



HOTĂRÎRE
cu privire la aprobarea Strategiei de dezvoltare a
controlului financiar public intern

nr. 74 din 29.01.2008

Monitorul Oficial nr.28-29/147 din 08.02.2008

* * *

Guvernul **HOTĂRĂȘTE:**

1. Se aprobă Strategia de dezvoltare a controlului financiar public intern (se anexează).
2. Monitorizarea procesului de realizare a Strategiei de dezvoltare a controlului financiar public intern se pune în sarcina Ministerului Finanțelor.

PRIM-MINISTRU

Vasile TARLEV

Contrasemnează:

Ministrul finanțelor

Mihail Pop

Ministrul economiei și comerțului

Igor Dodon

Chișinău, 29 ianuarie 2008.

Nr.74.

Aprobată
prin Hotărîrea Guvernului
nr.74 din 29 ianuarie 2008

**STRATEGIA DE DEZVOLTARE
A CONTROLULUI FINANCIAR PUBLIC INTERN**

I. PREFAȚĂ

Necesitatea îmbunătățirii gestionării finanțelor publice pentru asigurarea îndeplinirii obiectivelor guvernamentale în condițiile transparenței, eficienței și eficacității este un scop important al activității sectorului public. În acest scop a fost elaborată Strategia de dezvoltare a controlului financiar public intern (în continuare – Strategia), care este conformă cu punctul (42) al Planului de acțiuni Republica Moldova - Uniunea Europeană și prezintă cadrul conceptual și strategic de implementare a unui sistem de control financiar public intern modern. Aprobarea prezentei Strategii urmărește atingerea următoarelor obiective: a) confirmarea angajamentului înalt de a asigura controlul și eficiența activității, prin fortificarea răspunderii în sectorul public; b) reformarea actualului sistem de control într-un sistem de control financiar public intern (în continuare – CFPI), acceptat de Uniunea Europeană; și c) stabilirea sarcinilor în instituirea cadrului normativ, instituțional și instructiv și prezentarea planului de acțiuni actualizat privind implementarea CFPI în sectorul public al Republicii Moldova.

Prezenta Strategie ține cont de progresele înregistrate în cadrul diferitelor proiecte și acțiuni realizate în acest domeniu, reprezintă o activitate în derulare și va fi actualizată, ținând cont de procesul de implementare și rezultatele activităților practice pilot.

În sensul prezentei Strategii, următoarele noțiuni semnifică:

audit intern – activitate independentă de asigurare obiectivă și consultanță desfășurată pentru a adăuga plus de valoare și a îmbunătăți activitatea operațională a entității și are menirea de a ajuta entitatea să-și atingă obiectivele, evaluând printr-o abordare sistematică și metodică procesele de management, gestiune a riscurilor și control, elaborînd propuneri pentru a le consolida eficacitatea;

control ex-ante – un ansamblu de activități ce sînt întreprinse înainte de luarea deciziilor și înainte de efectuarea operațiunilor într-o entitate. Tranzacțiile și documentele însoțitoare sînt verificate pentru a afla dacă tranzacțiile au fost autorizate corespunzător, sînt legale și acoperite de mijloace suficiente. Ele pot fi calificate drept controale ex-ante interne, cînd sînt efectuate în cadrul entității, sau controale ex-ante externe, cînd sînt efectuate de un organ din afara entității;

control ex-post – toate tipurile de control efectuate după ce tranzacția este încheiată sau decizia este luată. Ele pot fi calificate drept controale ex-post interne, atunci cînd sînt efectuate în cadrul entității, sau controale ex-post externe, atunci cînd sînt efectuate de un organ din afara entității;

economicitate – minimizarea costului resurselor folosite pentru rezultatele planificate, ținînd cont de asigurarea calității cerute a rezultatelor;

eficiență – raportul dintre resursele utilizate și rezultatele obținute. Presupune obținerea unui rezultat maxim cu un volum respectiv de resurse utilizate;

eficacitate – gradul de atingere a obiectivelor planificate, adică relația dintre impactul planificat și cel efectiv. Indică măsura în care obiectivele propuse au fost realizate;

entitate – autoritate sau instituție publică ce utilizează/gestionează fonduri sau bunuri publice;

executor de buget – conducător/manager al entității împuternicit cu dreptul de a efectua cheltuieli și/sau utiliza/gestiona fonduri sau bunuri publice;

fonduri publice – mijloacele bugetului public național, ajutoare financiare externe acordate Republicii Moldova sau instituțiilor/autorităților publice, credite externe contractate sau garantate de stat ori de instituții/autorități publice, precum și împrumuturi interne contractate de instituții/autorități publice;

răspundere managerială – răspunderea executorului de buget pentru un ansamblu de obligații sau sarcini și pentru respectarea regulilor și standardelor aplicabile comportamentului lor profesional. Constă în tendința continuă de a obține cele mai bune realizări în legătură cu obiectivele propuse prin optimizarea resurselor alocate;

rezultate – acele bunuri sau servicii ce sînt produse în cadrul entității pentru satisfacerea necesităților societății și orice bunuri și servicii produse pentru consumul final propriu.

II. CONTEXT

2.1. Planul de acțiuni Republica Moldova – Uniunea Europeană

Planul de acțiuni Republica Moldova – Uniunea Europeană, semnat pe data de 22 februarie 2005 (publicat în ediția oficială "Tratate internaționale", 2006, volumul 38, pag.401), stabilește obiectivele strategice de cooperare între părți, cu scopul de a ajusta sistemul de guvernare al Republicii Moldova, în scopul asigurării unei cooperări eficiente și durabile cu Uniunea Europeană (UE).

Punctul (42) al planului de acțiuni prevede măsuri privind îmbunătățirea gestionării finanțelor publice și controlului public financiar prin:

dezvoltarea unei strategii și a unui document de reglementare pentru sistemul de control financiar intern;

stabilirea cadrului legislativ pentru controlul financiar public intern;

armonizarea graduală cu standardele internaționale și cele mai bune practici UE în domeniu.

În acest context, Ministerul Finanțelor a inițiat implementarea Proiectului Managementul Finanțelor Publice, finanțat de Banca Mondială, prin intermediul unui fond fiduciar multidonator. Prezenta Strategie reprezintă modalități de implementare a componentei "Control

și audit intern" al Proiectului nominalizat și cuprinde o perioadă de 2 ani, pe parcursul căreia vor fi puse bazele unui sistem eficient de CFPI.

2.2. Strategia de dezvoltare a Controlului financiar public intern

2.2.1. În baza bunelor practici, realizate în procesul de aderare a noilor state-membre ale UE, precum și din experiența țărilor care sînt încă în proces de aderare, Ministerul Finanțelor și-a asumat angajamentul de a elabora prezenta Strategie.

Prezenta Strategie vizează mijloacele bugetului public național, inclusiv fondurile oferite de UE și alți donatori.

Strategia descrie modelul CFPI, care stă la baza sistemului ce urmează a fi implementat în Republica Moldova, oferă o privire generală asupra sistemului actual de control în sectorul public și cadrului legal în vigoare în acest domeniu, analizează lacunele care trebuie depășite și prezintă soluții pentru aceasta.

2.2.2. Ministerul Finanțelor este organul central de specialitate care va fi responsabil de elaborarea, implementarea, monitorizarea și actualizarea prezentei Strategii.

2.2.3. Pentru a asigura implementarea Strategiei este necesar de a ridica considerabil calificarea profesională a personalului antrenat în implementarea CFPI și de a asigura resursele financiare necesare, care vor permite dezvoltarea metodologiei, instruirea personalului și punerea în aplicare a noilor funcții la nivelul corespunzător al sectorului public. Ministerul Finanțelor va elabora un sistem de raportare privind acțiunile întreprinse pentru implementarea sistemului CFPI.

Prezenta Strategie a fost examinată și coordonată cu principalele părți interesate în procesul de implementare a sistemului CFPI: ministere, Curtea de Conturi (CC), Academia de Administrare Publică (AAP), Asociația Contabililor și Auditorilor Profesioniști din Republica Moldova și alte instituții, inclusiv instituțiile financiare internaționale și Comisia Europeană.

[Pct.2.2 modificat prin Hot.Guv. nr.108 din 09.02.2009, în vigoare 17.02.2009]

III. DEFINIREA CONTROLULUI FINANCIAR PUBLIC INTERN

3.1. Definiția

Conform celor mai bune practici ale UE, noțiunea "control financiar public intern" poate fi definită ca un sistem general consolidat al Guvernului și organelor subordonate acestuia, instituit cu scopul de a garanta în sectorul public managementul financiar și controlul utilizării fondurilor publice, conform principiilor buneii gestionări financiare. CFPI se bazează pe trei principii: răspundere managerială pentru organizarea managementului financiar și controlului în entități, audit intern independent funcțional și armonizare centralizată în domeniu.

