

IMPLICAȚIILE OBIECTIVITĂȚII ȘI INDEPENDENȚEI ÎN ASIGURAREA EFICIENȚEI AUDITULUI INTERN ÎN INSTITUȚIILE PUBLICE DIN REPUBLICA MOLDOVA

<https://doi.org/10.52673/18570461.24.4-75.11>

CZU: 657.633.5

Doctor habilitat în științe economice, conferențiar universitar **Aliona BÎRCĂ**^{1,2}

E-mail: birca.alional@gmail.com

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-9365-7639>

Doctorand **Petru BABUCI**¹

E-mail: petrubabuci@yahoo.com

ORCID: <https://orcid.org/0009-0005-4120-5752>

¹Academia de Studii Economice a Moldovei

²Academia Română

THE IMPLICATIONS OF OBJECTIVITY AND INDEPENDENCE IN ENSURING THE EFFICIENCY OF INTERNAL AUDIT IN PUBLIC INSTITUTIONS IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA

Summary. This article presents the results of the examination of the impact of objectivity and independence on the efficiency of the internal audit in the public sector of the Republic of Moldova. The study begins with the theoretical examination of the key features of internal audit effectiveness, objectivity and independence. The validation of research results is carried out based on econometric methods by means of Spearman and Pearson correlation coefficients. The practical information was gathered from the consolidated annual report on public internal financial control for the year 2022 and 56 individual activity reports of the internal audit subdivisions of national public entities. Finally, it was demonstrated that the optimization of the audit processes is also considered effective when taking into account the reality, complexity and dynamics of economic operations, and the effectiveness of the internal audit is directly influenced by the objectivity and independence of the internal auditor. This article aims to provide a comprehensive perspective on internal audit in the public sector and how it contributes to enhancing added value and ensuring transparency and accountability.

Keywords: efficiency of internal audit, objectivity of internal audit, independence of internal auditor.

Rezumat. În acest articol sunt prezentate rezultatele examinării impactului obiectivității și independenței asupra eficienței auditului intern din sectorul public al Republicii Moldova. Studiul începe cu examinarea, din punct de vedere teoretic, a caracteristicilor esențiale ale eficienței auditului intern, obiectivității și independenței. Validarea rezultatelor cercetării se realizează în baza metodelor econometrice prin intermediul coeficienților de corelație Spearman și Pearson. Informația practică a fost selectată din raportul anual consolidat privind controlul financiar public intern pentru anul 2022 și 56 de rapoarte individuale de activitate ale subdiviziunilor de audit intern ale entităților publice naționale. În cele din urmă a fost demonstrat că optimizarea proceselor de audit se consideră eficientă atunci când se ține cont de realitatea, complexitatea și dinamica operațiunilor economice, iar eficacitatea auditului intern este influențată în mod direct de obiectivitatea și independența auditorului intern. Prin acest articol, se urmărește furnizarea unei perspective cuprinzătoare asupra auditului intern în sectorul public și asupra modului în care acesta contribuie la sporirea valorii adăugate și la asigurarea transparenței și responsabilității.

Cuvinte-cheie: eficiența auditului intern, obiectivitatea auditului intern, independența auditorului intern.

INTRODUCERE

Auditul intern în sectorul public din Republica Moldova a cunoscut o evoluție semnificativă în ultimul deceniu. De la mecanisme inițiale de verificare și control, auditul intern s-a transformat într-un instrument vital, reflectând nu doar mecanismele de evaluare, dar și valorile, principiile și bunele practici

ce subliniază importanța integrității, eficienței și responsabilității. Această transformare a fost alimentată de dinamica rapidă și necesară a schimbărilor la nivel global, dar și de particularitățile și nevoile specifice ale țării noastre.

În complexitatea și diversitatea sa, auditul intern a devenit o componentă esențială în peisajul administrativ și financiar al țării, contribuind activ la crearea

unui cadru de lucru transparent și responsabil. Principiile și valorile care stau la baza organizării acestuia sunt acum mai relevante ca niciodată, întrucât urmează să răspundă unei varietăți de provocări și nevoi emergente, într-un mediu în continuă schimbare.

În această ordine de idei, prin intermediul articolului în cauză, ne propunem să aducem în prim-plan specificul auditului intern din sectorul public al Republicii Moldova, evidențiind caracteristicile sale esențiale și evaluând impactul obiectivității și independenței auditorilor asupra rezultatelor activității de audit intern. În plus, studiul intenționează să analizeze specificul relațiilor dintre eficiența auditului intern și cele două caracteristici-cheie care, atunci când sunt eficient utilizate, contribuie semnificativ la buna funcționare și la credibilitatea administrației publice din Republica Moldova. Totodată, ne propunem să prezentăm o situație cuprinzătoare asupra auditului intern în sectorul public și a modului în care acesta contribuie la sporirea valorii adăugate și la asigurarea transparenței și responsabilității.

MATERIALE ȘI METODE

Oglindind procesul de evaluare și monitorizare a operațiunilor interne și externe ale instituției, auditul intern, inclusiv controlul intern managerial contribuie, în acest fel, la conformitate, eficiență și transparență. În lucrările lor O. Türetken, Y. Chang ș.a. subliniază importanța caracteristicilor esențiale ale auditului intern și modul în care acestea influențează calitatea activității de audit intern și, în final, eficacitatea controlului intern managerial. Caracteristicile esențiale, cum ar fi obiectivitatea și independența, competența și dezvoltarea profesională, precum și capacitățile de audit sunt pilonii centrali care determină succesul sau eșecul unui audit. Aceste caracteristici sunt cruciale mai ales în sectorul public, unde responsabilitatea față de cetățeni și transparența în gestionarea fondurilor publice sunt la ordinea zilei [1; 2].

