

Studiu comparativ cu privire la organizarea auditului public intern în Albania și România

Drd. Nensi XHANI,

*Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,
Universitatea din Craiova, România,
e-mail: xhaninensi@gmail.com*

Prof. univ. dr. Marioara AVRAM,

*Facultatea de Economie și Administrarea Afacerilor,
Universitatea din Craiova, România,
e-mail: marioaraavram@yahoo.com*

Ilir MEÇE,

*Direcția Audit Intern, Ministerul Finanțelor și Economiei,
Albania, e-mail: Ilir.Mece@financa.gov.al*

Latif ÇELA,

*Direcția Audit Intern, Ministerul Finanțelor și Economiei,
Albania, e-mail: Latif.Cela@financa.gov.al*

Rezumat

Procesul de audit a progresat și s-a perfecționat odată cu dezvoltarea economică și politică a fiecărei țări, ca răspuns la provocările societății și ale politicii din fiecare țară, dar și ca urmare a efectului schimbărilor la nivel global. Scopul lucrării este de a analiza dezvoltarea conceptului de audit și de a studia principalii factori care influențează legislația de audit intern din Albania și România. Cercetarea a urmărit să evidențieze unele aspecte teoretice despre modul în care s-a născut auditul intern în Albania și în România, apoi să ofere o imagine generală a diferențelor și similitudinilor celor două legislații privind auditul public intern. Studiul comparativ detaliat al legislațiilor ambelor țări a concluzionat că legislația Albaniei trebuie revizuită, deoarece există unele aspecte care nu sunt acoperite integral de lege. Eforturile pentru îmbunătățirea activității de audit intern sunt numeroase, însă mai este încă mult de făcut. Deși România are o lege în auditul public intern mai completă și detaliată, ambele state au nevoie să consolideze aplicarea legislației. Pentru o utilizare rezonabilă a fondurilor publice, autorii propun impunerea unor mecanisme sau proceduri „restrictive”, „blocante” pentru entitățile care nu respectă prevederile legale privind auditul intern.

Cuvinte-cheie: *audit intern, control, cadrul legal, unități publice*

Clasificare JEL: *H83, M42, M48*

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Xhani, N., Avram, M., Meçe, I., Çela, L. (2019), Comparative Study on the Organization of Internal Public Audit in Albania and Romania, Audit Financiar, vol. XVII, no. 3(155)/2019, pp. 473-485, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/155/017

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2019/155/017>

Data primirii articolului: 19.05.2019

Data revizuirii: 27.05.2019

Data acceptării: 5.06.2019

Introducere

Într-o lume care este în evoluție și în continuă transformare, un loc important îl reprezintă utilizarea fondurilor publice. Schimbările economice, sociale și politice din ultimele decenii au crescut gradul de conștientizare a populației cu privire la activitatea economică exercitată de instituțiile publice. Auditul intern a devenit acum o profesie puternică, un instrument care adaugă valoare în ceea ce privește utilizarea eficientă a fondurilor publice. Promovarea responsabilității, pentru a asigura o utilizare corectă a fondurilor publice, necesită un cadru legal în domeniul activității de audit intern. Dispozițiile legale reprezintă elementul principal care permite funcționarea statului de drept. Lipsa sau nerespectarea prevederilor legale privind exercitarea activității de audit intern are consecințe grave în activitatea instituțiilor publice și în buna gestionare a fondurilor publice.

Scopul lucrării este de a dezvolta conceptul de audit intern și de a studia principalii factori care au influențat legislația privind organizarea și desfășurarea auditului intern din Albania și România. În acest studiu sunt precizate repere teoretice privind evoluția dezvoltării procesului auditului intern în sectorul public, urmate de o analiză detaliată cu privire la asemănările și diferențele privind reglementările legale în domeniul auditului intern în Albania (țara candidată pentru UE) și în România (stat UE). Atât în România, cât și în Albania, orice instituție publică, regiile autonome și societățile comerciale cu capital de stat sunt supuse activității de audit intern.

MacRae și Van Gils (2014, p. 18) au examinat situația sectorului public din întreaga lume în ceea ce privește elementele necesare pentru a stabili o activitate eficientă de audit intern și au observat că mediul de reglementare extern poate avea impact asupra capacității activității de audit intern. Eșantionul a fost format din aproximativ 13.500 de răspunsuri de la auditorii interni și alți practicanți din 107 țări. Pe baza chestionarului sponsorizat de Institutul Auditorilor Interni (IIA), rezultatele empirice arată că mai mult de 3/4 dintre respondenții din sectorul public (77%) au indicat că auditul intern a fost impus prin lege sau reglementare în jurisdicțiile unde se aflau organizațiile lor. Cel mai mare procent de respondenți cu mandate juridice a fost din Europa – Asia Centrală (92%), iar cel mai mic în Statele Unite și Canada (66%), urmată îndeaproape de regiunile din Orientul Mijlociu și Asia-Pacific. Chiar și în cazul

nostru, ambele state pe care le vom analiza au elaborat și aprobat reglementări legale privind auditul intern.

În ceea ce privește articolele și cercetările privind exercitarea activității de audit public intern, menționăm că în literatura de specialitate din România sunt numeroase cercetări empirice în acest domeniu. Avram ș.a. (2014) au monitorizat cheltuielile de cercetare și dezvoltare ale sectorului guvernamental, privat și academic în România și au concluzionat că guvernul contribuie cu peste 50% la costurile totale pentru cercetare și dezvoltare. În Albania, cercetarea științifică privind auditul intern este incipientă. Prin intermediul acestei lucrări, noi intenționăm să completăm literatura de specialitate care există în perioada actuală cu studii în domeniul auditului intern, oferind sugestii concrete pentru îmbunătățirea legislației și a valorii auditului în baza opiniilor care decurg din acest studiu. De asemenea, această lucrare poate servi guvernului, politicienilor, conducătorii instituțiilor publice și părților interesate pentru îmbunătățirea cadrului legal al auditului intern.