Modelul CFPI a fost elaborat de către Comisia Europeană pentru propriile necesități, după care a devenit parte a *acquis-ului comunitar*, care urmează a fi transpus în cadrul legal al tuturor noilor state-membre ale UE.

3.2. Răspunderea managerială

3.2.1. Conform principiilor răspunderii manageriale, conducătorii sînt direct responsabili de conducerea și dezvoltarea entităților. Managerii de toate nivelurile din cadrul entităților sînt răspunzători pentru stabilirea și menținerea sistemului de management financiar și control (MFC), capabil să asigure îndeplinirea sarcinilor de planificare, programare, elaborare a bugetului, evidență contabilă, control, raportare, arhivare și monitorizare. MFC asigură îndeplinirea obiectivelor entităților în condițiile gestionării economice și eficiente a fondurilor disponibile.

Sistemul MFC cuprinde toate formele de control și management din entitate. Acesta vizează întreaga activitate a entității și, în mod special, gestiunea veniturilor/încasărilor, cheltuielilor/plăților, activelor și pasivelor entității.

În afară de aceasta, conducătorii au obligația să prezinte rapoarte cu privire la activitățile lor și rezultatele referitoare la caracterul adecvat al managementului financiar, sistemelor de control și gestiune a riscurilor, precum și a auditului intern din entitățile pe care ei le conduc.

Răspunderea managerială se referă la un sistem, în cadrul căruia fiecare conducător, de la orice nivel, tinde spre utilizarea cea mai eficientă a resurselor puse la dispoziția sa pentru a realiza activitățile necesare atingerii scopurilor stabilite. Răspunderea se referă la eficiența mijloacelor publice și la obținerea rezultatelor cu cel mai bun raport calitate-preț.

3.2.2. Elaborarea și implementarea în entități a sistemului MFC presupune proceduri de control intern pentru a asigura:

obiective clare;

identificarea și gestionarea riscurilor;

stabilirea criteriilor de performanță;

dezvoltarea continuă a sistemului de control intern.

Procedurile de control intern minimizează riscurile prin verificarea operațiunilor, cu scopul de a identifica și a preveni neajunsurile, iregularitățile, care au generat sau pot genera erorile și gestiunea frauduloasă.

Procedurile de control intern cuprind controale financiare, precum și controale operaționale, care pot fi realizate înaintea luării deciziei și înaintea realizării activităților. În majoritatea statelor-membre ale UE, acest set de controale este cunoscut sub denumirea de control ex-ante.

Controlul ex-ante este, de obicei, totalmente descentralizat. Astfel, fiecare manager este responsabil pentru implementarea adecvată a acestuia în entitatea sa.

Spre deosebire de controlul ex-ante, controlul ulterior (denumit și ex-post) este implementat pe larg în țările ex-sovietice și are scopul de a controla tranzacțiile și activitățile după efectuarea lor.

3.3. Auditul intern

3.3.1. Auditul intern este responsabil de asigurare și consultare, prin evaluarea eficacității sistemului MFC al entității și oferirea recomandărilor pentru îmbunătățirea lui.

3.3.2. Obiectivul de bază al auditului intern include evaluarea sistemului MFC și prezentarea recomandărilor privind buna lui funcționare.

3.3.3. Entitățile publice trebuie să asigure realizarea auditului intern funcțional independent pentru oferirea evaluărilor obiective ale sistemului MFC. Auditorii raportează direct conducătorului instituției și nu se implică în rezolvarea sarcinilor manageriale, pentru care ei nu poartă responsabilitate. Auditorii evaluează și recomandă, managerii decid asupra modului de implementare a recomandărilor.

3.3.4. Conducătorii asigură auditul intern al activității entității sale, fie prin structurile create în cadrul ei dacă își pot permite să ofere resurse specifice pentru această activitate, fie prin contractarea din exterior a serviciilor de audit intern.

3.4. Armonizarea și coordonarea centralizată

Indiferent de particularitățile diferitelor tipuri de instituții publice, este extrem de important abordarea unitară în procesul de implementare și operare a CFPI.

În conformitate cu cele mai bune practici ale UE, al treilea element al CFPI este funcția centralizată de armonizare și coordonare, funcție realizată de o structură specializată, numită în practica internațională – Unitatea Centrală de Armonizare (UCA). Obiectivul de bază al acestei structuri este în implementarea și dezvoltarea CFPI, prin elaborarea bazei normative și metodologice necesare. Această structură asigură eficiența sistemelor de MFC și audit intern în sectorul public, conforme celor mai bune practici ale UE și standardelor în domeniu, inclusiv standardelor internaționale ale practicii profesionale ale auditului intern (ISPPA) și standardelor de control intern COSO (Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission). Structura responsabilă pentru armonizare susține dezvoltarea calitativă a metodologiilor în

domeniu, participând la organizarea seminarelor, conferințelor și evaluează sistemul CFPI, elaborând rapoarte generalizatoare, asigură colaborarea cu organul auditului extern, care activează în baza standardelor Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI).

UCA este responsabilă de certificarea auditorilor publici interni, acordată pe baza unui control al abilităților profesionale și experienței în auditul intern. UCA este un organ competent de instruire, organizare și susținere a profesiei de auditor public intern.

[Pct.3.4 modificat prin Hot.Guv. nr.108 din 09.02.2009, în vigoare 17.02.2009]

IV. ANALIZA SISTEMULUI DE CONTROL EXISTENT ÎN REPUBLICA MOLDOVA

4.1. Analiza instituțională

Din punct de vedere instituțional, sistemul de control existent în Republica Moldova se structurează astfel:

I. Curtea de Conturi - organul suprem de control financiar de stat, are independență organizatorică funcțională și exercită atribuțiile în conformitate cu Legea nr.312-XIII din 8 decembrie 1994 privind Curtea de Conturi (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1995, nr.7, art.77) și alte acte legislative.

II. Organele subordonate Guvernului:

1) Ministerul Finanțelor:

a) Serviciul Fiscal de Stat activează în temeiul Codului fiscal, Hotărîrii Guvernului nr.1736 din 31 decembrie 2002 "Cu privire la reglementarea activității organelor Serviciului Fiscal de Stat" (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2002, nr.190-197, art.1887) și altor acte normative în vigoare și exercită controlul asupra respectării legislației fiscale, asupra calculării corecte, vărsării depline și la timp la buget a sumelor obligațiilor fiscale;

b) Serviciul control financiar și revizie (SCFR) activează în baza Hotărîrii Guvernului nr.667 din 27 mai 2002 "Despre unele măsuri privind asigurarea activității Ministerului Finanțelor" (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2002, nr.71-73, art.759) și este un organ de control de stat și audit intern în sectorul public, care în limitele competenței, exercită controlul asupra activității economico-financiare a instituțiilor, întreprinderilor și organizațiilor, indiferent de forma de proprietate și genul de activitate, utilizează mijloace ale bugetului public național și acordă servicii de audit intern instituțiilor publice;

c) Trezoreria de Stat activează în baza Regulamentului Ministerului Finanțelor și Regulamentului Trezoreriei de Stat, aprobate prin Hotărîrea Guvernului nr.1138 din 1 noiembrie 2005 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2005, nr.145-147, art.1211) și îndeplinește atribuții privind asigurarea executării sistemului bugetar, administrarea mijloacelor acumulate în conturile Trezoreriei, finanțarea cheltuielilor în limitele creditelor bugetare și a destinației lor speciale, pronosticarea operativă a încasărilor bugetare și extrabugetare, gestionarea lor rațională în limitele cheltuielilor prevăzute pentru perioada respectivă;

2) Serviciul Vamal activează în baza Codului vamal nr.1149-XIV din 20 iulie 2000, Codului fiscal nr.1163-XIII din 24 aprilie 1997, Legii serviciului în organele vamale nr.1150-XIV din 20 iulie 2000 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2000, nr.106-108, art.765), altor acte normative, și exercită atribuții ce țin de asigurarea stingerii obligațiilor fiscale aferente trecerii frontierei vamale și/sau plasării mărfurilor în regim vamal;

3) Agenția Rezerve Materiale, Achiziții Publice și Ajutoare Umanitare exercită atribuții privind reglementarea de stat, efectuarea controlului și coordonarea interramurală în domeniul achizițiilor publice și activează în temeiul Legii nr.96-XVI din 13 aprilie 2007 privind achizițiile publice (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, nr.107-111, art.470) și altor acte normative;

4) Inspekția Muncii exercită controlul de stat asupra respectării actelor legislative și a altor acte normative în domeniul muncii la întreprinderi, instituții și organizații, cu orice tip de proprietate și formă juridică de organizare, precum și în autoritățile publice centrale și locale, și

activează în temeiul Legii nr.140-XV din 10 mai 2001 privind inspecția muncii (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2001, nr.68-71, art.505) și altor acte normative;