Definiția Auditului Intern, conform Institutului Auditorilor Interni, se referă la obiectivul fundamental, natura și sfera auditului intern perceput drept o *activitate independentă de asigurare obiectivă și de consiliere, destinată să adauge valoare și să îmbunătățească operațiunile unei organizații. Ajută o organizație în îndeplinirea obiectivelor sale printr-o abordare sistematică și metodică, care evaluează și îmbunătățește eficacitatea proceselor de management al riscului, control și guvernare* [3].

Institutul Auditorilor Interni prin intermediul ghidului *Aspecte unice ale auditului intern în sectorul public* dezvoltă ideile menționate anterior și sublini-

ază că cerințele în sectorul public sunt mai mari față de planificarea, executarea și rezultatele auditului intern. Este evident faptul că Republica Moldova a utilizat auditul intern drept un instrument vital în menținerea integrității și eficienței sectorului public. Cu toate acestea, este necesar să se acorde o atenție continuă provocărilor emergente, asigurându-se că acestea evoluează în concordanță cu noile realități ale mediului [3].

Standardele naționale de audit intern (Ministerul Finanțelor, 2018), alături de alte reglementări în vigoare, evidențiază importanța și rolul pe care auditul intern îl deține în cadrul entităților publice. Aceste reglementări constituie un cadru solid, asigurând ca entitățile publice să opereze într-o manieră transparentă și responsabilă [4]. În completare, *Modelul celor trei linii*, propus de Institutul Auditorilor Interni, oferă o înțelegere detaliată asupra structurii și organizării controlului intern. Din aceste motive, entitățile publice au nevoie de structuri și procese eficiente care să permită atingerea obiectivelor, susținând în același timp o guvernare și un management durabil al riscului. Analizele actuale indică o tendință pozitivă în implementarea funcției de audit intern, precum și a controlului intern managerial, atât potrivit primei, cât și celei de a doua linii ale acestui model. Totuși, se constată și unele obstacole, precum absența structurilor de audit în anumite entități, ceea ce denotă necesitatea investițiilor în formarea și dezvoltarea resurselor umane în auditul intern, a unui nivel de salarizare adecvat ale acestora. O altă problemă se referă la lipsa unor ghiduri sau instrumente necesare orientării în diferite faze ale auditului intern. La fel, mai puțin susținem externalizarea sau contractarea serviciului respectiv, precum și efectuarea auditului intern prin asociere. Mai mult ca atât, aceste deficiențe de resurse și organizare, precum și modul fragmentat de organizare a auditului intern reduc capacitatea lui de a oferi valoare adăugată entității [3].

Conform *Raportului anual consolidat privind controlul financiar public*, în anul 2022, majoritatea subdiviziunilor de audit intern aveau o singură unitate de personal, iar cerințele normative privind asigurarea cu personal erau îndeplinite doar de o treime dintre autoritățile administrației publice centrale. Aceste observații subliniază dificultățile întâmpinate de subdiviziunile de audit intern cu un singur auditor în implementarea Standardelor naționale de audit intern și în evaluarea eficientă a activității entităților publice, inclusiv a controlului intern. Totodată, schimbările rapide din societate determină racordarea rapidă a activității auditului la procesele de digitalizare, inovație

și dezvoltarea continuă, acestea fiind esențiale în menținerea relevanței și eficienței auditului [6].

Într-o lume în care fluxurile de informații sunt constante și rapide, guvernele se confruntă cu provocări tot mai complexe, auditul intern devine mai mult decât un instrument tehnic, devine o verigă esențială în procesul de asigurare a bunei guvernări. Acesta joacă un rol primordial în prevenirea și/sau identificarea fraudei, corupției și a altor forme de abuz. La nivel global, organizațiile internaționale precum Banca Mondială și Fondul Monetar Internațional subliniază constant importanța unui sistem robust de audit intern ca element-cheie în asigurarea unei guvernări transparente și responsabile [7].

Pentru Republica Moldova, stat aspirant la integrarea europeană, adaptarea la standardele și practicile europene în domeniul auditului intern este o necesitate de netăgăduit. Implementarea și consolidarea unei funcții de audit intern eficiente contribuie la creșterea încrederii partenerilor și întregii comunități internaționale, facilitând astfel accesul la finanțări și sprijin tehnic.

Obiectivitatea și independența auditului intern sunt nu doar niște termeni teoretici, ci reprezintă principiile fundamentale care guvernează integritatea și eficacitatea auditului intern. Semnificația lor profundă rezidă în capacitatea acestora de a asigura ca auditorii interni să evalueze situația financiară și operațională a unei entități (publice) într-un mod corect, imparțial și fără prejudecăți [8]. Obiectivitatea se referă la abordarea neinfluențată și imparțială a auditorului intern în evaluarea informațiilor și a datelor. Acesta nu trebuie să permită sentimentelor personale, prejudecăților sau asocierilor să afecteze judecata sa, oferind astfel o viziune clară și nedenaturată asupra situației reale.

Independența se referă la distanța și autonomia profesională a auditorului intern față de entitatea/ unitatea auditată. El nu trebuie să aibă niciun interes personal sau profesional care ar putea influența sau părea că influențează rezultatele auditului intern. Aceasta îi va ajuta să abordeze sarcinile sale cu un grad înalt de integritate profesională și să furnizeze rapoarte și recomandări care sunt libere de orice influență.

