSAI (IFPP) stabilește așteptarea ca o ISA să dezvolte o comunicare eficientă cu Parlamentul și comisiile sale de supraveghere relevante. În mod specific, INTOSAI-P 12 indică faptul că „ISA ar trebui să dezvolte relații profesionale cu comisiile legislative de supraveghere relevante (...) pentru a le ajuta să înțeleagă mai bine rapoartele și constatările de audit și să ia măsurile adecvate.”

O ISA ar trebui să dezvolte relații de lucru bune cu Legislativul și comisiile sale pentru a maximiza impactul auditurilor, inclusiv:

- ISA implică Legislativul în dialog cu privire la programul său de lucru;
- Există o legătură regulată între ISA și Legislativ;
- ISA oferă ședințe sau sesiuni de informare orale și scrise înainte de audierile comisiei parlamentare;
- ISA asistă comisiile parlamentare în monitorizarea dacă recomandările sale au fost puse în aplicare.

Comisia de control a finanțelor publice (CCFP) a Parlamentului a fost înființată în 2019 cu mandatul de a analiza utilizarea resurselor publice și, în acest sens, a utiliza activitatea CCRM. De asemenea, are rolul de a asigura supravegherea activității CCRM în numele Parlamentului. Înainte de crearea CCFP, responsabilă de examinare era Comisia economie, buget și finanțe a Parlamentului.

CCRM a dezvoltat o relație de lucru puternică și strânsă cu CCFP de la înființarea sa, iar activitatea CCFP s-a dezvoltat semnificativ într-o perioadă scurtă de timp. În primele 9 luni ale anului 2020, 39 de rapoarte au fost revizuite în 25 de audieri ale Comisiei. Entitățile auditate participă la audieri. După caz, și reprezentanți ai organelor de drept. Comisia a inițiat două inițiative legislative pentru consolidarea mandatului CCRM.

În opinia președintelui CCFP, membrii Comisiei sunt comunicatori mai buni ai rezultatelor auditului CCRM, mai ales atunci când comunică cu privire la chestiuni politice sau de politici.¹⁸⁴. Este important de reținut, totuși, că independența CCRM se referă și la opțiunile sale de comunicare. CCRM poate și trebuie să comenteze cu privire la implementarea politicilor în cazul în care rapoartele de audit sugerează că sunt necesare îmbunătățiri, menținând în același timp independența și neutralitatea politică.

¹⁸¹ Informații obținute în urma interviurilor

¹⁸² Informații obținute în urma interviurilor

¹⁸³ Informații obținute în urma interviurilor

¹⁸⁴ Informații obținute în urma interviurilor

Deși s-a dezvoltat o relație bună între CCRM și CCFP, aranjamentele de lucru ale CCFP și modul în care colaborează cu CCRM ar trebui să fie consolidate în continuare, să devină încorporate și să funcționeze zi de zi, este important ca acestea să nu depindă de conducere și componența CCFP și CCRM pentru funcționarea lor eficientă.

6.6. Cooperarea cu sistemul judiciar, procurorii etc.

O ISA ar trebui să dezvolte relații de lucru bune cu sistemul judiciar, procurorii și organele de investigare pentru a se asigura că se întreprind măsuri legate de constatările relevante și că resursele și bunurile publice sunt protejate. Aceasta include:

- ISA dispune de politici și proceduri privind modul de comunicare cu sistemul judiciar și / sau organele de urmărire și de investigare;
- ISA dispune de sisteme și practici pentru comunicarea, transferul și urmărirea cazurilor transferate sistemului judiciar și / sau organele de urmărire și de investigare;
- ISA desfășoară activități de sensibilizare cu privire la rolul și mandatul său cu sistemul judiciar și / sau organele de urmărire și de investigare.

CCRM nu are politici și proceduri scrise și definite în vigoare pentru a comunica cu sistemul judiciar și / sau cu organele de urmărire și de investigare. Nu este o practică obișnuită în Moldova comunicarea publică cu privire la constatările auditului care relevă posibile încălcări ale legii de către funcționarii publici. Mass-media este informată, dar nu sunt furnizate explicații detaliate¹⁸⁵. Comunicarea publică mai largă ar trebui luată în considerare, deoarece consolidează rolul CCRM ca instituție care îi va responsabiliza pe funcționarii pentru încălcarea legii și va proteja resursele publice.