5) Inspecția de Stat în Construcții în activitatea sa se călăuzește de Hotărârea Guvernului nr.360 din 25 iunie 1996 "Cu privire la controlul de stat al calității în construcții" (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1996, nr.49-50, art.415) și alte acte normative, și este organul abilitat cu funcții privind exercitarea controlului statului asupra aplicării unitare și întocmai a legislației și documentelor normative în construcții referitoare la disciplina în urbanism, amenajarea teritoriului și calitatea în construcții;

6) Centrul pentru Combaterea Crimelor Economice și Corupției este un organ de ocrotire a normelor de drept, specializat în contracararea infracțiunilor economico-financiare și fiscale, precum și a corupției și exercită atribuțiile în baza Legii nr.1104-XV din 6 iunie 2002 cu privire la Centrul pentru Combaterea Crimelor Economice și Corupției (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2002, nr.91-94, art.668). În procesul exercitării atribuțiilor sale efectuează revizii economico-financiare și controale fiscale în legătură cu examinarea cererilor, comunicărilor și sesizărilor despre infracțiuni sau în legătură cu urmărirea lor penală;

7) Ministerul Administrației Publice Locale este organul central de specialitate al administrației publice, obiectivul de bază fiind asigurarea realizării prerogativelor constituționale ale Guvernului privind exercitarea conducerii generale a administrației publice locale. Ministerul Administrației Publice Locale, prin intermediul direcțiilor teritoriale control administrativ, efectuează controlul legalității actelor emise de către autoritățile administrației publice locale privind efectuarea licitațiilor, precum și angajamentele și cheltuielile de peste 30 mii lei – în unitatea administrativ-teritorială de nivelul întâi și de peste 300 mii lei - în unitatea administrativ-teritorială de nivelul al doilea.

III. Casa Națională de Asigurări Sociale este o instituție publică autonomă de interes național, cu personalitate juridică ce administrează și gestionează sistemul public de asigurări sociale. Activează și dispune de atribuțiile stabilite prin Legea nr.489-XIV din 8 iulie 1999 privind sistemul public de asigurări sociale (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2000, nr.1-4, art.2), Hotărârea Guvernului nr.739 din 25 iulie 2000 "Cu privire la aprobarea Statutului Casei Naționale de Asigurări Sociale" (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2000, nr.94-97, art.834) și alte acte normative. CNAS exercită funcții de evidență și distribuie rațională, transparentă a mijloacelor financiare ale bugetului asigurărilor sociale de stat, evidența la nivel național a tuturor contribuabililor în sistemul public de asigurări sociale, precum și ținerea registrului evidenței contribuabililor și registrului persoanelor asigurate, stabilirea și organizarea plății pensiilor, indemnizațiilor, altor prestații de asigurări sociale, precum și a unor tipuri de prestații de asistență socială, finanțate din mijloacele bugetului de stat.

IV. Compania Națională de Asigurări în Medicină este o organizație de stat autonomă de nivel național, care administrează fondurile asigurării obligatorii de asistență medicală și activează în temeiul Legii nr.1585-XIII din 27 februarie 1998 cu privire la asigurarea obligatorie de asistență medicală (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1998, nr.38-39, art.280), Hotărârii Guvernului nr.156 din 11 februarie 2002 "Cu privire la aprobarea Statutului Companiei Naționale de Asigurări în Medicină" (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2002, nr.27-28, art.232) și altor acte normative. Desfășoară activități de asigurare obligatorie de asistență medicală și alte tipuri de asigurări, care au atribuție la medicină și sănătate, exercită controlul asupra calității și volumului asistenței medicale prestate.

V. Alte autorități de control sînt autoritățile publice care acționează avînd atribuții specifice pentru prevenirea, constatarea, sancționarea încălcărilor prevederilor legale în domenii specifice precum: Agenția Sanitar-Veterinară și pentru Siguranța Produselor de Origine Animală, Inspectoratul Ecologic de Stat, Centrul Național Științifico-Practic de Medicină Preventivă etc.

VI. Unități de audit intern au fost instituite în Curtea de Conturi, Casa Națională de Asigurări Sociale, Compania Națională de Asigurări în Medicină, Ministerul Finanțelor, Ministerul Afacerilor Interne, Serviciul Vamal, Centrul Științifico-Practic Sănătate Publică și Management Sanitar, Centrul Național Științifico-Practic de Medicină Preventivă,

Departamentul instituțiilor penitenciare, Biroul Național de Statistică, Ministerul Afacerilor Externe și Integrării Europene, Comisia Națională a Pieței Financiare. Direcțiile/secțiile de audit intern au fost create în lipsa cadrului normativ și metodologic.

[Pct.4.1 modificat prin Hot.Guv. nr.108 din 09.02.2009, în vigoare 17.02.2009]

4.2. Analiza funcțională

Sistemul de control existent în Moldova este marcat de o puternică centralizare. El este caracterizat de următoarele puncte slabe:

a) procedurile de control sînt în mare măsură centralizate, ex-post și efectuate de organe de control extern;

b) controlul este perceput ca o măsură de impunere a sancțiunilor;

c) controlul este axat pe anumite segmente specializate și nu cuprinde procesele operaționale ale entităților;

d) nu sînt clar diferențiate noțiunile de neregularitate (aplicarea greșită sau nerespectarea procedurilor) și fraudă (neregularitate intenționată);

e) activitățile de control sînt concentrate asupra depistării neregularităților, fraudelor și corupției, iar controlul intern al procedurilor operaționale este considerat minor, chiar dacă influențează eficiența activității;

f) răspunderea managerială vizează doar legalitatea și conformitatea gestionării bunurilor și finanțelor publice, și omite economicitatea, eficiența și eficacitatea;

g) oferirea informațiilor în afara instituției este percepută ca un risc, procesele de informare și raportare sînt slabe;

h) în cadrul unităților de audit intern create în entitățile publice nu este asigurată independența funcțională, specialiștii încadrați nu au cunoștințe profesionale în auditul intern, iar activitatea acestor unități deseori se suprapune cu activitatea organelor specializate de control;

i) multitudinea și, în unele cazuri, dublarea funcțiilor organelor de control. Astfel, CC și SCFR sînt abilitate cu funcții de control financiar al utilizării fondurilor și bunurilor publice. Coordonînd planurile de activitate, CC efectuează în realitate control financiar extern al utilizatorilor de buget de nivelul întâi și SCFR - al utilizatorilor de buget de nivelul trei. Totodată, responsabilitatea pentru controlul financiar extern al utilizatorilor de buget de nivelul doi este deținută atît de CC, cît și de SCFR. Conform practicilor europene CC nu este parte a cadrului CFPI, ci organ de audit extern, care îl evaluează. Ținînd cont de prevederile Planului strategic de dezvoltare al CC și obiectivele prezentei Strategii, către anul 2009 CC se va orienta spre funcțiile specifice auditului extern, iar SCFR va fi reorganizat într-un organ de audit intern și control financiar. Referitor la aria de acoperire a utilizatorilor de toate nivelurile, urmează a găsi o abordare unică. Astfel este necesar de a asigura legătura dintre cele două reforme în desfășurare la CC și SCFR.

Ca puncte tari existente, ce ar putea favoriza implementarea CFPI sînt:

a) experiența implementării în anii 2004-2005 a proiectului-pilot de audit intern în cadrul Casei Naționale de Asigurări Sociale (CNAS);

b) instituirea unităților/secțiilor de audit intern în cadrul unor entități;

c) reformarea complexă în domeniul managementului finanțelor publice;

d) diverse programe de instruire continuă a managerilor în domeniul managementului financiar.

[Pct.4.2 modificat prin Hot.Guv. nr.108 din 09.02.2009, în vigoare 17.02.2009]

4.3. Analiza cadrului legislativ

Referitor la gestionarea, controlul finanțelor publice și răspunderea pentru aceasta, prevederile sînt dispersate în diverse legi ale cadrului legislativ existent. Adăugător la legile menționate în paragraful precedent, mai pot fi nominalizate următoarele:

Legea contabilității nr.113-XVI din 27 aprilie 2007 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, nr.90-93, art.399);

Legea nr.847-XIII din 24 mai 1996 privind sistemul bugetar și procesul bugetar (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 1997, nr.19-20, art.197);

Legea nr.397-XV din 16 octombrie 2003 privind finanțele publice locale (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2003, nr.248-253, art.996);

Legea nr.436-XVI din 28 decembrie 2006 privind administrația publică locală (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, nr.32-35, art.116);

Legea bugetului pe anul respectiv;

Codul cu privire la contravențiile administrative, aprobat la 29 martie 1985 (Veștile R.S.S.M., 1985, nr.3, art.47);

Codul penal, aprobat prin Legea nr.985-XV din 18 aprilie 2002 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2002, nr.128-129, art.1012).

Cadrul legislativ este completat de un cadru normativ, aprobat prin diverse hotărâri de Guvern și norme metodologice, aprobate prin ordine ale ministrului finanțelor și altor autorități publice abilitate.