Importanța obiectivității și independenței în auditul intern nu poate fi subestimată. Ele asigură credibilitatea și valoarea adăugată a auditului intern în fața părților interesate, cum ar fi conducerea de vârf, managementul, organele de reglementare și publicul larg.

Într-o lume în care integritatea și transparența sunt deosebit de importante pentru a obține încrederea publicului, obiectivitatea și independența auditorilor interni se transformă în atribute primordiale. Acestea asigură calitatea informațiilor furnizate și pro-

tejează entitatea publică de potențiale riscuri asociate cu erori, nereguli, fraudă / corupție. În plus, în absența obiectivității și independenței, auditul intern riscă să devină o simplă formalitate, fără a oferi perspective și recomandări valoroase care să ajute la îmbunătățirea operațiunilor și performanței entității publice. Pentru a sublinia și mai mult importanța acestor două principii, putem lua în considerare consecințele nerespectării lor: decizii bazate pe informații incorecte, pierderea încrederii părților interesate, posibilele sancțiuni și deteriorarea reputației entității publice.

În concluzie, obiectivitatea și independența constituie nu imperative etice, esențiale pentru funcționarea eficientă și eficace a auditului intern, garantând astfel că entitatea publică poate conta pe evaluări corecte și imparțiale, care să sprijine luarea deciziilor strategice și operaționale.

Pornind de la ideea că obiectivitatea și independența sunt esențiale pentru un audit intern de succes, subliniem că sunt, totuși, o serie de factori care pot influența sau chiar compromite aceste imperative indispensabile:

- presiunile organizaționale: auditorii interni se pot confrunta cu presiuni, fie directe, fie subtile, de a prezenta situația într-o lumină mai favorabilă decât realitatea sau de a omite aspecte care ar putea fi percepute ca nefavorabile pentru entitatea publică sau pentru anumiți indivizi din cadrul acesteia;

- relații personale sau profesionale: relații anterioare sau actuale cu personalul entității publice care pot influența capacitatea auditorului intern de a rămâne obiectiv. De exemplu, o relație de prietenie sau o colaborare anterioară cu o persoană auditată poate face dificilă evaluarea imparțială a activității persoanei date sau a subdiviziunii sale;

- conflictele de interese: acestea pot apărea atunci când auditorii interni au interese financiare, relații sau orice alte legături personale care ar putea fi interpretate ca fiind în conflict cu responsabilitățile și obligațiile lor profesionale;

- lipsa de resurse și formare: auditorii interni care nu au acces la resursele sau formarea adecvată pot fi mai susceptibili de a face compromisuri în ceea ce privește obiectivitatea și independența lor din cauza lipsei de cunoștințe sau de înțelegere adecvată a (aplicării) standardelor profesionale.

Este important ca persoanele abilitate să fie conștiente de acești factori și să ia măsuri corespunzătoare pentru a asigura obiectivitatea și independența auditorilor interni și pentru a menține integritatea și eficacitatea procesului de audit. În acest sens, sectorul public are o serie de caracteristici unice, care necesită o atenție sporită în asigurarea obiectivității și indepen-

denței auditorilor interni. Datorită naturii sale deschise și responsabilității față de cetățeni, sectorul public se confruntă cu presiuni și așteptări mai mari în ceea ce privește transparența și responsabilitatea. Astfel, obiectivitatea și independența auditorilor interni din sectorul public sunt cruciale. Acestea asigură ca activitatea de audit intern să fie efectuată fără prejudecăți sau influențe din exterior, oferind astfel o imagine clară și imparțială a situației, operațiunilor și performanței entităților publice.

În sectorul public există un șir de mecanisme și proceduri în vigoare care vizează menținerea și promovarea obiectivității și independenței. De exemplu, selecția auditorilor interni la angajare urmează să se facă printr-un proces riguros și transparent, pentru a le determina gradul de calificare și imparțialitate. Înainte de a fi angajați, candidații pentru posturile de auditori interni vor fi supuși unor verificări riguroase ale istoricului lor, care includ analiza antecedentelor financiare, verificări ale referințelor profesionale și chiar teste psihologice pentru a evalua imparțialitatea și integritatea lor.

Codurile de conduită și etică sunt adesea mai stricte pentru auditorii interni din sectorul public, subliniind importanța obiectivității și independenței. Aceste coduri servesc drept ghid pentru auditori, ajutându-i să-și desfășoare activitatea într-un mod care asigură cele mai bine interesele publicului. Codurile de conduită urmează să fie implementate și reînnoite periodic, pentru a reflecta cele mai bune practici și a oferi un cadru de referință clar pentru comportamentul și acțiunile auditorilor.

Formarea continuă și dezvoltarea profesională sunt, de asemenea, esențiale în sectorul public. Auditorii interni vor fi la curent, astfel, cu cele mai recente practici, reglementări și tendințe din domeniu, permițându-le să abordeze lucrările de audit cu o perspectivă proaspătă și imparțială.

O supervizare riguroasă, suplimentată de evaluare externă, asigură un plus de calitate muncii auditorilor. Auditorii interni sunt supuși unei supervizări stricte, cu revizui periodice ale muncii lor. Acestea pot fi efectuate de către un comitet de audit sau de către auditorii externi, pentru a se asigura că sunt respectate standardele și principiile de audit, inclusiv de obiectivitate. În plus, entitățile publice pot solicita sau pot fi supuse unor evaluări externe ale funcției de audit intern, pentru a asigura obiectivitatea și conformitatea cu standardele profesionale.