CCRM are practici în vigoare pentru comunicarea, transferul și urmărirea cazurilor transferate către sistemul judiciar și / sau organele de urmărire și de investigare, dar nu există politici și proceduri scrise. Responsabilitățile sunt scrise în Regulamentul Direcției juridice și în fișa postului șefului Direcției juridice.

Cooperarea cu organele de drept se bazează pe contactele profesionale și experiența profesională a vicepreședintelui CCRM. CCRM desfășoară activități de sensibilizare cu privire la rolul și mandatul său cu sistemul judiciar și/sau organele de urmărire și de investigare. Vicepreședintele CCRM ține întâlniri regulate cu reprezentanți ai organelor de aplicare a legii cu privire la activitatea curentă a CCRM, discută problemele actuale în cadrul auditurilor în curs și progresul investigațiilor privind neregulile detectate prin audit. Acest lucru a condus la progrese în investigarea neregulilor constatate în audituri. Cu toate acestea, organele de drept încă răspund lent la investigațiile privind încălcările identificate în auditurile CCRM.

Activitățile de sensibilizare au dezvoltat cu siguranță înțelegerea reciprocă între organele de aplicare a legii și CCRM și au sporit cooperarea acestora, dar sunt prea dependente de efortul persoanelor și trebuie să fie instituționalizate.

6.7. Recomandări

Strategia de comunicare și Planul anual de activitate vizează consolidarea influenței CCRM și definește instrumentele și acțiunile pentru a realiza acest lucru, prin urmare implementarea, monitorizarea și controlul mai atent trebuie îmbunătățite. Recomandările echipei de evaluare peer review privind relațiile cu părțile interesate externe sunt:

- Pentru a ajunge la grupurile țintă ale societății cu rezultatele auditurilor CCRM, Strategia de comunicare ar trebui să includă o abordare mai segmentată a definiției grupurilor țintă a CCRM și a rezultatelor preconizate care să descrie indicatori de performanță pentru obiectivele stabilite și activitățile incluse în strategie.

¹⁸⁵ Informații obținute în urma interviurilor

- ▶ Pentru a atinge obiectivele stabilite în Strategia de comunicare, se recomandă elaborarea de planuri anuale de comunicare, astfel cum sunt prevăzute în Strategie, dezvoltarea unei abordări bazate pe campanie pentru comunicarea constatărilor auditului și a unui plan de campanie de comunicare pentru fiecare raport de audit, prezentând rezultatele relevante pentru societate.
- ▶ Pentru a spori distribuirea mesajului CCRM, este recomandat să se ia în considerare
 - extinderea semnificativă a relațiilor cu mass-media, crearea de instrumente și practici de parteneriat care permit demonstrarea relevanței constatărilor auditului pentru grupurile țintă respective din mass-media;
 - extinderea cooperării cu ONG-uri, în special atunci când se comunică rezultatele raportului de audit care influențează grupuri semnificative de cetățeni și
 - elaborarea/crearea produselor de comunicare care să explice rezultatele raportului CCRM într-un mod simplu, pe larg înțeles și care să fie specifice grupului țintă.
- ▶ Pentru a asigura un feedback obiectiv și relevant în ceea ce privește activitatea CCRM, este recomandat să se întreprindă cercetări în cadrul publicului larg privind conștientizarea și atitudinea față de CCRM o dată pe an și privind opinia grupurilor de părți interesate și a liderilor de opinie din societate cel puțin o dată la doi ani.
- ▶ Pentru a asigura o punere în aplicare mai coerentă a Strategiei de comunicare și a Planului anual de activitate, este important să se stabilească analize trimestriale ale progresului pentru Planul anual de activitate și o evaluare anuală a progresului implementării Strategiei de comunicare.
- ▶ Să colaboreze cu CCFP pentru a se asigura că comunicarea, angajamentul și practicile operaționale dintre aceștia sunt instituționalizate și văzute ca practici actuale.
- ▶ Pentru instituționalizarea practicilor de comunicare cu sistemul judiciar și / sau organele de drept, procedurile și procesele reglementate adecvate ar trebui stabilite și aprobate de CCRM.