1. Revizuirea literaturii de specialitate

Pentru a oferi contribuabililor garanția că guvernul utilizează fondurile publice în conformitate cu principiile bunei gestiuni financiare este necesar un sistem de control financiar intern public adecvat și eficient. Controlul financiar intern public se bazează pe trei piloni:

- responsabilitatea managerială,
- auditul intern funcțional independent,
- unitatea centrală de armonizare pentru elaborarea metodologiilor și standardelor privind primii doi piloni.

În cea mai mare parte a istoriei sale, auditul intern a servit ca o procedură administrativă simplă, constând în principal în verificarea documentelor, contabilizarea activelor și raportarea evenimentelor trecute în activitățile diferitelor entități. În ultima vreme, o combinație de forțe a dus la o revoluție liniștită în profesie (Van Gansberghe, 2005, p. 69). Conform Cadrelui Internațional de Practici Profesionale IIA, auditul intern este definit ca o activitate independentă de asigurare obiectivă și de consiliere, destinată să adauge valoare și să îmbunătățească operațiunile unei organizații. Astfel, orice organizație, în îndeplinirea

obiectivelor sale, este ajutată printr-o abordare sistematică și metodică care evaluează și îmbunătățește eficacitatea proceselor de management al riscului, control și guvernantă.

Auditul public intern se află într-un proces intens de dezvoltare și evoluție, concentrându-se nu numai pe descoperirea neregulilor și a încălcărilor, ci mai ales pe perfecționarea și optimizarea proceselor în instituțiile publice (Dumitrescu, 2015, p. 351). Auditul intern reprezintă un schimb de idei care conduce la îmbogățirea informațiilor disponibile, iar managementul obține asigurări rezonabile pentru atingerea tuturor obiectivelor stabilite (Avram, 2011, p. 4).

Importanța, locul și vizibilitatea auditului intern în cadrul organizației nu sunt un dat, ci reprezintă rezultatul unei munci dedicate, profesionale și obiective, derulate an după an (Stanciu & Seria, 2019, p. 272). Calitatea bunelor practici este determinată de măsura în care auditorii interni anticipează în mod corect evoluția riscurilor și cerințelor comitetului de audit și managementului, concentrându-și atenția pe ariile cele mai expuse la risc și oferind recomandări pentru îmbunătățirea proceselor și atingerea obiectivelor strategice. În munca auditorilor interni prioritară rămâne evaluarea riscurilor și a controlului intern (Fülöp & Szekely, 2017, p. 449).

Fiecare sistem de control intern trebuie să fie monitorizat ca un proces liniar, dacă trebuie să rămână eficient. Monitorizarea este, de obicei, un proces continuu, ca și funcția de audit intern, care verifică în mod permanent toate domeniile afacerii (Trenerry, 1999, p. 14). Controlul intern contribuie pe termen lung nu doar la realizarea dezideratelor managementului, ci și la asigurarea prestigiului și longevității entității, întrucât o ajută să fie într-o permanentă modernizare dată de implementarea unor sisteme și concepte care să corespundă timpurilor noi, îndepărtând entitatea de concepții precum: „las că merge și așa” (Dragomir ș.a., 2016, p. 502).

Buna guvernare în cadrul unei organizații reduce riscurile, crește performanța, deschide calea pentru piețele financiare, dezvoltă capacitatea de marketing pentru bunuri și servicii, îmbunătățește managementul și arată transparență și responsabilitate socială (Troiu, 2018, p. 706). O cultură organizațională solidă și un cadru juridic mai riguros cu privire la aspecte de guvernare vor putea îmbunătăți performanțele instituțiilor publice, vor spori eficiența lor în combaterea corupției, dar și în adoptarea unui comportament anti-corupție

(Carataș și Spătariu, 2018, p. 569). Jones ș.a. (2017) au realizat un studiu privind aspectele multidimensionale ale schimbării organizaționale ale funcției de audit intern în opt organizații specifice, utilizând noul cadru de schimbare organizațională pe două nivele. Rezultatele cercetării demonstrează că schimbarea poate fi evolutivă, episodică, continuă și/sau teleologică, iar oamenii, organismele și organizațiile care sunt subiectul acestor schimbări vor reacționa sau vor răspunde la această schimbare într-o multitudine de moduri.

Dezvoltarea tehnologiei informației este unul dintre factorii care contribuie la evoluția procesului de audit intern, însă auditorii interni nu au o pregătire corespunzătoare pentru a dezvolta audituri în domeniul IT. Potrivit lui Stanciu și Seria (2019, p. 272), buna stăpânire a tehnicilor și tehnologiilor informatice aduce eficiență, calitate superioară muncii auditorilor interni și, în consecință, opinii bine fundamentate și recomandări solide. Un audit public intern performant, creator de valoare nu poate fi realizat decât cu profesioniști cu experiență și o largă înțelegere și deschidere către elementele de noutate în profesie și o cunoaștere profundă a sectorului administrației publice (Stanciu, 2018, p. 551). Este important să se identifice și să se studieze posibilitatea stabilirii unui model pentru dimensionarea compartimentelor de audit intern în entitățile publice, pentru a stabili corect și în mod eficient numărul auditorilor interni în sectorul public (Dascălu, 2016, p. 649). Auditul trebuie să se concentreze pe evaluarea capacității manageriale în vederea atingerii obiectivelor organizaționale, pentru a determina măsura în care deciziile manageriale sunt adecvate, și modul în care acestea sunt realizate (Imbrescu și Peța, 2017, p. 574).

Stanciu (2018, p. 551) a concluzionat că starea auditului public intern din România necesită în continuare îmbunătățiri semnificative pentru a se consolida rolul și crește vizibilitatea. Auditul public intern are o istorie scurtă în România și percepția managerilor publici asupra rolului auditorilor este în multe cazuri greșită. Drept dovadă este neconformarea la prevederile Legii 672/2002 care, la art. 9 lit. a, obligă conducătorii entităților publice să organizeze activitatea de audit în entitate sau acolo unde activitatea este organizată, interzice folosirea auditorilor în alte activități din organizație (cu excepția auditului); majoritatea conducătorilor din sectorul public se conformează doar la nivel formal și, în practică, utilizează auditorii interni

pentru alte activități organizaționale (Macarie și Moldovan, 2018, p. 283). Mai mult decât atât, potrivit lui Drăgan (2018, p. 110), indiferent de modul în care este tratat subiectul, auditorii interni trebuie să aibă curajul să abordeze aspecte care sunt departe de a fi considerate delicate sau dificil de abordat. Este de preferat ca subiectul abordat în cadrul misiunilor de audit intern să depășească, într-un sens constructiv pentru organizație, cerințele impuse de Legea 672/2002, privind auditul public intern, art. 3, (2), „Sfera auditului public intern”. În opinia lui, prevederile art. 3, par. 2 din legea menționată mai sus nu poate fi interpretată restrictiv.