În această ordine de idei, canalele de denunțare sunt esențiale. Implementarea unui sistem în care angajații și alte părți interesate pot raporta în siguranță preocupările legate de iregularități sau de comporta-

mentul lipsit de etică al auditorilor contribuie la crearea unui mediu de lucru transparent.

Un mecanism eficient de asigurare a independenței în auditul intern se referă la raportarea incidentelor către Ministerul Finanțelor sau alte autorități relevante. Astfel, orice neregulă sau încălcare a principiilor sunt revizuite și raportate către o entitate externă, neafiliată, care poate oferi o perspectivă imparțială. Această măsură nu doar că sporește încrederea în integritatea procesului de audit, dar servește și drept un instrument de descurajare pentru eventuale ilegalități. Raportarea către Ministerul Finanțelor subliniază gravitatea și seriozitatea încălcărilor, asigurându-se că acestea sunt abordate corespunzător și că sunt luate măsuri pentru prevenirea repetării lor pe viitor.

În studiul lor, L. Abbott și alții constată că obiectivitatea și independența sunt caracteristici vitale pentru un audit intern obiectiv, fără influențe externe sau interese ascunse. Într-un climat politic și social dinamic, obiectivitatea și independența auditorilor interni oferă siguranța că rapoartele lor, inclusiv constatările și recomandările, sunt percepute ca fiind exhaustive, corecte și echidistante [8].

Metodologia de cercetare ne ajută să prezentăm o investigație complexă asupra auditului intern și să validăm rezultatele cercetării prezentate în articolul respectiv. În această perspectivă, au fost utilizate o serie de surse primare și secundare de informație cu referire la:

1. Raportul anual consolidat privind controlul financiar public intern pentru anul 2022, din care au fost preluate informații detaliate privind structura, organizarea și funcționarea subdiviziunilor de audit intern, precum și evaluări și recomandări privind eficiența și eficacitatea auditului intern. Acest document este o sursă primară și are o relevanță majoră în prezentul studiu;

2. Rapoarte individuale de activitate ale subdiviziunilor de audit intern, care conțin date cantitative și calitative parvenite de la 56 de entități publice și permit analize statistice ale diferitelor aspecte legate de auditul intern, oferind o înțelegere mai nuanțată a situației actuale. De asemenea, acestea permit o analiză comparativă între entități și identificarea unor tendințe și evoluții relevante.

Relevanța surselor de date pragmatice constă în faptul că ele constituie o bază solidă pentru argumentare, subliniind importanța auditului intern și nevoia de a îmbunătăți continuu această funcție. Mai mult, ele permit o analiză detaliată și nuanțată, oferind posibilitatea de a compara situația din Republica Moldova cu tendințele și practicile la nivel internațional.

REZULTATE ȘI DISCUȚII

Un element-cheie al cercetărilor actuale ține de abordarea sistematică și disciplinată a auditului intern în evaluarea proceselor de management al riscului, control și guvernanță. Această abordare garantează o bună fundamentare și relevanță a recomandărilor, servind nu doar ca instrumente de feedback, ci și ca bază solidă în luarea deciziilor strategice și curente ale entității publice. În acest sens, conducătorii entităților publice pot să nu valorifice pe deplin potențialul auditului intern în fortificarea sistemelor și îmbunătățirea nivelului de realizare a obiectivelor și proceselor de management al riscurilor. În combinație cu resursele limitate alocate activității de audit intern, acest fapt sugerează o nevoie imperativă de a reconsidera modul în care auditul intern este organizat, structurat și dotat cu resurse în sectorul public.

Rezultatele auditului intern sunt esențiale în evaluarea și îmbunătățirea operațiunilor unei entități. Acestea sunt prezentate în mod obișnuit sub formă de rapoarte de audit, care evidențiază atât punctele forte și zonele de conformitate, cât și deficiențele și vulnerabilitățile entității publice. Prin identificarea aspectelor în cauză, auditul intern oferă recomandări valoroase privind îmbunătățirea proceselor și gestionarea eficientă a riscurilor.

Eficacitatea auditului intern se măsoară nu doar prin numărul de probleme identificate, dar și prin impactul și aplicabilitatea recomandărilor sale. Aceasta se referă la capacitatea auditului de a adresa problemele relevante și a influența pozitiv cursul entității. Lucrarea accentuează faptul că aceste recomandări, atunci când sunt corect implementate, pot avea un impact semnificativ asupra calității controlului intern managerial și, în cele din urmă, asupra întregii performanțe a entității publice.

O. Türetken ș.a. subliniază importanța evaluării performanței auditului intern prin compararea performanței actuale cu obiectivele predefinite. De asemenea, ei evidențiază o serie de criterii și metrici care pot fi utilizate pentru a evalua eficacitatea auditului intern, inclusiv rata de conformitate cu standardele profesionale, calitatea și aplicabilitatea recomandărilor, precum și răspunsul entității publice la aceste recomandări.

În perspectiva dată, studiile recente evidențiază necesitatea de a diferenția termenii „calitatea auditului intern” și „eficacitatea auditului intern”. Deși uneori sunt folosiți interschimbabil în literatură, este important să se înțeleagă specificitatea fiecăruia și impactul lor asupra interpretării rezultatelor auditului [1]. Astfel, eficacitatea, așa cum este definită în studiu, nu se referă doar la identificarea problemelor, dar și la ca-

pacitatea auditului intern de a oferi soluții care pot fi implementate în practică. În această privință, „capacitatea de a obține rezultate conforme cu obiectivul-țintă” sau „realizarea unei condiții dorite” sunt văzute ca fiind indicatori-cheie caracteristici eficacității auditului intern.