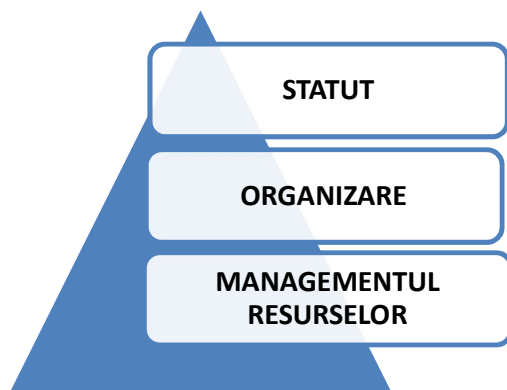
7. Direcția de urmat

7.1. Introducere

Rolul unei ISA într-un stat este de a oferi cetățenilor și contribuabililor încrederea că fondurile pe care le plătesc statului sunt utilizate în mod corespunzător, rațional și eficient și că fiecare membru al societății primește servicii de calitate la care acesta sau aceasta are dreptul. În acest sens, ISA evaluează modul în care sectorul public utilizează resursele și face recomandări cu privire la modul de îmbunătățire a administrării și furnizării serviciilor publice. Pentru ca o ISA să fie un consilier de încredere și legitim, instituția trebuie să dea un exemplu pentru toți ceilalți prin propriile activități și, întotdeauna, trebuie să fie cu câțiva pași înaintea celorlalți în dezvoltarea sa.

Rezultatul acestei evaluări peer review demonstrează că CCRM a întreprins activități pentru a-și dezvolta practicile pentru a răspunde așteptărilor IFPP și pentru a construi o instituție independentă și credibilă. Cu toate acestea, există o serie de lacune și probleme majore ce trebuie abordate și există încă oportunități semnificative de a dezvolta și de a integra în continuare practici solide în cadrul instituției. În viziunea echipei de evaluare peer review, există o serie de domenii importante pe care CCRM trebuie să le abordeze în următoarea fază a dezvoltării sale și ca Moldova să continue pe calea „implementării standardelor de audit extern acceptate la nivel internațional de către Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI)” așa cum este prevăzut de Acordul de Asociere.

7.2. Statutul și organizarea instituției



Statutul CCRM este legat direct de independența sa organizatorică, funcțională, operațională și financiară și determină credibilitatea și eficacitatea instituției. Pentru ca deciziile CCRM să fie considerate independente și să credibile, ele nu ar trebui să fie influențate necorespunzător de alte părți sau dirijate în mod specific de către Legislativ sau Executiv. La nivel legislativ există câteva aspecte care trebuie abordate cu privire la statutul instituției:

- în Constituție trebuie articulat că CCRM este o instituție independentă și este instituția supremă de audit în Moldova.
- în legislație, printre altele, CCRM trebuie să fie singura instituție responsabilă pentru stabilirea priorităților operaționale și a programului de activitate; luarea în considerare a bugetului CCRM trebuie să fie de competența Parlamentului, fără revizuirea de către Ministerul Finanțelor sau Guvern; iar CCRM trebuie să poată gestiona și determina structura personalului și organizațională fără interferențe.

Organizarea CCRM trebuie să se bazeze pe un sistem decizional rațional, eficient și de încredere. Pentru a asigura încrederea în deciziile luate și calitatea deciziilor, CCRM trebuie să se asigure că există roluri și responsabilități clare pentru luarea deciziilor, ținând cont de potențiala duplicare și suprapunere a

responsabilităților de supraveghere ale membrilor CCRM și ale șefilor DGA, și a rolurilor în aprobarea fiecărui raport de audit.

CCRM trebuie să ia în considerare modul în care echilibrează principiile responsabilității și transparenței în activitatea sa, în special examinând riscurile discutării și aprobării în public a rezultatelor auditului, fără a compromite profesionalismul și fiabilitatea activității sale de audit.

CCRM trebuie să se asigure că fiecare angajat are linii clare de responsabilitate și raportare, inclusiv asigurându-se că responsabilitățile conducerii superioare pentru anumite subdiviziuni organizaționale, funcții instituționale sau chestiuni profesionale sunt alocate în mod clar persoanelor corespunzătoare. De asemenea, trebuie să se ia în considerare modul în care se organizează și dezvoltă modalități de lucru pentru a se asigura o activitate intersectorială eficientă și schimbul de informații și expertiză și să înlăture barierele din cadrul CCRM.