Astfel se poate concluziona că prevederile privind procedurile de control intern urmează a fi generalizate, perfecționate și sistematizate într-un document ce va prezenta baza metodologică de implementare a MFC în sectorul public.

De asemenea urmează a introduce noul concept de răspundere managerială pentru un bun MFC, adecvat pentru atingerea obiectivelor entității în condiții de transparență, legalitate, conformitate, economicitate, eficiență și eficacitate.

Referitor la auditul intern în sectorul public sînt stipulate prevederi în Legea nr.436-XVI din 28 decembrie 2006 privind administrația publică locală, capitolul XIII "Audit intern", care reglementează, în linii generale, instituirea, scopurile și sarcinile, organizarea și efectuarea, coordonarea și dezvoltarea sistemelor de audit intern doar pentru autoritățile administrației publice locale.

Pornind de la cele menționate, aspectele generale privind aplicabilitatea modelului CFPI în întreg sectorul public sînt stipulate în Legea nr.847-XIII din 24 mai 1996 privind sistemul bugetar și procesul bugetar (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2005, ediție specială), cu modificările și completările ulterioare, și vor fi reflectate în cadrul normativ după adoptarea unei legi organice speciale privind CFPI.

Legea privind CFPI va cuprinde prevederi pentru MFC, audit intern și coordonare și armonizare centralizată, și va prezenta modul concret de implementare, rolurile și răspunderea fiecăruia. De asemenea, urmează să se elaboreze și completeze cadrul metodologic necesar.

[Pct.4.3 modificat prin Hot.Guv. nr.108 din 09.02.2009, în vigoare 17.02.2009]

V. CADRUL CONCEPTUAL AL CFPI ÎN MOLDOVA

5.1. Principii generale

Implementarea CFPI este o cheie a succesului și pentru alte reforme în desfășurare și va contribui la combaterea corupției și fraudelor. Modelul CFPI va oferi metode adecvate și transparente în vederea asigurării utilizării mijloacelor publice conform obiectivelor stabilite la toate nivelurile entităților publice în condiții de economie, eficiență și eficacitate.

5.1.1. Implementarea auditului intern va precede dezvoltarea MFC. Experiența acumulată în procesul de implementare a CFPI în alte țări indică faptul că auditul intern se implementează mai ușor și mai repede decît un MFC deplin funcțional. A doua lecție învățată din aceeași experiență este că auditul intern deseori are un rol pur teoretic, dacă conducătorii nu-și dau seama care este adevăratul avantaj al lui. A treia lecție este că misiunile-pilot de audit intern, care se axează pe evaluarea sistemelor existente de control intern, pot oferi contribuții importante procesului de dezvoltare a unui sistem nou de MFC.

În baza acestei experiențe, putem identifica beneficiul evident al axării primelor misiuni-pilot de audit intern asupra identificării proceselor operaționale și evaluării controalelor interne aferente. Auditorii interni vor evalua eficiența instrumentelor și procedurilor, implementate de

conducere, și vor oferi recomandări pentru a îmbunătăți controlul intern și vor contribui la procesul de dezvoltare a gestiunii riscurilor.

5.1.2. La momentul actual funcțiile UCA sînt atribuite Ministerului Finanțelor și sînt realizate de către Direcția de armonizare a sistemului de control financiar public intern (în continuare – DASCFPI).

5.1.3. Pentru implementarea CFPI Republica Moldova va utiliza și va transpune în sistemul actual de control cadrul conceptual acceptat de UE al modelului CFPI, descris în capitolul 3 al prezentei Strategii.

[Pct.5.1 modificat prin Hot.Guv. nr.108 din 09.02.2009, în vigoare 17.02.2009]

5.2. Managementul financiar și controlul (MFC)

Actualmente, în entitățile Republicii Moldova se realizează diverse proceduri de control intern, cu toate că ele nu sînt generalizate de o politică în domeniu. Procedurile de control existente sînt orientate spre respectarea cadrului normativ și nu asigură respectarea principiilor de economicitate și eficacitate. Astfel, organizarea și funcționarea MFC în entitățile publice în Republica Moldova conține puncte slabe ce influențează funcționarea optimă a CFPI, care în termen scurt și mediu vor trebui remediate.

Implementarea MFC va viza, în primul rînd, definirea procedurilor clare de stabilire a obiectivelor la planificarea corespunzătoare a bugetelor, în al doilea rînd, identificarea procesului operațional de producere a serviciilor publice, în același timp optimizînd utilizarea resurselor publice (activele, angajații și fondurile), și în al treilea rînd, pentru asigurarea divizării corespunzătoare a sarcinilor și separării responsabilităților pentru "autorizarea", "contabilizarea" și "verificarea legalității tranzacțiilor".

Pentru a implementa MFC entitățile sectorului public al Moldovei vor utiliza elementele cadrului de control a modelului COSO (model de control intern acceptat internațional), care va permite acestora să administreze mai bine activitățile pentru îndeplinirea obiectivelor sale.

Componentele modelului COSO sînt:

a) existența unui mediu de control favorabil – reprezintă tonul organizației și este o bază pentru disciplina și structura ei, include în sine integritate profesională și valori etice ale conducerii și personalului, dispunere de capacități necesare pentru evaluarea riscurilor, servicii de consultanță și evaluare a performanței care susțin obiectivele controlului intern, asigurarea politicilor profesionale de angajare, instruire, evaluare și promovare a resurselor umane;

b) evaluarea riscului – activitățile entității publice sînt supuse în permanență riscurilor interne și externe care pot împiedica realizarea obiectivelor acesteia. Riscurile vor fi evaluate pentru identificarea riscurilor inacceptabile, și vor fi elaborate politici de gestionare a riscurilor stabilite. Entitățile publice vor crea sisteme de control intern în vederea evitării riscurilor inacceptabile și vor menține la un nivel de toleranță riscurile acceptabile;

c) activitățile de control – reprezintă politici și proceduri de identificare și corectare stabilite pentru soluționarea riscurilor și realizarea obiectivelor entității;

d) informarea și comunicarea – sînt esențiale pentru realizarea tuturor obiectivelor controlului intern, astfel informația corespunzătoare trebuie să fie identificată, colectată și comunicată într-o formă și termene care oferă posibilitatea personalului să-și îndeplinească responsabilitățile. Entitatea publică trebuie să dezvolte un sistem eficient de comunicare internă și externă care să asigure o difuzare rapidă, fluentă și precisă a informațiilor, astfel încît aceasta să ajungă complet și la timp la utilizatori. Totodată, personalul trebuie să primească un mesaj clar din partea conducerii de vîrf cu privire la faptul că responsabilitățile ce țin de control trebuie să fie abordate cu maximă seriozitate;

e) monitorizarea – este un proces care va evalua performanța ansamblului procedurilor de control intern și care va fi exercitat de management prin activități de supervizare continuă și evaluări periodice.

Cadrul normativ necesar implementării va fi asigurat prin Legea privind CFPI, Standardele naționale de control intern, Normele metodologice privind organizarea și exercitarea MFC.

Răspunzător de implementarea MFC în instituțiile publice va fi executorul de buget, însă fiecare persoană în cadrul organizației va deține o oarecare responsabilitate și va contribui la efectuarea controlului intern, care reprezintă o parte explicită sau implicită din sarcinile fiecăruia. Entitățile vor fi responsabile de elaborarea pistelor de audit, care sînt o reprezentare grafică (schema logică) a procesului, completată de descrierea procedurilor de control și luare a deciziilor (liste de verificări, proceduri de consultanță etc.). Astfel de descrieri vor fi elaborate pentru toate procesele (fluxurile) documentare și financiare și vor reflecta procesul de la documentul sau rezultatul final pînă la începutul lui. Pistele de audit sînt instrumente eficiente care permit verificarea continuității procedurilor de control pe tot parcursul proceselor. Ele sînt de mare folos și auditorilor interni.

Pentru a dezvolta și implementa controlul ex-ante, Ministerul Finanțelor va elabora Regulamentul-tip de control ex-ante, iar fiecare minister va elabora un regulament propriu, ținînd cont de specificul activității.

Obiectul controlului ex-ante reprezintă proiectele de operațiuni, care vizează:

- a) angajamente legale și bugetare;
- b) alocarea și repartizarea mijloacelor bugetare;
- c) executarea de plăți din fonduri publice;
- d) efectuarea de încasări în numerar;
- e) vînzarea, concesiunea sau închirierea de bunuri din domeniul privat al statului sau al unităților administrativ teritoriale;
- f) alte tipuri de operațiuni.

În funcție de specificul entității publice, conducătorul acesteia poate decide exercitarea controlului ex-ante și asupra altor tipuri de proiecte de operațiuni decît cele prevăzute anterior.