Pe lângă acestea, eficacitatea auditului intern este strâns legată de capacitatea sa de a identifica corect și complet riscurile și vulnerabilitățile. Acest lucru asigură integritatea și fiabilitatea proceselor organizaționale și protejează activele entității publice și interesele părților interesate. Recomandările formulate de auditori au un rol crucial, având capacitatea de a ghida entitatea în remedierea problemelor și optimizarea proceselor. Un punct-cheie al acestor probleme este faptul că eficacitatea nu se măsoară doar prin numărul de probleme identificate. Esențială este calitatea recomandărilor, relevanța și aplicabilitatea acestora în contextul specific al entității.

În studiul lor O. Türetken ș.a. prezintă un cadru integrat al eficacității auditului intern sintetizat din literatura existentă. Cadrul înglobează factorii investigați în studiile primare care sunt considerați a avea o influență asupra eficacității auditului intern. Cadrul include, de asemenea, indicatori utilizați pentru măsurarea eficacității. Fiecare studiu de caz examinat demonstrează influența a cel puțin unuia dintre acești factori asupra indicatorilor eficacității (Figura 1).

După cum rezultă din figura 1, eficiența este o mărime sistemică ce depinde atât de serviciile prestate de audit, cât și de interacțiunea acestora cu mediul intern și extern al instituției. Măsurarea eficienței este o mărime subiectivă diferită de la o instituție la alta, materializată prin intermediul diversilor indicatori.

Etapă de operaționalizare începe din momentul finalizării procesului de audit prin prezentarea rezultatelor misiunilor realizate. Aceasta implică implementarea recomandărilor de audit în operațiunile zilnice ale entității. Operaționalizarea este un proces interactiv care necesită implicarea și angajamentul atât al echipei de audit, cât și al managementului entității publice. Evidențiem importanța supravegherii continue a implementării recomandărilor de audit și evaluării impactului acestora asupra performanței entității publice.

Auditorii interni, în procesul lor de evaluare, trebuie să manifeste imparțialitate și autonomie față de influențele externe ale activității lor. Imparțialitatea asigură integritatea și acuratețea rezultatelor auditului intern, un aspect subliniat în mai multe studii [9; 1; 2]. Eficacitatea este evidentă în modul în care auditul intern identifică deficiențe sau vulnerabilități. Astfel, există o simbioză între auditul intern și controlul intern. Un audit intern eficient poate conduce

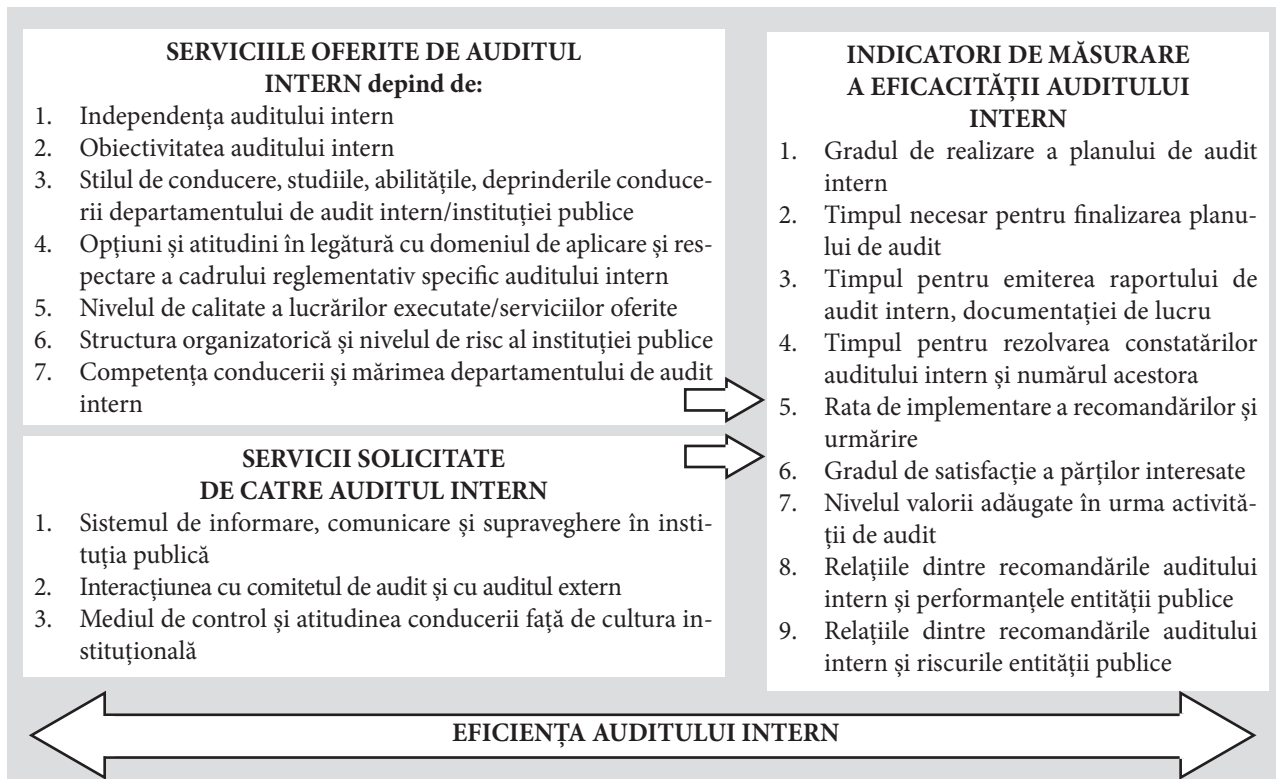


Figura 1. Sistemul integrat privind eficacitatea auditului intern

Sursa: Elaborat de autori în baza [1].