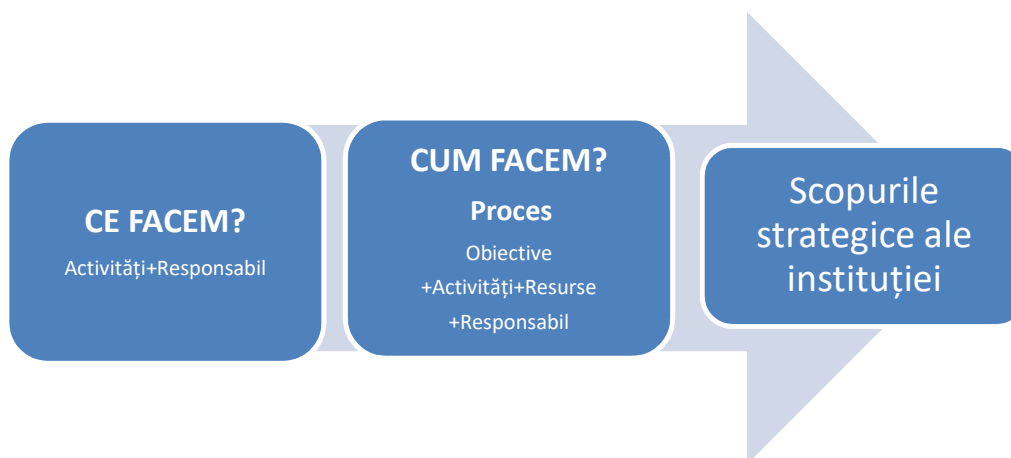
Cu privire la **gestionarea resurselor CCRM**, trebuie să asigure responsabilitatea instituției și calitatea, integritatea și competența personalului său. CCRM trebuie să instituie un cadru de competențe ce să definească în mod clar competențele (cunoștințele, abilitățile și expertiza) așteptate de la un angajat pentru posturi specifice din cadrul CCRM¹⁸⁶.

Trebuie dezvoltată o direcție clară de dezvoltare profesională, cu un program de dezvoltare formalizat și structurat pus în aplicare, axat pe dezvoltarea și menținerea auditorilor competenți și profesioniști în cadrul CCRM.

Remunerația personalului CCRM trebuie să reflecte rolul important pe care îl are CCRM în analizarea utilizării resurselor publice și cerințele profesionale ale unei ISA. De asemenea, trebuie să fie proporțională cu angajații instituțiilor cu cerințe profesionale similare.

7.3. Managementul operațional

Analizând managementul operațional cotidian pentru a realiza obiectivele strategice ale instituției, conducerea trebuie să poată răspunde la întrebarea - știți ce, cum și de ce? Accentul se pune pe dezvoltarea și îmbunătățirea planificării, implementării și managementului sistemelor, proceselor și activităților pentru a atinge obiectivele și scopurile CCRM.



Pentru un management operațional eficient este în interesul fiecărui manager să caute în mod continuu modalitatea cea mai rațională de a realiza obiectivele în limita resurselor disponibile. Acest lucru trebuie să fie susținut de îndrumări adecvate și procese și proceduri de operare standard documentate pentru

¹⁸⁶ CC este susținută în acest proces de Oficiul Național Suedez de Audit.

toate sistemele, funcțiile, procesele și activitățile principale. CCRM trebuie să se asigure de acest lucru, inclusiv de aranjamentele pentru gestionarea și monitorizarea modului în care acestea contribuie la atingerea obiectivelor strategice ale instituției.

În ceea ce privește **procesele de audit financiar**, CCRM și-a dezvoltat practicile în conformitate cu IFPP și, deși există încă loc de îmbunătățire, metodologia și procesele respectă în principal standardele de audit. Este necesară continuarea eforturilor pentru a îmbunătăți politicile și manualul de audit financiar, precum și elaborarea documentelor de lucru standardizate împreună cu implementarea unui sistem electronic de management al auditului. Cu toate acestea, o prioritate cheie a CCRM trebuie să fie integrarea practicilor în întreaga activitate de audit financiar și asigurarea dezvoltării și menținerii unui număr suficient de personal de audit profesional competent. O atenție suplimentară trebuie acordată și modului în care sunt dezvoltate auditul executării bugetului de stat și îndrumările aferente.

CCRM a dezvoltat, de asemenea, politici adecvate de control și asigurare a calității, compatibile cu cerințele ISSAI 140. Sunt încă necesare eforturi suplimentare pentru a se asigura că aceste politici sunt implementate și încorporate și pentru a se asigura că un sistem de management al calității este dezvoltat în toate aspectele activității CCRM.

CCRM respectă termenele statutare pentru depunerea rapoartelor de audit financiar către Parlament și, în general, își publică rapoartele în timp util. Cu toate acestea, pentru a spori și mai mult impactul, pentru a îmbunătăți responsabilitatea și eficiența procesului de audit, trebuie să examineze oportunitățile și cerințele pentru a avansa ciclul de audit. De asemenea, CCRM trebuie să continue să implementeze și să dezvolte strategii pentru monitorizarea și urmărirea efectivă a recomandărilor sale pentru a îmbunătăți nivelul de implementare, în strânsă cooperare cu Comisia de control al finanțelor publice a Parlamentului.