5.3. Auditul intern

5.3.1. Implementarea funcției de audit intern în sectorul public al Moldovei, prin tranziția de la funcția centralizată de revizie financiară la un audit intern modern are ca scop beneficierea de avantajele funcției acestuia: oferirea de plusvaloare, îmbunătățirea activității operaționale a organizației, contribuirea la realizarea obiectivelor, precum și la o evaluare și gestionare adecvată a riscurilor, estimarea calității managementului și controlului intern în entitățile publice.

5.3.2. Auditul reprezintă procesul prin care se analizează și evaluează, în mod profesional, activitatea entităților publice, utilizînd tehnici și procedee specifice, în scopul obținerii de dovezi, numite probe de audit, pe baza cărora auditorii vor emite într-un document, numit raport de audit, o opinie responsabilă și independentă, precum și recomandări pentru îmbunătățiri ulterioare necesare.

Definirea de mai sus impune cîteva precizări, și anume:

- a) misiunea de audit se derulează pe baza unor standarde naționale, conforme celor internaționale;
- b) auditorii sînt persoane care obțin această calitate în condițiile strict reglementate de legislație;
- c) pentru asigurarea nivelului profesional al auditorilor interni, ei sînt instruiți, testați și certificați;
- d) evaluarea și interpretarea rezultatelor obținute se efectuează în condițiile existenței și luării în considerare a unor criterii de evaluare care au la bază o metodologie unanim acceptată și standardele naționale de audit intern;
- e) procedurile de audit reprezintă ansamblul testelor realizate prin tehnici specifice pe care auditorul le aplică pentru culegerea probelor de audit.

5.3.3. Cadrul normativ necesar implementării va fi asigurat prin Legea privind CFPI, Standardele naționale de audit intern, Codul etic al auditorului intern, Carta de audit intern, Normele metodologice privind activitatea de audit intern și alte instrucțiuni.

Legea privind CFPI reprezintă baza legislativă necesară implementării controlului financiar public intern. Ea definește standardele, metodologia, relațiile și responsabilitățile,

competența Ministerului Finanțelor și a altor autorități în vederea implementării sistemului de control financiar public intern.

Standardele naționale de audit intern (SNAI), conforme cu ISPPA, prezintă baza pentru realizarea activității de audit intern.

SNAI vizează cerințe pentru:

- a) menținerea independenței;
- b) asigurarea competenței profesionale a personalului de audit;
- c) consultarea conducerii în domeniile de risc;
- d) stabilirea scopurilor și planurilor strategice de audit;
- e) îndeplinirea operațiunilor de audit;
- f) evaluarea sistemelor de tehnologii informaționale;
- g) recomandarea metodelor de îmbunătățire a operațiunilor și îmbunătățirea controlului;
- h) monitorizarea ulterioară pentru a asigura implementarea deplină și eficace a recomandărilor;
- i) coordonarea activităților de audit intern cu auditul extern;
- j) implementarea unui sistem care să asigure calitatea auditului;
- k) evaluarea periodică a eficacității practicilor de control intern;
- l) monitorizarea continuă a funcționării practicilor de control intern în întreaga organizație și îmbunătățirea lor.

Codul etic al auditorului intern prezintă principiile fundamentale pentru profesia și practica auditului intern și regulile de conduită ale auditorilor interni.

Carta de audit intern este un regulament de funcționare al structurilor de audit intern, elaborată de către conducătorul unității de audit intern și aprobată de conducătorul entității, în care sînt reglementate independența, responsabilitățile și competențele acestor structuri. Carta de audit intern definește poziția auditorului intern în cadrul entității, autorizează accesul la documentele, bunurile și persoanele relevante îndeplinirii corespunzătoare a misiunilor de audit, definește domeniul activităților de audit intern. Proiectul Cartei de audit intern este elaborat în baza Regulamentului-model de efectuare a auditului intern și este remis DASC-FPI, pentru avizare și comentare.

Alte norme metodologice care prezintă recomandări practice pentru aplicarea în sectorul public a sistemului CFPI.

5.3.4. În cadrul misiunilor de audit intern se vor desfășura diferite tipuri de audit, din punct de vedere al ariei de aplicabilitate:

- a) în cadrul Auditului de sistem se vor evalua sistemele de management și control intern cu scopul de a stabili dacă acestea funcționează economic și eficient;
- b) în cadrul Auditului performanței se efectuează o analiză complexă a activităților/proceselor dintr-o entitate cu scopul evaluării rezultatelor obținute comparativ cu cele propuse sau așteptate în condiții de economicitate și eficiență;
- c) în cadrul Auditului de regularitate se va examina gestionarea fondurilor publice sau patrimoniului public, sub aspectul respectării prevederilor normative, politicilor interne, regulilor procedurale și metodologice aplicabile.

5.3.5. În funcție de obiectivele misiunii de audit, activitățile de audit pot fi de asigurare și de consiliere.

Activitatea de asigurare este o examinare obiectivă efectuată în scopul de a furniza entității o evaluare independentă a proceselor de gestiune a riscurilor, de control sau de management. De exemplu, auditele financiare, operaționale, de conformitate.

Activitatea de consiliere este o activitate în cadrul căreia natura și subiectele auditate sînt convenite în prealabil cu conducătorul entității. Are ca obiective oferirea unui plus de valoare și îmbunătățirea funcționării entității, și conducătorul entității este consultat în acest sens.

5.3.6. Este necesar ca auditorii să fie instruiți pentru a identifica potențiale fraude, nu și de a le investiga. Identificarea fraudei potențiale nu este o sarcină primordială a auditorilor interni. Ei informează direct despre suspiciunile în acest sens conducătorul entității publice auditate.

Auditorii interni nu pot fi implicați în activitățile curente ale entității (de exemplu: ținerea evidenței contabile, controlul preventiv, inspectarea și revizia, inventarierea, achiziții publice etc.).

5.3.7. Cadrul instituțional al auditului intern va fi realizat prin intermediul Serviciului Audit Intern și Control Financiar (SAICF) și unităților de audit intern în cadrul entităților.

Serviciul audit intern și control financiar va îndeplini următoarele funcții de bază:

a) efectuarea misiunilor de audit intern la entitățile care nu dispun de structuri proprii de audit intern;

b) efectuarea misiunilor de audit intern intersectoriale;

c) planificarea anuală și strategică a activității de audit intern;

d) raportarea anuală a activității de audit intern DASCFPI;

e) efectuarea reviziilor financiare.

Pentru a asigura implementarea cu succes a CFPI, la etapa de descentralizare va fi necesară luarea unei decizii privind evoluția auditului centralizat, inclusiv metodele de organizare, amplasare și raportare.

Unitățile de audit intern îndeplinesc următoarele funcții conceptuale:

a) efectuarea misiunilor de audit intern în cadrul entității;

b) planificarea anuală și strategică a activității de audit intern;

c) raportarea anuală către DASCFPI.

5.3.8. În cadrul misiunilor de audit, în funcție de tipul de audit efectuat, se va urmări:

a) examinarea respectării legalității, regularității și conformității operațiunilor, și oferirea recomandărilor pentru asigurarea lor;

b) evaluarea economicității și eficacității, în cadrul entității ori la nivelul unui program/proiect finanțat din fonduri publice și/sau UE a gestionării resurselor financiare, umane și materiale pentru îndeplinirea obiectivelor și obținerea rezultatelor scontate;

c) evaluarea și identificarea neajunsurilor sistemului de MFC, precum și oferirea recomandărilor privind buna lui funcționare;

d) identificarea erorilor, risipei, gestiunii defectuoase și fraudelor, și informarea conducătorului privind existența lor.

[Pct.5.3 modificat prin Hot.Guv. nr.108 din 09.02.2009, în vigoare 17.02.2009]

5.4. Coordonarea și armonizarea centralizată

5.4.1. În Moldova rolul coordonării centralizate îi revine Ministerului Finanțelor, care va asigura controlul și va conduce procesul de implementare. Astfel, instituirea unităților de audit intern în structura instituțiilor publice, numirea și destituirea în/din funcție a șefilor acestor unități se va efectua la propunerea executorilor de buget, cu acceptul ministrului finanțelor, obținut în baza avizului favorabil al DASCFPI. Unitățile de audit intern, SCFR ulterior SAICF, vor raporta anual rezultatele activității lor DASCFPI, care va elabora raportul consolidat privind implementarea controlului financiar public intern și îl va prezenta ministrului finanțelor.

Ministerul Finanțelor va prezenta Guvernului rapoartele consolidate privind implementarea CFPI în sectorul public, va evalua implementarea auditului intern, buneii gestiuni financiare și controlului intern în cadrul entităților publice, va elabora cadrul normativ și metodologic în domeniu. Ministerul Finanțelor va aproba, conform competenței, actele normative și metodologice necesare și este responsabil de armonizarea acestora la nivel național cu cele mai bune practici ale Uniunii Europene și internaționale. Aceste funcții se realizează prin intermediul DASCFPI.