la îmbunătățirea semnificativă a controlului intern, în timp ce un control intern robust poate facilita și îmbunătăți procesul de audit. În acest context, am ales să utilizăm corelațiile Spearman și Pearson pentru a evalua relațiile dintre variabilele independente și cea dependentă. Corelația Spearman a fost aleasă pentru capacitatea sa de a gestiona date ordinale și non-parametrice, oferind informații valoroase în relațiile monotone, inclusiv cele non-liniare, care sunt esențiale în interpretarea datelor de natură calitativă și categorială. Pe de altă parte, corelația Pearson se utilizează pentru evaluarea relațiilor liniare între variabilele continue, oferind astfel o perspectivă complementară și un nivel suplimentar de validare a relațiilor identificate. Această abordare duală a permis o explorare profundă și nuanțată a datelor, asigurând o bază solidă în interpretarea și înțelegerea complexității relațiilor dintre variabilele studiate.

În termeni pragmatici, setul de variabile independente cu influență asupra eficienței auditului intern este analizat în Tabelul 1. Lista finală a categoriilor selectate din setul de date referitoare la obiectivitate și independență este extrasă din rapoartele individuale ale entităților publice. În urma analizei influenței factorilor și a indicatorilor nominalizați în tabelul 1 au fost obținute următoarele rezultate cu privire la cele mai strânse 10 corelații:

- IND_1 vs. REZ_20: 0.527;
- IND_1 vs. REZ_1: 0.428;
- IND_1 vs. REZ_17: -0.422;
- IND_1 vs. REZ_19: 0.419;
- IND_1 vs. REZ_21: 0.410;
- IND_1 vs. REZ_11: 0.382;
- IND_1 vs. REZ_2: 0.375;
- IND_1 vs. REZ_8: 0.340;
- IND_12 vs. REZ_8: 0.334;
- IND_12 vs. REZ_19: 0.294.

Aceste valori reprezintă coeficienții de corelație Spearman, care măsoară asociația monotonică dintre variabilele respective. Valori mai apropiate de 1 sau -1 indică o corelație mai puternică. Un semn pozitiv demonstrează o corelație directă, în timp ce un semn negativ indică o corelație inversă (Figura 2).

Rezultatele respective se pot vizualiza și în Figura 3 după modelul scatter plot. Valorile reprezentate prin nuanțe de roșu și albastru indică intensitatea corelației. O nuanță de roșu-închis indică o corelație pozitivă puternică, în timp ce o nuanță de albastru-închis reprezintă o corelație negativă puternică. Valorile apropiate de zero (reprezentate prin nuanțe neutre) arată o corelație slabă sau lipsită de semnificație.

Pe baza datelor analizate, prezentăm cele mai intense 10 corelații Pearson, ordonate descrescător după valoarea absolută a coeficientului de corelație:

Tabelul 1

Lista factorilor independenți caracteristici obiectivității și independenței auditului intern

Factori	Categorii
IND_0	Denumirea entității publice
IND_1	Subdiviziunea de audit intern dispune de un conducător
IND_2	Carta de audit intern este aprobată de managerul entității
IND_3	Subdiviziunea de audit intern este instituită în subordinea directă a managerului entității
IND_4	Subdiviziunea de audit intern raportează direct managerului entității publice
IND_5	Activitatea de audit intern este independentă de alte activități
IND_6	Angajații din cadrul subdiviziunii de audit intern realizează sarcini operaționale
IND_7	Angajații subdiviziunii de audit intern completează Declarația de interese
IND_8	Auditorii interni au raportat cazuri de existență a conflictului de interese
IND_9	Auditorii interni au efectuat misiuni de obiectul cărora au fost responsabili în ultimele 12 luni
IND_10	Angajații subdiviziunii de audit intern au efectuat inspectări (revizii) financiare sau au investigat fraude
IND_11	Au fost sesizate cazuri de imixtiune în activitatea de audit intern
IND_12	Au fost sesizate cazuri de limitare a accesului auditorului intern
IND_13	Au fost sesizate cazuri de nerespectare a Codului etic

Sursa: Elaborat de autori în baza [10; 11].

- IND_12 și REZ_22: 0.571183;
- IND_12 și REZ_20: 0.478761;
- IND_5 și REZ_3: -0.460082;
- IND_1 și REZ_17: 0.421637;
- IND_1 și REZ_21: 0.407972;
- IND_1 și REZ_19: 0.401525;
- IND_1 și REZ_20: 0.392910;
- IND_12 și REZ_8: 0.383619;

- IND_5 și REZ_26: 0.342948;
- IND_1 și REZ_11: 0.336918.