În Albania apare necesitatea unor specialiști policalificați atât în domeniul contabilitate, cât și cu abilități multidisciplinare, care aparent lipsesc în sectorul public, ducând la activități de audit tradiționale și limitate, efectuate cu resursele de audit existente (Bello & Karapici, 2012, p. 17). Procesul de audit nu va putea să-și îndeplinească potențialul de catalizator echitabil și competent până când acesta nu va deveni o adevărată profesie, cu un rol bine definit, unic și însușit de către profesioniști și guvernanți (Angjeli, 2014, p. 124). Rezultatele cercetării efectuate de Uç & Shehu (2017, p. 93) arată că auditorii interni din sectorul privat sunt mai independenți decât auditorii interni din sectorul public din Albania. Auditul intern este o profesie importantă, care trebuie susținută și dezvoltată.

Din punct de vedere formal, funcția de audit în sectorul public este definită din perspectivă juridică și este asigurată în general atât de auditul extern, cât și de cel intern. Indiferent de faptul că acoperirea auditului este garantată de cadrul constituțional, legislativ și de reglementare, nu se poate spune că dinamica interacțiunii dintre aceste două forme de audit este epuizată într-un efort de a oferi contribuabililor asigurarea că fondurile sunt cheltuite cu economie, eficiență și eficacitate în conformitate cu prevederile legale în vigoare (Xhani & Iliescu, 2018, p. 54). Avram ș.a. (2008) au adus în prim plan necesitatea colaborării dintre auditori și administratorii entității auditate, pornind de la importanța majoră acordată acestora pentru prevenirea fraudelor și erorilor cu privire la:

- corectarea punctelor slabe în controlul entității ori de câte ori acestea sunt identificate de auditor;
- îmbunătățirea sistemului de control intern și a sistemului contabil;
- elaborarea unui set de propuneri și recomandări pentru îmbunătățirea activității în ansamblu.

2. Metodologia de cercetare

Metodologia lucrării s-a bazat pe date cantitative furnizate de site-urile oficiale ale Ministerului Finanțelor și Economiei din Albania și Ministerului Finanțelor Publice din România. Lucrarea prezintă o trecere în revistă a literaturii științifice privind importanța și procesul de audit intern. Acest studiu constă într-o analiză comparativă între legislația albaneză și cea românească în domeniul auditului intern, urmărind schimbările instituționale și legale necesare pentru a crește eficiența activității din sectorul public. Pentru a îndeplini scopul lucrării, obiectivele sale principale sunt:

- ✓ Explorarea literaturii privind auditul intern;
- ✓ O comparație între legislație privind auditul intern în România și Albania pentru a identifica factorii cheie, analizând și punerea în aplicare a cadrului juridic;
- ✓ Prezentarea de concluzii și recomandări privind activitatea de audit intern în sectorul public.

Cercetarea abordează o problemă importantă privind implementarea cadrului legal de audit intern în Albania și România.

Lucrarea a întâmpinat unele dificultăți în ceea ce privește colectarea și prelucrarea datelor privind structurile de audit intern din Albania. În analiza implementării legislației privind auditul intern nu a putut fi inclus numărul total de entități care au obligația de a stabili departamente de audit intern. De asemenea, în analiza noastră nu a fost inclus numărul comitetelor de audit înființate în unități publice, deoarece rapoartele anuale privind activitatea de audit intern în Albania nu conțin aceste informații.

3. Etape istorice de organizare a cadrului legal de audit intern

3.1. Albania

Auditul intern, în timpul dictaturii comuniste, a fost realizat de structurile de control – revizuire care, conform Hotărârii Consiliului de Miniștri nr.237 din 13.06.1983, au făcut parte din structura Direcțiilor de Finanțe și obiectul activității lor a fost definit prin Ordinul nr. 1 al Consiliului de Miniștri din 10.02.1984 „Privind controlul – revizuire financiară”.

La începutul anului 2000, Uniunea Europeană a început să sprijine Albania în introducerea noului concept și a elementelor de Control Financiar Public Intern. În fiecare minister au fost înființate structuri de control financiar. În cadrul Ministerului Finanțelor a fost creată o instituție centrală, Direcția Generală de Control Financiar, pentru a armoniza activitățile de control financiar în sectorul public (Halili ș.a., 2017, p. 47).

Cea mai importantă deficiență în organizarea acestor structuri a fost legată de independența acestora. Primul act normativ care a introdus noțiunea de audit intern în Albania a fost Legea nr. 9009 din 13.02.2003 „Cu privire la auditul intern în sectorul public”, eliminând definitiv conceptul de „control – revizuire financiară”. În vederea consolidării cadrului legal pentru audit, în 2007 și 2010 a fost revizuită Legea privind auditul intern în sectorul public, acordând importanță reglementării activităților de audit intern și definirii exacte a componentelor principale, cum ar fi scopul acțiunii, obiectivele, principiile, organizarea, funcționarea și responsabilitățile (Legea nr. 9720 din 23.4.2007 „Privind auditul intern în sectorul public”, modificată prin Legea nr. 10318 din 16.09.2010). Pentru a atinge respectarea celor mai bune practici internaționale, în 2015 a fost identificată necesitatea revizuirii actelor legislative care reglementează activitatea de audit intern. Comparativ cu Legea nr. 9720, din data de 23.04.2007, cu modificările și completările ulterioare, Legea nr. 114/2015 definește misiunea de audit intern, responsabilitățile șefilor unităților publice, șefilor structurilor de audit și ale auditorilor interni, schimbarea criteriilor de angajare, obligația de a înființa comitetele de audit intern în entitățile publice și de a îmbunătăți relația cu auditul public extern. Auditul intern, prin Legea nr. 114/2015, este definit ca activitate independentă, care oferă siguranță obiectivă și consiliere pentru managementul proiectat în sensul creșterii valorii și îmbunătățirii activității unităților publice. Auditul intern ajută unitatea publică să își atingă obiectivele printr-o activitate disciplinată și sistematică, pentru a evalua și îmbunătăți gestionarea riscurilor, precum și a proceselor de control și de guvernanță. Una dintre problemele care merită menționată este evitarea suprasolicitării funcțiilor de audit intern, audit extern, control și inspecție financiară. Suprapunerile dintre activitatea de audit extern, audit intern și inspecție financiară sunt reglementate prin îmbunătățiri juridice în domeniul auditului intern și extern, precum și prin acorduri de cooperare între auditul intern și extern.