5.4.2. Activitatea de armonizare și coordonare va cuprinde două domenii – MFC și auditul intern. DASCFPI va stabili aranjamente de instruire durabilă a managerilor și viitorilor auditori interni, colaborând cu AAP, va fi responsabilă de certificarea auditorilor interni, va întreprinde măsuri pentru asigurarea suportului metodologic al implementării MFC și susținerea activității unităților de audit intern din cadrul entităților publice și profesiei de auditor public intern.

[Pct.5.4 modificat prin Hot.Guv. nr.108 din 09.02.2009, în vigoare 17.02.2009]

5.5. Consiliul de audit intern

În scopul implementării și supravegherii CFPI, pe lângă Ministerul Finanțelor ca organ consultativ a fost constituit Consiliul de audit intern.

Atribuțiile Consiliului:

- a) avizarea raportului anual consolidat înaintea prezentării la Guvern;
- b) avizarea proiectelor actelor normative în domeniul CFPI;
- c) exprimarea, la propunerea DASCFPI, a opiniei privind funcționarea sistemului CFPI și problemelor în domeniu;
- d) înaintarea propunerilor pentru remedierea acestora.

Consiliul se va întruni semestrial, iar după caz, la solicitarea DASCFPI - în termen de o lună, după înaintarea cererii. Regulamentul de funcționare și componența Consiliului (format din reprezentanți ai Ministerului Finanțelor, SCFR, Curții de Conturi și societății civile) vor fi aprobate de către Ministerul Finanțelor.

În procesul de implementare a CFPI, concomitent cu actualizarea prezentei Strategii, Consiliul de audit intern din cadrul Ministerului Finanțelor se va reorganiza în Consiliul de CFPI de pe lângă Guvern, incluzând în componența sa și reprezentanți ai autorității publice centrale și locale.

[Pct.5.5 modificat prin Hot.Guv. nr.108 din 09.02.2009, în vigoare 17.02.2009]

5.6. Implementarea CFPI în autoritățile administrației publice locale

Legea nr.436-XVI din 28 decembrie 2006 privind administrația publică locală (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, nr.32-35, art.116) stipulează cerințe pentru efectuarea auditului intern în cadrul autorităților administrației publice locale. Realizarea auditului intern în autoritățile administrației publice locale se va efectua prin intermediul structurilor desconcentrate ale SAICF și unităților de audit intern create cu acceptul ministrului finanțelor în limita statelor de personal existente. MFC va fi implementat respectiv la nivel raional și ulterior în primării.

[Pct.5.6 modificat prin Hot.Guv. nr.108 din 09.02.2009, în vigoare 17.02.2009]

VI. AUDITUL EXTERN

Organul suprem de control financiar de stat în Moldova este CC. CC este membru a INTOSAI, are independență organizatorică și funcțională, buget propriu, care este prevăzut distinct în bugetul de stat. CC decide, în mod autonom, asupra programului său de activitate. CC în activitatea de control financiar extern se bazează pe principiile de legalitate, responsabilitate, integritate, obiectivitate și independență, competență, rigurozitate, perseverență, expunere clară a faptelor și transparență. CC prezintă anual Parlamentului un raport asupra modului de gestionare a resurselor financiare publice. Hotărârile CC, adoptate în baza controalelor, se publică în Monitorul Oficial al RM.

În cadrul Planului de Acțiuni Republica Moldova - Uniunea Europeană, Moldova își asumă obligația să creeze o instituție supremă de audit, care la efectuarea controlului extern și auditului finanțelor publice se va conforma standardelor UE și internaționale. În scopul realizării sarcinilor, CC a elaborat planul de dezvoltare strategică prin realizarea căruia se urmăresc următoarele obiective: consolidarea instituțională a CC ca organ suprem de audit, asigurarea profesionalismului, dezvoltarea personalului, obținerea unui impact mai mare al activității, inclusiv: armonizarea cadrului legal cu cele mai bune practici ale UE, dotarea cu resurse adecvate, crearea capacităților sporite de efectuare a auditelor performanței, analizând economia și eficacitatea.

Funcția de audit extern va fi realizată de către CC care va fi responsabilă pentru exprimarea opiniei față de prezentarea rapoartelor financiare publicate de către Guvern. Pentru exprimarea opiniei de audit vis-a-vis de prezentarea obiectivă a rapoartelor financiare, CC va aprecia caracterul adecvat al controalelor interne și va evalua nivelul respectării legislației în vigoare, utilizând în acest sens rapoartele de audit intern.

VII. IMPLEMENTAREA ȘI MONITORIZAREA STRATEGIEI

7.1. Managementul schimbărilor

7.1.1. Pentru implementarea CFPI, în perioada anilor 2006-2007 au fost deja întreprinse acțiuni, care au contribuit la realizarea reformei, inclusiv:

- a) includerea, în diverse programe și strategii ale Guvernului a măsurilor în acest domeniu;
- b) aprobarea prin Hotărârea Guvernului nr.1143 din 4 octombrie 2006 a Concepției sistemului de control intern și audit intern în sectorul public (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2006, nr.174-177, art.1343);
- c) instituirea Direcției centrale de armonizare a sistemului de control intern și audit intern în cadrul SCFR;
- d) instruirea personalului SCFR în domeniul auditului intern;
- e) asigurarea, prin intermediul AAP, a mecanismelor de instruire și perfecționare a personalului din sectorul public implicat în implementarea CFPI, cooperarea SCFR cu AAP în acest domeniu;
- f) mediatizarea reformei;
- g) asistența în implementare, acordată prin intermediul proiectului Managementul finanțelor publice.

7.1.2. Pornind pe drumul reformei este important să se acorde o atenție deosebită nu doar cadrului legal și instituțional, dar și factorului uman și impactului schimbărilor asupra personalului. Astfel mentalitatea, etica și cultura personalului ce activează în sectorul public trebuie schimbate. Urmează să se realizeze debarasarea de vechile stereotipe privind percepția controlului ca "controlori ce pedepsesc" și crearea unei viziuni noi asupra controlului ca un sistem complex de proceduri în entități, iar atitudinea față de gestiunea finanțelor și bunurilor publice urmează a fi orientată spre crearea unui spirit "gospodăros". De aceea implementarea CFPI va necesita schimbări majore în cultura răspunderii în sectorul public. Vor fi necesare următoarele schimbări în mentalitatea conducătorilor și angajaților entităților:

organizarea controlului ține de responsabilitatea fiecărui conducător, iar controlul ex-ante trebuie să prevaleze asupra celui ex-post;

efectuarea procedurilor de control intern este responsabilitatea fiecărui angajat;

controalele financiare și de conformitate reprezintă doar o parte din controalele necesare pentru a menține sub control eficiența proceselor;

auditul intern este la dispoziția conducerii instituției, care trebuie să-l utilizeze ca pe un instrument de management;

etica promovată și mediul intern favorabil contribuie la eficiența generală a entității;

asigurarea unui sistem de raportare și informare de la nivelurile ierarhice inferioare la cele superioare și invers este importantă pentru organizarea controlului intern.

7.2. Scenarii de implementare

7.2.1. Practica elaborării strategiilor guvernamentale în Moldova necesită analiza diferitelor scenarii de implementare, pentru a alege scenariul cel mai potrivit în vederea atingerii obiectivelor într-un mod economic și eficient.

Implementarea noului sistem este posibilă în două scenarii diferite din punct de vedere procedural.

Primul scenariu este descentralizarea imediată și prevede implementarea simultană și unitară în toate entitățile sectorului public atât a auditului intern, cât și a cerințelor pentru MFC.

Al doilea scenariu prevede, la prima etapă, implementarea auditului intern centralizat, ghidarea și asistarea direcțiilor de audit intern existente, precum și pionieratul Ministerului Finanțelor în implementarea MFC, iar la a doua etapă, descentralizarea AI și răspîndirea treptată a MFC în tot sectorul public.

7.2.2. Descentralizarea imediată

Odată cu aprobarea cadrului legislativ privind CFPI se trece la implementarea funcțiilor de MFC și AI în toate entitățile sectorului public.

Puncte tari:

- a) auditorii interni vor activa în cadrul entităților, avînd posibilitatea de a cunoaște mai bine activitatea entității auditate;
- b) încrederea ridicată a conducătorilor în auditori.

Puncte slabe:

- a) majorarea statelor;
- b) costul ridicat privind organizarea unităților de audit intern și întreținerea lor;
- c) lipsa specialiștilor calificați;
- d) lipsa posibilităților de instruire.

Oportunități:

dorința conducătorilor de a dispune în entitate de o unitate de audit intern propriu.

Riscuri:

- a) neasigurarea legăturii continue și directe dintre auditori și UCA;
- b) izolarea auditorilor;
- c) lezarea independenței auditorului intern;
- d) lipsa mijloacelor financiare bugetare în anul 2008 prevăzute pentru descentralizare;
- e) formalitatea funcțiilor MFC și auditului intern.