Concluzia este că aceste corelații indică existența unor relații diverse între variabilele independente și dependente. Unele dintre aceste corelații sunt pozitive și moderat de puternice, indicând o asociere directă între variabilele respective. Important este ca ulterior aceste corelații să fie examinate în contextul specific și să se țină cont de potențialele variabile de confuzie

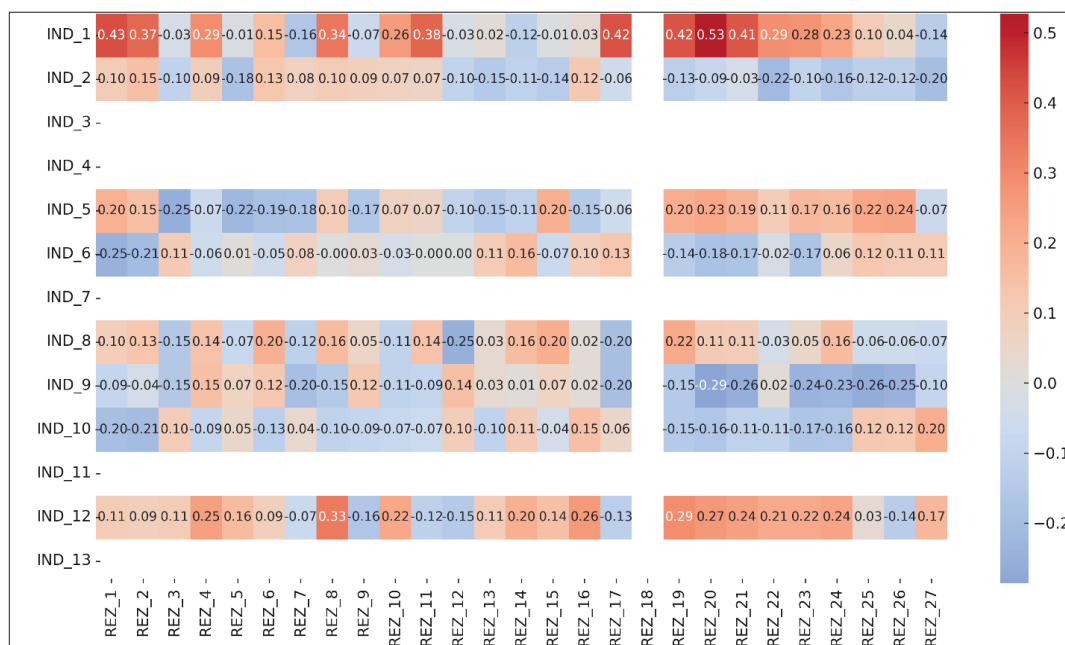


Figura 2. Corelația Spearman dintre eficiența auditului intern și elementele care definesc obiectivitatea și independența.

Sursa: Elaborat de autor.

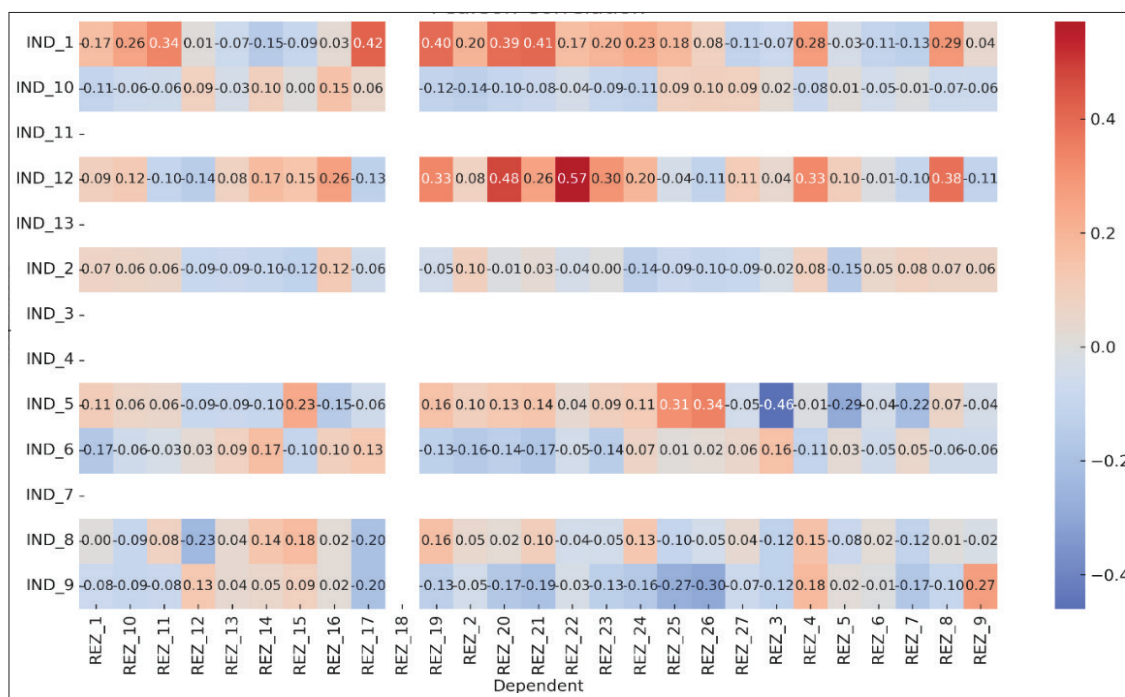


Figura 3. Corelația Pearson dintre eficiența auditului intern și elementele care definesc obiectivitatea și independența
Sursa: Elaborat de autor.

și contextul mai larg, pentru a înțelege în profunzime aceste asocieri (Figura 3).