În ceea ce privește instituțiile responsabile pentru auditul intern în Albania, există un cadru instituțional, unde Ministerul Finanțelor și Economiei este principalul coordonator și monitor al acestei activități, susținut de Direcția Generală de Armonizare a Controlului Financiar Intern Public, Direcția de Armonizare a Auditului Intern, Comitetele de audit intern din entitățile publice în care se stabilesc și structuri de audit intern.

În conformitate cu obligațiile impuse de lege, Ministerul Finanțelor și Economiei, în 2016, a publicat Manualul de Audit Intern, iar în 2017 au fost publicate Standardele Internaționale privind Practica Profesională a Auditului Intern și Metodologia de Evaluare Exterioară a Calității.

3.2. România

Termenul de audit intern, pentru prima dată, a fost folosit sub formă conceptuală în Ordonanța Guvernului României nr. 119, din data de 31.08.1999 „Privind auditul intern și controlul financiar preventiv”, modificată prin Ordonanța nr. 72/2001. În perioada 1999-2003, pe baza cadrului normativ stabilit prin Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 119/1990, au fost înființate inspecțiile de audit intern și au devenit responsabile cu acțiunile/inspecțiile de control raportate ca activități de audit intern. Această perioadă a fost o etapă de confuzii în acest sens. Au existat numeroase probleme legate de înțelegerea conceptelor și a prerogativelor de control intern și de audit intern, dar a fost și o etapă care a contribuit la clarificarea rolului, poziției și orientării lor către standardele europene (Munteanu ș.a., 2010). Faptul că Ordinul menționat mai sus reglementa activitatea a două structuri diferite a condus la necesitatea elaborării Legii nr. 672 din 19 decembrie 2002 „Privind auditul public intern”. *Figura nr. 1* oferă un cadru pentru evoluția legislației privind auditul public intern, care a fost modificat și completat prin alte reglementări juridice.

Auditul public intern, prin Legea nr. 672/2002, republicată, este definit ca activitatea funcțională, independentă și obiectivă, de asigurare și consiliere, concepută să adauge valoare și să îmbunătățească activitățile entității publice; ajută entitatea publică să își îndeplinească obiectivele, printr-o abordare sistematică și metodică, evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea managementului riscului, controlului și proceselor de guvernanță. Auditul public intern cuprinde ca structuri organizatorice: Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern în cadrul Ministerului Finanțelor Publice, Comitetul de Audit

Public Intern, Comitetele de audit intern din entitățile publice și departamentele de audit intern. În comparație cu Albania, în România funcționează Comitetul de Audit Public Intern, alături de Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern, alcătuită din 11 membri, ca un organism cu un caracter consultativ, pentru a acționa

în definirea strategiei și îmbunătățirea activității auditului public intern în sectorul public. În Albania acest Comitet a fost organizat cu 9 membri și a avut aceleași funcții ca în legislația românească. După intrarea în vigoare a Legii nr. 114/2015, funcționarea acestui Comitet nu a fost prevăzută în dispozițiile legale.

Figura nr. 1. Evoluția legislației privind auditul public intern în România



Sursa: Proiecție proprie bazată pe cadrul legislativ din România

Unitatea Centrală de Armonizare a Auditului Public Intern din România a elaborat și a publicat 44 de ghiduri procedurale și practice, manuale și metodologii pentru fiecare tip de audit.

Astfel, menționăm că ghidurile și metodologiile elaborate sunt mai detaliate și mai complete în România. Direcția de Armonizare pentru Audit Intern din Albania ar trebui să elaboreze manuale, proceduri și orientări mai cuprinzătoare privind modul de desfășurare a diferitelor tipuri de misiuni de audit intern pentru a ajuta auditorii interni în activitatea lor.

4. Analiza comparativă a legislației și provocările în implementare

Înainte de a analiza legislația celor două țări, trebuie să luăm în considerare factorii specifici fiecărei țări, cum ar fi factorii economici, sociali și culturali. Se estimează că economia albaneză se află într-o etapă stabilă, la fel ca

România, deși merită subliniat faptul că România este influențată de factori europeni, ca parte a UE. În acest sens, Albania încearcă să facă progrese în ceea ce privește obiectivele de îndeplinit pentru a deveni membru al UE.

În primul rând, dezvoltarea procesului de audit în Albania și România s-a desfășurat aproximativ în aceeași perioadă, la începutul anilor 2000. În timp ce Albania se afla în primele etape de organizare a activității de audit intern, România a semnat aderarea la UE, iar Comisia Europeană de ani de zile își exercită influența și presiunea asupra consolidării funcțiilor de audit intern. Acest lucru se observă în elaborarea Legii privind auditul intern în România, care este mai completă și mai detaliată comparativ cu cea din Albania.

În al doilea rând, ambele legislații asigură independența auditorilor interni din sectorul public. Structurile de audit raportează direct șefului entității, auditorii exercită independent funcția de audit și au acces la toate datele de natură tehnică, economică, financiară și managerială ale entității auditate.

În al treilea rând, ambele legislații definesc rolul, principiile, organizarea, sfera, misiunea, conflictul de interese, funcționarea și responsabilitățile.

În al patrulea rând, Ministerul Finanțelor joacă rolul principal în ambele țări. Obligația de a înființa un serviciu de audit intern este stabilită prin legislații care reglementează activitatea de audit intern în sectorul public.