Procese de comunicare bine dezvoltate sunt importante pentru creșterea impactului ISA prin creșterea vizibilității activității sale și promovarea încrederii în societate în context mai larg. CCRM a întreprins diverse activități de comunicare, dar trebuie să își dezvolte în continuare comunicarea și planificarea implicării părților interesate. Aceasta trebuie să includă o abordare bazată pe campanie pentru comunicarea constatărilor auditului. CCRM trebuie, de asemenea, să ia în considerare modul în care monitorizează și evaluează implementarea și eficacitatea planurilor sale de comunicare, inclusiv primirea feedback-ului de la părțile interesate.

7.4. Comentariu final

În concluzie, instituția își dezvoltă practicile în conformitate cu așteptările IFPP de a construi o instituție independentă și credibilă și de a îmbunătăți calitatea auditurilor sale financiare. Având în vedere angajamentul conducerii și personalului instituției față de reforme și dorința de a îmbunătăți performanța, echipa de evaluare peer review SIGMA are încrederea că acest raport cu recomandările sale va deveni parte a planului de dezvoltare ulterioară a instituției.

Anexa 1– Lista persoanelor intervievate

Curtea de Conturi

DI Marian Lupu, Președinte
DI Viorel Chetaru, vicepreședinte
Dna Violeta Andries, membru al Curții
Dna Marina Covali, membru al Curții
DI Andrei Munteanu, membru al Curții
DI Eduard Moroșan, membru al Curții
DI Petru Rotaru, membru al Curții
Dna Ecaterina Paknehad, șef Aparat
Dna Tatiana Vožian, șef Direcția Generală Metodologie, Planificare și Raportare
Dna Natalia Trofim, șef Direcția Generală de Audit I
Dna Sofia Ciuvalschi, șef Direcția Generală de Audit II
Dna Svetlana Purici, șef Direcția Generală de Audit III
DI Vasile Moșoi, șef Direcția Generală de Audit IV
DI Sergiu Știrbu, șef Direcția Generală de Audit V
Dna Violeta Balan, șef Secția Relații Externe și Comunicare
Dna Reghina Bogatîreț, șef Direcția Juridică
Dna Lilia Ivasco, șef Direcția Resurse Umane și Documentare
Dna Natalia Paduca, șef Direcția Finanțe, Administrare și Logistică
Dna Irina Ter-Cula, șef Direcție audit
Dna Lucia Drăguțan, Direcția Generală Metodologie, Planificare și Raportare
DI Ion Vintilă, șef echipa de audit
Dna Violeta Golovin
DI Ion Pleșca, șef echipa de audit
Dna Nadejda Ioniță,
Dna Tatiana Ungureanu
DI Sergiu Mîță,
Dna Aurica Rusu
DI Igor Lungu
DI Dorin Ciubotaru
Dna Elena Colibă
Dna Maria Tabacari
DI Andrei Țarălungă, Direcția juridică
Dna Maia Savva, șef echipa de audit
Dna Diana Croitoru

Asistență tehnică UE pentru CCRM

DI Peter Latti, Înalt Consilier UE pentru CCRM
DI Kevin Suttie, Înalt Consilier UE pentru CCRM

Parlamentul Republicii Moldova

DI Igor Munteanu, Președintele Comisiei de control al finanțelor publice

Cancelaria de Stat

DI Adrian Ermurachi, Secretar general adjunct

Ministerul Finanțelor

DI Iuri Pașinschi, Secretar General

Dna Ludmila Popa, Șef Departamentul de analiză, monitorizare și evaluare a politicilor

Municipiul Chișinău

Dna Raisa Cotorobai, Șef Direcția Audit Intern

Dna Nadejda Cujbă, specialist principal în cadrul Direcției Asistență Juridică

Delegația Uniunii Europene în Republica Moldova

Dna Ekaterina Yakovleva, fost manager de proiect

DI Boris Filipov, manager de proiect

Organizații neguvernamentale

DI Dumitru Budianschi, Director de proiect, Expert Grup

Dna Tatiana Savva, Director de proiect, Expert Grup

Dna Cornelia Cozonac, Director, Centrul Independent de Jurnalism

DI Arcadie Barbăroșie, Director Executiv, Institutul pentru Politici Publice