În urma examinarea corelațiilor dintre diverși factori din Figura 3, și anume IND_12, au fost sesizate cazuri de limitare a accesului auditorului intern și REZ_22, recomandări de audit implementate cu depășirea termenului. Corelația de 0.571183 relevă că sesizările de limitare a accesului auditorilor interni sunt asociate cu întârzierea implementării recomandărilor de audit. Analiza acestei relații demonstrează cum limitările accesului afectează eficiența și timpul de răspuns al proceselor de audit. Ambii indicatori sunt deopotrivă negativi vizavi de eficacitatea auditului intern.

O altă corelație, de 0.478761 dintre IND_12 (au fost sesizate cazuri de limitare a accesului auditorului intern) și REZ_20 (numărul total al recomandărilor de audit urmărite), ne sugerează că limitarea accesului auditorilor interni poate avea un impact direct asupra capacității de a urmări și implementa recomandările de audit. Înțelegerea și abordarea limitărilor respective joacă un rol esențial în studiul ulterior aprofundat al acestei relații controversate.

Auditul intern se confruntă cu provocarea majoră de a menține obiectivitatea și independența în evaluarea operațională și financiară a entităților publice. Într-un mediu politic și social în continuă schimbare, menținerea unui echilibru unde analizele și rapoartele sunt imune la influențe externe și interese personale sau politice reprezintă o artă subtilă și o necesitate stringentă [10; 11].

CONCLUZII

Cercetările realizate ne determină să afirmăm că auditul intern pune accent pe abordarea sistematică și disciplinată, evidențiind rolul rezultatelor sale drept bază solidă pentru deciziile strategice și cele curente. În această perspectivă, relația dintre eficiența auditului intern și caracteristicile principale ale obiectivității și integrității ilustrează o simbioză între acești factori, subliniind interdependența și diversele corelații. Mozaicul de concluzii aduce în prim-plan complexitatea și multidimensionalitatea auditului intern în sectorul public, evidențiind necesitatea unei abordări integrate și adaptabile, pentru a naviga într-un peisaj în continuă schimbare și pentru a susține integritatea, eficiența și reziliența organizațională.

Optimizarea proceselor de audit se consideră și eficientă atunci când se ține cont de realitatea, complexitatea și dinamica operațiunilor economice specifice sectorului public. Revizuirea continuă a acestor procese va asigura relevanța, eficiența, capacitatea de a oferi verificări precise și obiective, va oferi un serios suport pentru deciziile strategice la nivel intern și extern.

Rezultatele cercetării noastre demonstrează că eficacitatea auditului intern este influențată în mod direct de obiectivitatea și independența auditorului intern. Apreciat de cercetători drept fundament al integrității și eficacității, noi am demonstrat că este și elementul esențial în evaluarea corectă și imparțială a entităților publice. Totuși, dorim să subliniem valoarea

rea sistemică, iar pentru prezentarea unor rezultate fiabile și sustenabile este necesar de ținut cont și de alte variabile independente cu influență semnificativă, și anume: controlul intern, formarea și dezvoltarea profesională a auditorilor interni, capacitățile de audit, calitatea recomandărilor.

Formulată cu scopul de a ghida îmbunătățirile critice necesare în practicile de audit intern, informația din acest articol oferă soluții pentru creșterea eficacității și responsabilității în gestiunea finanțelor publice din Republica Moldova. Prin încorporarea strategică a inovației și perfecționarea continuă, prin acordarea unei atenții meticuloase la calitate și eficiență, sectorul public poate naviga cu succes într-un context complex și dinamic, realizând un impact pozitiv semnificativ în societate.

BIBLIOGRAFIE

1. Türetken, O., Jethefer S., Ozkan, B. Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. In: Managerial Auditing Journal, <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2018-1980>
2. Chang, Y., Chen H., Cheng, R., Chi, W. The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. In: Journal of Contemporary Accounting & Economics, 2019, [online] <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1815566918301589> (consultat: 28.05.2024).
3. Institutul Auditorilor Interni, [online] <https://www.theiia.org/en> (consultat: 28.05.2024).
4. Standarde naționale de audit intern. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova, nr. 400-409, art. 1577, 2018, [online] https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110376&lang=ro# (consultat: 29.05.2024).
5. The IIA'S Three lines model. An update of the three lines of defense. Institutul Auditorilor Interni, [online] <https://www.theiia.org/globalassets/site/about-us/advocacy/three-lines-model-updated.pdf> (consultat: 28.05.2024).
6. Raportul anual consolidat privind controlul financiar public intern pentru anul 2022, [online] https://mf.gov.md/sites/default/files/documente%20relevante/Raport%20consolidat%20CFPI%20pt%20anul%202022_Final_0.pdf (consultat: 4.06.2024).
7. Raport de evaluare a performanței Cheltuielilor publice și răspunderii financiare. Banca Mondială, 2022, [online] <https://www.pefa.org/node/4990> (consultat: 5.06.2024).
8. Abbott, L., Daugherty, B., Parker, S., Peters G.F. Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence, 2015, [online] https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2673280 (consultat: 6.06.2024).
9. Lenz, R., Hahn, U. A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. In: Managerial Auditing Journal, 2015, <http://dx.doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1072>
10. Committee of Sponsoring Organizations (2013). Internal Control – Integrated Framework, [online] https://www.coso.org/_files/ugd/3059fc_1df7d5dd38074006bce8fdf621a942cf.pdf (consultat: 10.05.2024).
11. Ghiță, M., Iașco, C., Brezuianu, C., Vornicescu, M. Guvernanța Corporativă și auditul intern. Chișinău: Tipografia Moldova. 2009. 832 p.



Vasile Grama. *Crâng ceresc*, 2008, imprimeu, 85 × 68 cm.