Din analiza legislației rezultă că există unele asemănări, dar și diferențe, grupate pe două paliere, și anume:

1. În ceea ce privește angajarea și certificarea auditorilor interni

În Albania, conform Legii nr. 114/2015, pe lângă condițiile generale ale legislației privind funcționarea public și Codul Muncii, auditorii trebuie să aibă:

- diplomă universitară în științe juridice, economice și alte științe, în funcție de necesitățile sectorului auditat;
- șeful unității de audit intern trebuie certificat ca „auditor intern” și trebuie să aibă 5 ani de experiență în calitate de auditor intern sau extern;
- auditorul intern trebuie să fie certificat ca „auditor intern” și să aibă o experiență de lucru de 5 ani în profesie sau ca auditor intern sau extern;
- un angajat care nu deține certificatul ca „auditor intern”, dar are 3 ani de experiență în această profesie, este angajat în unitatea de audit intern și în timpul primilor 2 ani lucrează sub supravegherea superiorului direct. În această perioadă, acest angajat trebuie să se supună în mod necesar procedurii de certificare ca „auditor intern”. Dacă, în această perioadă, angajatul nu este certificat ca „auditor intern”, angajatul încheie relația de muncă și se consideră a fi întreruptă din cauza acestei legi.

Pentru a beneficia de certificatul de auditor intern în sectorul public, pe lângă completarea criteriilor de mai sus, auditorul trebuie să participe la cele 6 module ale programului de certificare și să fie supus testelor preliminare pentru fiecare modul. La sfârșitul programului de certificare, auditorii sunt supuși examenelor scrise și orale pentru toate modulele dezvoltate în timpul procesului, care durează aproape un an. Taxa pentru înregistrarea și participarea la procesul de certificare este 40.000 ALL¹. Radierea din

¹ Moneda oficială a Albaniei (Lek), 100 ALL ≈ 0,8 Euro, 100 ALL ≈ 3,9 RON

registru național al auditorului intern se efectuează în cazurile în care auditorul intern:

- nu a participat la formarea profesională continuă,
- a participat la unul sau mai multe audituri în cazul unui conflict de interese,
- sau dacă există o hotărâre judecătorească prin care este interzisă exercitarea funcțiilor publice.

În România, conform Legii 672/2002, cu modificările ulterioare, numirea sau demiterea auditorilor interni se face de către șeful entității publice, cu avizul șefului departamentului de audit intern. Șeful departamentului de audit public intern este numit/demis de șeful entității/instituției, iar pentru instituțiile subordonate numirea/demiterea se face cu aprobarea organului public ierarhic superior. Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern coordonează sistemul de recrutare în domeniul auditului public intern, sistemul național de certificare a auditorilor interni în unitățile publice, precum și sistemul de formare profesională continuă. Este interesant faptul că printre funcțiile Unității Centrale este și aprobarea numirii/demiterii șefilor departamentelor de audit intern în cadrul entităților publice. În Albania, Direcția de Armonizare pentru Audit Intern nu are această funcție prevăzută prin lege.

Certificatul auditorului intern în sectorul public, care atestă îndeplinirea condițiilor necesare pentru ca un auditor intern să efectueze activități de audit public intern în entități publice, este emis dacă:

- auditorul are o experiență profesională de cel puțin un an,
- onestitatea profesională este confirmată prin două recomandări din partea auditorilor interni sau a specialiștilor din domeniu care au o experiență de 5 ani în activitatea publică,
- prin testarea tip grilă s-a verificat recunoașterea competențelor profesionale dobândite de auditorul intern. Testul este organizat de Ministerul Finanțelor Publice/Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern în cel puțin următoarele domenii: audit intern, finanțe publice, contabilitate, drept, management, tehnologia informației, gestiunea riscurilor, control intern și guvernanță.

Certificatul își pierde valabilitatea atunci când auditorul intern nu a efectuat activități de audit intern timp de 5 ani și nu a participat la formarea profesională continuă din

vina sa. Auditorii interni sunt obligați să transmită organismului care a eliberat certificatul, o dată la fiecare 5 ani, rapoarte privind modul de executare a programelor de formare profesională continuă, aprobate de șeful entității publice, pe baza cărora va fi evaluată menținerea/pierderea valabilității certificatului auditorului. Planurile anuale de formare profesională ar trebui, prin urmare, să asigure dezvoltarea sistematică, consecventă și obiectivă a competenței profesionale prin intermediul programelor de formare, care îmbunătățesc cunoștințele și abilitățile pe care auditorii interni le-au dobândit deja, pe baza unei evaluări obiective a cererilor (Ivanova, 2019, p. 79).

Un audit în conformitate cu standardele IIA necesită un personal de audit mai profesionist, corect, eficient și capabil să răspundă provocărilor în curs. Pentru perioada 2005-2018, în Albania au fost certificați 1960 de auditori interni. Pe baza documentelor aprobate și publicate, numărul angajaților planificați a scăzut între 2009 și 2014, cu 42 de posturi, însă după 2014 până în 2017, acesta a crescut de la un an la altul cu 54 de posturi (**Tabelul nr. 1**). În cadrul structurilor de audit din sectorul public în perioada 2009-2017 apare diferența dintre numărul de auditori planificați în organigrame și numărul auditorilor angajați în unitățile de audit intern.

Tabelul nr. 1. Evoluția numărului de auditori interni

Anul	Număr posturi planificate	Număr posturi realizate	Număr posturi vacante
2009	416	402	14
2010	416	406	10
2011	403	392	11
2012	406	391	15
2013	407	387	20
2014	374	351	23
2015	395	363	32
2016	416	386	30
2017	428	400	28

Sursa: Proiecția autorilor, bazată pe Rapoartele anuale ale Direcției Generale de Armonizare a Controlului Financiar Intern Public

2. În ceea ce privește contravențiile și sancțiunile

Chiar dacă ambele legislații trebuie îmbunătățite, cea mai mare provocare este aplicabilitatea legii în ambele țări. În România, baza legală a contravențiilor și sancțiunilor este completă datorită Legii nr. 672/2002, republicată. Responsabilitatea pentru constatarea infracțiunilor și aplicarea sancțiunilor aparține reprezentanților autorizați ai Ministerului Finanțelor Publice, iar la nivelul entității publice subordonate aparține și reprezentanților autorizați ai organului ierarhic superior. Sancțiunile, conform legislației, se referă la:

- încălcarea obligației de a asigura cadrul organizatoric și funcțional necesar desfășurării activității de audit public intern,

- încălcarea obligației de a elabora norme de audit public intern specifice entității publice, precum și reprezentarea lor spre avizare,
- încălcarea obligației de a elabora proiectul planului de audit public intern,
- refuzul personalului de execuție sau de conducere, implicat în activitatea auditată, de a prezenta documentele solicitate cu ocazia efectuării misiunilor de audit public intern,
- nerespectarea prevederilor referitoare la numirea/destituirea conducătorului compartimentului de audit public intern, respectiv la numirea/revocarea auditorilor interni.