7.2.3. Descentralizarea treptată a auditului intern:

Odată cu aprobarea prezentei Strategii începe implementarea funcțiilor CFPI în sectorul public.

La prima etapă funcția de audit intern este asigurată centralizat prin reorganizarea SCFR în SAICF și, paralel, consolidarea capacităților unităților de audit intern existente, care sînt considerate pilot. MFC va fi implementat, inițial, în regim-pilot, în cadrul Ministerului Finanțelor, care va servi un exemplu practic și va oferi experiența sa la introducerea ulterioară a MFC în tot sectorul public.

La etapa a doua se prevede descentralizarea treptată a auditului intern prin instituirea unităților de audit intern în entitățile care vor avea capacități pentru aceasta, în condițiile prevăzute conform legislației. Învățînd din experiența implementării MFC în Ministerul Finanțelor, metodologia MFC va fi îmbunătățită și pusă în vigoare pentru introducerea obligatorie în întreg sectorul public.

Puncte tari:

- a) instruirea la prima etapă va fi organizată, ținînd cont de faptul că auditorii interni vor fi instruiți centralizat;
- b) auditorii interni vor avea suficientă independență;
- c) educarea treptată a încrederii conducătorilor în auditori;
- d) conformitatea cu cele mai bune practici;
- e) posibilitatea de a supraveghea implementarea la orice etapă de către UCA, pentru a minimiza eventualele riscuri.

Puncte slabe:

- a) cheltuieli suplimentare la etapa a doua;
- b) reorganizări frecvente.

Oportunități:

- a) MFC implementat ulterior testării de către auditul intern;
- b) capacitatea conducătorilor de a distinge funcțiile sistemului cultivate în timp de către UCA;
- c) experiența acumulată în cadrul SAICF va fi transferată la direcțiile de audit;
- d) acceptarea componentelor sistemului CFPI de întreg sectorul public după manifestarea sa în timp.

Riscuri:

- a) insuficiența mijloacelor financiare pentru descentralizarea parțială a auditului intern în anii 2009 și 2010;
- b) majorarea statelor la etapa a doua.

7.2.4. Analizând scenariile prezentate, se concluzionează că scenariul doi, prezintă cele mai puține puncte slabe, iar riscurile par a fi gestionabile în condițiile actuale ale Republicii Moldova. Ținând cont de cele menționate au fost elaborate, conform scenariului doi, principiile strategice, prezentate mai jos, care țin cont de neajunsurile menționate și caută să minimalizeze riscurile identificate. În ceea ce privește metodologia de implementare, se pune accent pe ridicarea conștientizării și necesitatea de a efectua activități-pilot înainte de a introduce modificări substanțiale în cadrul legal.

La implementarea noului sistem se va ține cont de punctele tari descrise și se vor întreprinde măsuri în vederea remedierii punctelor slabe nominalizate, ținând cont de riscurile asociate.

[Pct.7.2 modificat prin Hot.Guv. nr.108 din 09.02.2009, în vigoare 17.02.2009]

7.3. Etapele implementării

7.3.1. Implementarea noului sistem poate fi structurată în trei etape:

Prima etapă (anul 2006-2007). Pe parcursul acestei etape au fost elaborate documentele conceptuale și strategice. A fost asigurat minimumul cadrului normativ necesar implementării. Pentru a asigura îndeplinirea funcțiilor ce îi revin UCA, a fost instituită o direcție distinctă în componența SCFR. SCFR a fost investit cu funcțiile necesare demarării reformei și este responsabil de asigurarea premiselor necesare pentru implementare, în paralel cu păstrarea, la această etapă, a funcției de inspecție financiară. SCFR, în comun cu Academia de Administrare Publică pe lângă Președintele Republicii Moldova, a elaborat și realizat diverse seminare de mediatizare și module. Concomitent, în cadrul SCFR, au fost elaborate și realizate programe de instruire în domeniul auditului intern pentru personalul său. Au fost demarate primele misiuni-pilot de audit intern, în cadrul cărora va fi testat proiectul metodologiei de desfășurare a misiunilor auditului intern.

Etapa a doua (anul 2008). La această etapă va fi elaborat și parțial finalizat cadrul legislativ și normativ. Vor fi elaborate și aprobate normele și ghidurile metodologice. Vor fi testate procedurile de control existente în Ministerul Finanțelor, Ministerul Protecției Sociale, Familiei și Copilului și Casa Națională de Asigurări Sociale.

Implementarea auditului intern se va efectua în următorul mod:

În anul 2008 instituțiile/autoritățile publice vor fi supuse auditului intern prin intermediul structurilor proprii de audit intern existente sau la acceptul/solicitarea instituțiilor/autorităților publice - prin intermediul SCFR, astfel, la această etapă, auditul intern va purta un caracter opțional.

SCFR, în limitele statelor de personal aprobate, va fi reorganizat, pînă la 1 ianuarie 2009, în SAICF. SCFR va continua funcția de revizie financiară și va efectua misiuni de audit intern. Concomitent, pe tot parcursul etapei respective, unitățile de audit intern, vor fi ghidate și asistate de DASCFPI, iar în vederea consolidării capacităților acestora, vor raporta anual și vor coordona activitatea lor cu DASCFPI.

Instituirea unităților de audit intern în structura entităților publice se va efectua numai cu avizul favorabil al ministrului finanțelor. În cadrul legislativ vor fi introduse prevederi privind modul de instituire a unităților de audit intern.

Implementarea MFC va fi efectuată în modul următor:

În prima jumătate a anului 2008, implementarea MFC (proiectul de standarde și metodologia de implementare) va fi focalizată asupra Ministerului Finanțelor, Ministerului Protecției Sociale, Familiei și Copilului și Casei Naționale de Asigurări Sociale care, în regim-pilot, vor difuza, prin intermediul paginii web etc., experiența sa celorlalte ministere și autorități publice. Ulterior MFC va fi implementat treptat și în alte autorități-pilot.

Pe parcursul anului 2008 va fi elaborat proiectul legii privind controlul financiar public intern, care va completa principiile de bază ale CFPI, expuse în Legea privind sistemul bugetar și procesul bugetar. Legea CFPI va reglementa modul de organizare și funcționare a auditului intern, MFC, coordonării centralizate și inspecției.

Anume în această lege vor fi specificate rolurile, funcțiile și răspunderea pentru efectuarea controlului ex-ante, ex-post, autorizare, evidență contabilă etc.

Etapa a treia (anul 2009). Activitatea instituțiilor/autorităților publice va fi supusă periodic auditului intern, care va fi efectuat prin intermediul SAICF sau structurilor de audit intern înstitute în instituțiile/autoritățile publice, conform prevederilor Legii CFPI. Gradul descentralizării funcției de audit intern în sectorul public va fi stabilit după evaluarea și obținerea rezultatelor activităților realizate în cadrul etapei a doua.

La această etapă, o atenție deosebită, va fi acordată implementării MFC, care va necesita ghidare și asistență, pentru a fi implementat cu succes în entități. Accentul de bază se va pune pe implementarea MFC în cadrul autorităților publice centrale și treptat răspîndirea în autoritățile publice locale. Revizia financiară va fi efectuată de SAICF.

7.3.2. Coordonarea și monitorizarea acestui proces la toate etapele va fi realizată de DASCFPI.

Decizia de a institui un organ central de audit intern, ce va oferi servicii de audit intern pentru entitățile care dispun de capacități financiare și de altă natură limitate, se bazează pe conceptul de economie a surselor bugetare și analizei cost/beneficiu. Pentru astfel de instituții, care nu dispun de propria unitate de audit intern și pentru care nu este eficient de a include în statele de personal o secție de audit intern, soluția este de a beneficia de serviciile de audit intern oferite de SAICF.

În acest caz specific, trebuie prevăzute condițiile necesare de raportare pentru a păstra scopul și a respecta standardele profesionale de audit intern, și anume, de a informa conducerea entităților despre constatările obținute și a le oferi recomandări privind modalitățile de sporire a legalității și eficienței.

Luînd în considerare probabilitatea unei insuficiențe de auditori înalt calificați, DASCFPI trebuie să dezvolte un cadru de auditori de o calificare înaltă, specializați în astfel de domenii înguste, cum ar fi auditul tehnologiilor informaționale și eșantionarea statistică.

În domeniul răspunderii manageriale modelul unic acceptat este MFC, de aceea, logic, implementarea trebuie începută de la Ministerul Finanțelor, care este cea mai interesată și potrivită autoritate pentru a servi drept exemplu în implementarea controlului intern.