Tabelul nr. 2 prezintă numărul de instituții publice din România obligate la înființarea funcției de audit public intern.

Tabelul nr. 2. Instituții publice din România obligate la înființarea funcției de audit public intern

	2015	2016	2017
Număr de entități care aveau obligația de a organiza activitatea de audit public intern.	9.977	11.031	11.937
Număr instituții publice care nu au înființat auditul intern, din care:	1.817	2.364	2.512
- entități publice din administrația publică centrală	186	81	103
- entități publice din administrația publică locală	1.631	2.283	2.409
Număr instituții publice care au înființat funcția de audit public intern, din care:	8.160	8.667	9.425
- funcționează în mod efectiv	7.512	6.715	7.447
- nu funcționează	648	1.952	1.978
Număr instituții publice care au înființat funcția de audit public intern prin structură proprie	1.345	1.365	1.641
Număr instituții publice care au înființat funcția de audit public intern prin organul ierarhic superior	4.443	4.410	4.409
Număr instituții publice care au înființat funcția de audit public intern prin contracte de prestări servicii	-	182	138
Număr instituții publice care au înființat funcția de audit public intern prin sistem de cooperare	2.372	2.707	3.237
Număr de structuri de audit public intern în sistem de cooperare	42	42	46

Sursa: Prelucrările autorilor, bazate pe Rapoartele anuale ale UCAAPI

Conform rezultatelor prezentate în **Tabelul nr. 2**, am observat că există un număr relativ mare de structuri de audit în sectorul public intern. Potrivit Rapoartelor anuale ale UCAAPI acest lucru se întâmplă din cauza faptului că șefii de entități publice încă nu au înțeles rolul și necesitatea auditului public intern, iar, pe de altă parte, resursele financiare existente sunt insuficiente. De asemenea, există restricții legislative privind numărul maxim de posturi ce pot fi create în cadrul instituțiilor. Contrar prevederilor legale, nu au fost aplicate niciodată sancțiunile prevăzute de lege (art. 24), pentru că ordonatorii principali de credite trebuie să împuternicească reprezentanți care să constate și să aplice sancțiunile. Lipsa implementării acestor prevederi

în cei 17 ani care au trecut de la data emiterii Legii auditului public intern (anul 2002), combinată cu restricțiile bugetare și de personal aplicate în administrația publică, au generat situația existentă în domeniul auditului public intern.

Conform Legii 114/2015 din Albania, directorul unității de audit intern este responsabil de întocmirea raportului anual, aprobat de șeful entității publice, care trebuie să trimită acest raport către structura responsabilă de armonizare a auditului intern. **Tabelul nr. 3** oferă informații referitoare la îndeplinirea obligației de întocmire a Raportului anual privind activitatea de audit intern, pe baza modelului standard de raportare stabilit în *Manualul de audit intern*.

Tabelul nr. 3. Situația entităților publice care au întocmit Raportul anual privind activitatea de audit intern

	2014	2015	2016	2017
Număr de structuri care au transmis rapoarte anuale	82	98	110	115
Număr de structuri de audit intern	100	103	112	119

Sursa: Proiecția autorilor, bazată pe Rapoartele anuale ale Direcției Generale de Armonizare a Controlului Financiar Intern Public

Conform datelor raportate către Direcția de Armonizare pentru Audit Intern, numărul unităților care nu au întocmit și prezentat Raportul anual privind activitatea de

audit s-a redus semnificativ de la 18 structuri în 2014 la 4 structuri în 2017. De asemenea, numărul structurilor de audit intern este în creștere. Până în anul 2017

operează 119 structuri de audit intern, cu 19 entități mai mult decât în 2014. Un număr considerabil de structuri de audit intern funcționează cu încălcarea reglementărilor legale aplicabile. Pentru anul 2017 s-au constatat unele deficiențe și anume, a existat deficit de personal în 40 de structuri, 10 șefi de structuri de audit sunt fără certificatul „audit intern din sectorul public” și 4 structuri au mai mult de 1/3 angajați necertificați în domeniul auditului.

Concluzii

Albania a făcut pași importanți privind punerea în aplicare a funcției de audit intern în sectorul public, datorită coordonării activității de audit și susținerii Direcției de Armonizare pentru Audit Intern, dar încă există nevoie de îmbunătățire. Acest studiu evidențiază o lipsa de studii științifice în domeniul auditului intern în Albania. Cercetările în domeniul auditului intern în Albania, ca țară care este în curs de dezvoltare, sunt interesante și cu o contribuție importantă la literatură științifică albaneză.

Prin studiul nostru concluzionăm că în desfășurarea procesului de audit intern din Albania se manifestă unele deficiențe, care au fost deja evidențiate. În opinia noastră, România deține o legislație mai completă și mai cristalizată, comparativ cu Albania. O lege este eficientă în măsura în care ea este aplicabilă și în acest sens ambele țări suferă de deficiențe în aplicarea legislației relevante în vigoare. Chiar dacă România are o lege mai consolidată, ambele state au nevoie, pe lângă crearea structurilor de audit și a comitetelor de audit intern în acele entități de interes public, să consolideze rolul auditorului intern.

Legislația românească prevede sancțiuni pentru nerespectarea prevederilor legale care reglementează activitatea de audit intern, însă acestea nu au fost aplicate niciodată de la intrarea în vigoare a legii privind auditul intern public (2002), în timp ce Legea privind auditul intern în Albania nu prevede luarea unor măsuri și/sau sancțiuni pentru nerespectarea prevederilor legale. În contextul implementării unui sistem modern de audit intern, având în vedere problemele întâmpinate de structura responsabilă de armonizare a auditului intern, sugerăm punerea în aplicare a unor măsuri legislative care ar presupune o verificare eficientă a utilizării fondurilor publice.

În acest sens, propunem impunerea unor mecanisme „restrictive” sau „blocante” pentru instituțiile care nu respectă prevederile legale referitoare la organizarea

activității de audit intern în sectorul public. În momentul în care organismele responsabile (guvernul, primul-ministrul, Departamentul administrației publice din Albania) constată că nu sunt respectate dispozițiile legale privind organizarea auditului intern de către instituțiile publice, acestea ar putea sancționa un asemenea comportament prin următoarele modalități:

- reducerea alocațiilor bugetare;
- limitarea cheltuielilor instituțiilor publice respective până la plafonul de maximum 30%;
- să nu aprobe modificări ale structurii organizatorice a instituțiilor respective până la momentul conformării.

Funcționarea unui serviciu de audit intern corect, de succes și bine organizat, în conformitate cu prevederile legale este responsabilitatea conducerii unităților publice. Guvernul trebuie să intervină cu acțiuni concrete, să dezvolte mecanisme și proceduri adecvate pentru a sublinia importanța procesului de audit intern. Pentru o utilizare eficientă, economică și efectivă a fondurilor publice și realizarea obiectivelor entității, conducerea de la nivelul de vârf a entității ar trebui să considere auditul intern ca o funcție cu valoare adăugată.

Instituția Supremă de Audit din Albania, în conformitate cu Art. 16 din Legea nr. 154/2014, evaluează funcționarea generală a sistemelor de control și de audit intern în entitățile auditate, indicând, după caz, opinii și recomandări. În vederea asigurării complementarității și a creșterii eficienței activității de audit din România, Legea nr.94/1992 privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi din România la art.42 prevede obligația Curții de Conturi de a evalua activitatea de control financiar propriu și de audit intern a persoanelor juridice controlate. Persoanele juridice supuse controlului Curții de Conturi sunt obligate să transmită Raportul privind desfășurarea și realizarea programului de audit intern până la sfârșitul trimestrului I pentru anul precedent. În acest context, Curtea de Conturi a României procedează la evaluarea sistemului de audit intern. Auditorii din Instituția Supremă de Audit din Albania, în exercitarea competențelor lor, ar trebui să se implice mai mult în funcționarea eficientă a sistemului de control și audit intern, deoarece ei nu pregătesc în fiecare an un raport special privind activitatea de audit pentru a evalua punctele slabe și forte ale sistemului în ansamblu, ca în cazul României.

Constatările cercetării indică faptul că sectorul public trebuie, în primul rând, să revizuiască cadrul juridic privind activitatea de audit intern, în conformitate cu

standardele internaționale și cele mai bune practici, astfel încât structurile de audit intern să fie consolidate

și dezvoltate, ceea ce ar asigura creșterea performanței entităților, dar și a economiei în general.

BIBLIOGRAFIE

1. Angjeli, G. (2014), Auditimi dhe qeverisja e mire, Monografi, UMSH Press – KLSH, Classic Print, Tirana.
2. Avram, A., Avram C.D., Avram, V. (2014), Research and development expenditures between discretionary cost and source for economic growth, *Romanian Journal of Economics*, Institute of National Economy, Volume 39, p. 49-66.
3. Avram, M., Avram V., Avram A. (2008), The implications of the financial auditors' to detect the frauds, *Annals of the University of Oradea*, Economic Science Series, Vol. 17, Issue 3, p. 928-934.
4. Avram, M. (2011), Considerations on the Practical Application of International Auditing Standards Regarding the Environment of Control, *Annals of University of Craiova – Economic Sciences Series*, vol. 3(39), pp. 1-7.
5. Bello, H., Karapici, V. (2012), The Risk-based Role of Internal Audit within Albania, Public Organizations, *International Journal of Business and Technology*. Vol. 1: Iss. 1, Article 2, DOI: 10.33107/ijbte.2012.1.1.02.
6. Carataș, M. A., Spătaru, E. C. (2018), The Role of Internal Audit in Fighting Corruption, *Ovidius University Annals*, Economic Sciences Series, Volume XVIII, Issue 2, pp. 566-569.
7. Dascălu, E.D. (2016), Factors supporting and adequate sizing of internal audit departments in the public sector, *Audit Financiar*, vol. XIV, no. 6(138)/2016, pp. 642-650, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/138/642.
8. Drăgan, C. (2018), Internal audit and risk management, *Annals of Constanta Maritime University*, Vol 27 No 223, Section VI – Maritime Economics, Logistics and Social Sciences, pp. 107-110.
9. Dragomir, I.V., Avram M., Domnișoru S. (2016), Considerations Regarding the Contents of Internal Control, *Ovidius University Annals*, Series Economic Sciences. Vol. 16 Issue 1, p. 497-502.
10. Dumitrescu, P. A. (2015), The Romanian Internal Audit System – An X-Ray Analysis of Audit Compartment Activities, *Review of International Comparative Management*, vol. 16(3), pp. 343-353.
11. Fülöp, M.T., Szekely, S.V. (2017), The evolution of the internal auditing function in the context of corporate transparency, *Audit Financiar*, vol. XV, no. 3(147)/2017, pp. 440-450, DOI: 10.20869/AUDITF/2017/147/440.
12. Halili, K., Fino, D., Karapici, V. (2017), External Quality Assessment of Internal Audit in the Albanian Public Sector, *Abstract Proceedings of MODAV International Conferences on Accounting*, edited by Beyhan Marşap and Pinar Okan Gökten, Issue: 1/December 2017, pp. 46 – 50, Tirana, Disponibil online la <http://www.modav.org.tr/images/abstratcs.pdf>
13. Imbrescu, C. M., Peța C. (2017), Internal Audit: "A Necessary Evil" or A Creator of Added Value?, *"Ovidius" University Annals*, Economic Sciences Series, Volume XVII, Issue 2, pp. 571-575.
14. Ivanova, D.. (2019). The professional competence of public sector internal auditors in Bulgaria – opportunities and challenges, *Business Management*, Issue 1, pp. 67-82
15. Jones, K. K., Baskerville R. L., Sriram R. S., Ramesh B., (2017), The impact of legislation on the internal audit function, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 13 Issue: 4, pp. 450-470, <https://doi.org/10.1108/JAOC-02-2015-0019>.
16. MacRae, E., Van Gils, D. (2014), Research report: Internal Audit Capabilities and Performance Levels in the Public Sector, A Global Assessment Based on IIA's 2010 Global Internal Audit Survey and Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the Public Sector, *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, accesat la data de 29 mai 2019, disponibil online <https://www.interniaudit.cz/download/novinky/Internal-Audit-Capabilities-and-Performance-Levels-in-the-Public-Sector.pdf>
17. Macarie C. F., Moldovan O. (2017). Evoluția auditului public intern în perioada 2006-2015. Introducere în IA-CM (Modelul de Măsurare a Capacității Auditului Public Intern. *Revista Transilvană de Științe Administrative* 2(41)/2017, pp. 14-33.
18. Munteanu, V., Zuca, M., Tinta A. (2010), Internal audit regulations in Romania and their convergence to European exigencies, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, No. 12 /2010, Issue 1, p. 267-273.
19. Naska, K. et al. (2012), Historiku i Kontrollit të Lartë të Shtetit 1925-2012, *Seria: botime KLSH -09/2012*.
20. Stanciu, V. (2018), Public internal audit – the awareness and necessity assumption. An investigation of the Romanian reality, *Audit Financiar*, vol. XVI, no. 4(152)/2018, pp. 544-552, DOI: 10.20869/AUDITF/2018/152/023.