[Pct.7.3 modificat prin Hot.Guv. nr.108 din 09.02.2009, în vigoare 17.02.2009]

7.4. Monitorizarea Strategiei

Prezenta Strategie va fi monitorizată de Ministerul Finanțelor, căruia autoritățile/instituțiile nominalizate în planul de acțiuni vor raporta trimestrial și anual rezultatele privind implementarea. Ministerul Finanțelor va elabora și va înainta Guvernului propuneri privind modul concret de raportare. Ministerul Finanțelor va elabora rapoartele consolidate, le va prezenta Consiliului de audit intern spre avizare și va informa Guvernul. Astfel, Consiliul de audit intern va deține un rol important în monitorizarea prezentei Strategii.

VIII. CONCLUZII

În scopul realizării obiectivelor în corespundere cu planul de acțiuni din anexa nr.1, Ministerul Finanțelor va înainta propuneri pentru asigurarea cadrului legal, necesar implementării, va elabora și va aproba, conform competenței, actele normative și metodologice, va consolida capacitățile instituționale în acest domeniu și va oferi suportul necesar pentru implementarea CFPI părților implicate.

Implementarea CFPI va fi realizată prin intermediul Proiectului "Managementul Finanțelor Publice" în vederea îmbunătățirii calității managementului în sectorul public și alinierii Republicii Moldova la cele mai bune practici în domeniu.

8.1. Analiza cost-beneficiu

Ca parte a prezentei Strategii, analiza cost-beneficiu este inclusă în structura acesteia și va fi parte a procesului permanent de monitorizare, după cum este descris mai jos.

Dacă se va asigura o bună gestionare, CFPI va putea fi implementat fără a genera costuri suplimentare pentru recrutarea resurselor adiționale. Resursele necesare pentru executarea răspunderii manageriale vor fi transferate de la unitățile de control extern, care își vor limita treptat activitatea doar la cele mai riscante domenii, iar auditorii interni sînt de obicei foștii inspectori financiari, care au fost recalificați în auditori interni.

Instruirea implică costuri semnificative. Chiar dacă în mare parte aceste costuri vor fi acoperite de donatorii internaționali, procesul de instruire generează costuri suplimentare ce țin de absențele în timpul sesiunilor de instruire și modificările inițiate de schimbarea fișelor de post. Aceste costuri pot fi menținute la un nivel acceptabil, ca parte integrantă a reformei administrative generale.

Experiența noilor state-membre, care au aderat recent la UE, arată că nivelul menționat mai sus privind costurile nu a fost atins din cauza perioadei prea scurte de tranziție, dotarea prematură cu personal neexperimentat și un volum de lucru insuficient la etapa de implementare. Ca parte a elementelor obligatorii ale CFPI, analiza volumului de lucru și analiza cost-beneficiu trebuie realizate înainte de contractarea personalului pentru noile funcții de control, iar un raport al progreselor înregistrate în procesul de evaluare va fi inclus în prezenta Strategie, cînd va fi actualizată pentru prima dată la finele anului 2008.

8.2. Îmbunătățirea calității activităților publice ca un beneficiu general

Data fiind tendința generală de majorare a așteptărilor față de activitatea sectorului public și resursele bugetare limitate a apărut necesitatea sporirii eficienței. Unica modalitate de a realiza aceasta este de a introduce auditul intern și răspunderea managerială pentru un bun management și control în entități. Astfel, sporirea eficienței în utilizarea resurselor publice va aduce un beneficiu general pentru stat și societate.

Anexă
la Strategia de dezvoltare a
controlului financiar public intern

PLANUL DE ACȚIUNI privind implementarea Strategiei de dezvoltare a controlului financiar public intern

Nr. d/o	Denumirea acțiunilor	Termenul de realizare	Instituția responsabilă	Parteneri la implementare
1	2	3	4	5
I. Cadrul legal				
1.	Elaborarea Standardelor naționale de audit intern	Ianuarie 2008	Serviciul control financiar și revizie	Ministerul Finanțelor
2.	Elaborarea Codului etic al auditorului intern	Februarie 2008	Serviciul control financiar și revizie	Ministerul Finanțelor
3.	Elaborarea Cartei de audit intern	Februarie 2008	Serviciul control financiar și revizie	Ministerul Finanțelor
4.	Prezentarea la Guvern a propunerilor de modificare a Legii privind sistemul bugetar și procesul bugetar pentru a introduce titlul „Controlul financiar public intern”	Martie 2008	Serviciul control financiar și revizie	Ministerul Finanțelor, Curtea de Conturi, ministerele, alte autorități administrative centrale, autoritățile administrației publice locale
5.	Elaborarea și prezentarea la Guvern a proiectului legii privind Controlul financiar public intern	Decembrie 2008	Direcția de armonizare a sistemului de control financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor	Ministerul Finanțelor, Curtea de Conturi, ministerele, alte autorități administrative centrale, autoritățile administrației publice locale

6.	Elaborarea Normelor metodologice privind activitatea de audit intern public	Septembrie 2008	Direcția de armonizare a sistemului de control financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor	Autoritățile publice
7.	Elaborarea și prezentarea la Guvern a proiectului hotărârii Guvernului privind reorganizarea Serviciului control financiar și revizie în Serviciului central de audit intern	Octombrie 2008	Serviciul control financiar și revizie	Ministerul Finanțelor
8.	Elaborarea Standardelor naționale de management financiar și control în sectorul public	Martie 2009	Direcția de armonizare a sistemului de control financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor	Autoritățile publice
9.	Elaborarea manualelor de audit intern	Decembrie 2008	Direcția de armonizare a sistemului de control financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor	Autoritățile publice
10.	Elaborarea Normelor metodologice privind organizarea și exercitarea managementului financiar și controlului în sectorul public	Martie 2009	Direcția de armonizare a sistemului de control financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor	Autoritățile publice
11.	Perfecționarea cadrului normativ și metodologic elaborat	Ianuarie 2009- decembrie 2009	Direcția de armonizare a sistemului de control financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor	Autoritățile publice
II. Cadrul instituțional				
12.	Efectuarea misiunilor de audit intern la acceptul/solicitarea entităților	Decembrie 2007- decembrie 2008	Serviciul control financiar și revizie	Autoritățile publice
13.	Pilotarea implementării MFC în Ministerul Finanțelor, Ministerul Protecției Sociale, Familiei și Copilului și Casa Națională de Asigurări Sociale	Ianuarie 2008- decembrie 2008	Serviciul control financiar și revizie, Direcția de armonizare a sistemului de control financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor	Ministerul Finanțelor, ministerele, Ministerul Protecției Sociale, Familiei și Copilului și Casa Națională de Asigurări Sociale
14.	Pilotarea și asistarea unităților de audit intern existente	Ianuarie 2008- ianuarie 2009	Serviciul control financiar și revizie, Direcția de armonizare a sistemului de control financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor	Ministerul Finanțelor, Casa Națională de Asigurări Sociale, Compania Națională de Asigurări în Medicină, Ministerul Afacerilor Interne, alte autorități administrative centrale
15.	Efectuarea auditului intern prin intermediul SAICF și unităților de audit intern instituite	Ianuarie 2009- decembrie 2009	Serviciul audit intern și control financiar, autoritățile publice	Autoritățile publice
16.	Implementarea MFC în organele administrației publice centrale și locale în conformitate cu prevederile Legii CFPI	Decembrie 2009	Ministerele, alte autorități administrative centrale, autoritățile administrației publice locale	Ministerul Finanțelor
17.	Crearea unităților de audit intern în alte ministere și autorități ale	Septembrie 2009- ianuarie 2010	Autoritățile publice	Ministerul Finanțelor

	administrației publice centrale și locale în conformitate cu prevederile Legii CFPI			
III. Cadrul instructiv și de dezvoltare profesională				
18.	Instruirea personalului Serviciului control financiar și revizie	Decembrie 2007-decembrie 2008	Serviciul control financiar și revizie, Direcția de armonizare a sistemului de control financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor	Autoritățile publice
19.	Realizarea seminarelor de mediatizare cu conducătorii ministerelor, altor organe ale administrației publice centrale și locale	Decembrie 2007-decembrie 2009	Serviciul control financiar și revizie, Direcția de armonizare a sistemului de control financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor	Autoritățile publice
20.	Realizarea modulelor privind managementul financiar și controlul intern pentru conducători și modulelor de audit intern pentru auditori	Ianuarie 2008-decembrie 2009	Serviciul control financiar și revizie, Direcția de armonizare a sistemului de control financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor	Ministerele, alte autorități administrative centrale
21.	Elaborarea și realizarea programelor de instruire și dezvoltare profesională în vederea certificării conform standardelor internaționale a auditorilor interni	Iunie 2008-decembrie 2009	Direcția de armonizare a sistemului de control financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor	Autoritățile publice

[Anexa modificată prin Hot.Guv. nr.108 din 09.02.2009, în vigoare 17.02.2009]

Hotărârile Guvernului

74/29.01.2008 Hotărîre cu privire la aprobarea Strategiei de dezvoltare a controlului financiar public intern
//Monitorul Oficial 28-29/147, 08.02.2008