21. Stanciu, V. and Seria, C. (2019), Insights on the New Coordinates in Internal Audit, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 2(154)/2019, pp. 261-273, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/154/009.
22. Trenerry A. (1999), Principles of Internal Control, Publisher: *University of New South Wales Press*.
23. Troi, S. M. (2018), The Relation Between Culture, Corporate Governance and the Role of the Internal Auditor, "Ovidius" *University Annals, Economic Sciences Series*, Volume XVIII, Issue 2, pp. 702-706.
24. Van Gansberghe C.N. (2005), Internal Auditing in the public sector, Publisher: *Internal Auditor*. August, Vol. 62 Issue 4, p. 69 – 73.
25. Khani, N., Iliescu, M. A. (2018), Coordination of audit work between the internal and external audit, *Annals of the University of Craiova, Economic Sciences Series*, Vol. 2, Issue 46, pp. 53-60.
26. Khani, N., Meçe, I. and Çela, L. (2019). The Necessity to Improve the Internal Audit Framework in Albania: A Comparative Analysis with the Romanian Legislation, edited by Kürşat Ç, Hilal A, İnanç K, *The Third InTraders International Conference on International Trade Abstract Book*, Sakarya, Turkey.
27. Üç, M., Shehu, D. (2017), The Attitudes of Internal Auditors to Internal Audit Practice in Post-communist Countries – Case of Albania, *Accounting and Finance Research*, Vol. 6, No. 3; pp. 88-93.
28. *** IIA, Definiția Auditului Intern, Disponibil online la: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> [accesat la data de 19 mai 2019].
29. *** Legea Nr. 672/2002 privind auditul public intern cu modificările ulterioare, republicată în 2011, Monitorul Oficial, Partea I, nr. 856 din 5 dec. 2011, Disponibil online la: http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/audit/lege672_m0856.pdf [accesat la data de 19 mai 2019].
30. *** Legea Nr. 115/2018, Disponibil online la: http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/audit/legea115_06062018.pdf [accesat la data de 19 mai 2019].
31. *** Cadru normativ UCAAPI, Disponibil online la [accesat la data de 19 mai 2019]: <http://www.mfinante.gov.ro/pagina.html?categoriebunuri=cadru-normativ-ucaapi&pagina=domenii&menu=Ucaapi>
32. *** Law No 114/2015, on internal auditing in the public sector, available online at: https://financa.gov.al/wp-content/uploads/2018/06/Ligji_114_22.10.2015.pdf [accesat la data de 19 mai 2019].
33. *** Law no. 9720 date 23.04.2007, on internal audit in the public sector.
34. *** UCAAPI/Ministerul Finanțelor Publice, Rapoartele privind activitatea de audit intern din sectorul public din România, Disponibil online la [accesat la data de 19 mai 2019]:
35. http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/audit/Rap_activ_audit_intern_sect_public_2017.pdf
36. http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/audit/Rap_activ_audit_intern_sect_public_2016.pdf
37. http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/audit/Rap_activ_audit_intern_sect_public_2015.pdf
38. *** General Directorate of Harmonization of Public Internal Financial Control/Ministry of Finance and Economy, Albania, Joint reports for CHU/FMC and CHU/IA, Reports on the functioning of public internal control system in the general government units in Albania, 2010-2017, Disponibil online la [accesat la data de 19 mai 2019]:
39. <https://financa.gov.al/en/raportet-vjetore/>
40. https://financa.gov.al/wp-content/uploads/2018/07/Raporti_Vjetor_i_KBFP_2017.pdf
41. https://financa.gov.al/wp-content/uploads/2018/06/Raporti_PIFC_-_30_05_2016-1.pdf
42. https://financa.gov.al/wp-content/uploads/2018/03/Annual_PIFC_Report_2014_EN-1.pdf
43. https://financa.gov.al/wp-content/uploads/2018/03/Raporti_Vjetor_i_KBFP_2013.pdf
44. https://financa.gov.al/wp-content/uploads/2018/03/Annual_Report_of_PIFC_2012.pdf
45. https://financa.gov.al/wp-content/uploads/2018/03/Annual_Report_of_PIFC_2011.pdf
46. https://financa.gov.al/wp-content/uploads/2018/03/Annual_Report_of_PIFC_2010.pdf
47. *** http://ec.europa.eu/budget/library/biblio/documents/control/brochure_pifc_en.pdf