

Impactul Covid-19 asupra auditului public în Republica Macedonia de Nord – lecții pe timp de criză

Asistent de Cercetare și Predare
Ivan DIONISIJEV, M.Sc.,

Univeritatea Cyril and Methodius, Facultatea de Economie
– Skopje, Macedonia de Nord,
e-mail: ivan.d@eccf.ukim.edu.mk

Profesor Doctor

Zorica BOZHINOVSKA LAZAREVSKA,

Univeritatea Cyril and Methodius, Facultatea de Economie
– Skopje, Macedonia de Nord,
e-mail: zoricab@eccf.ukim.edu.mk

Rezumat

Pandemia de COVID-19 nu a lăsat nicio zonă din societate care să nu fi fost afectată. Pentru auditarea cheltuirii banilor publici, mai ales în vremurile incerte impuse de pandemia COVID-19, auditul public este un factor crucial, de unde și analogia auditului public cu un „câine de pază al banilor publici”. Activitățile legate de auditul public în Republica Macedonia de Nord sunt efectuate de Biroul de Audit Public, în calitate de Instituție Supremă de Audit. Această lucrare încearcă să investigheze impactul pandemiei de COVID-19 asupra auditului public în Republica Macedonia de Nord, prin percepția auditorilor publici despre impactul pandemiei de COVID-19 asupra dinamicii și sferei activităților Biroului de Audit Public, cu o atenție concentrată pe dilemele și așteptările etice pentru perioada post-covid și pe ceea ce au învățat în mod special auditorii publici din criză. În acest scop, a fost transmis tuturor auditorilor de stat din Republica Macedonia de Nord un chestionar structurat și detaliat, care acoperă toate aspectele procesului de audit, independența Biroului de Audit Public, schimbările de mediu și perioada post-covid. Răspunsurile obținute sunt analizate prin intermediul analizei de statistică descriptivă și analizei varianței. În general, se poate concluziona că auditorii publici și-au păstrat independența și calitatea efectuării auditurilor pe perioada pandemiei.

Cuvinte cheie: COVID-19; "lebdă neagră"; auditor public; independență; tehnologie;

Clasificare JEL: H82, M42

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Dionisijev, I., Bozhinovska Lazarevska, Z. (2022), The Impact of Covid-19 on the State Audit in the Republic of North Macedonia – Lessons from the Crisis, *Audit Financiar*, vol. XX, no. 2(166)/2022, pp. 320-332, DOI: 10.20869/AUDITF/2022/166/011

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2022/166/011>
Data primirii articolului: 23.12.2021
Data revizuirii: 17.01.2022
Data acceptării: 31.03.2022

Introducere

Apariția COVID-19 este dovada clară că lumea nu este imună la apariția unor pandemii la scară globală, astfel că întreaga situație a afectat, încă de la început, toate sferile de acțiune din societate, marcând foarte grav anumite sectoare. Auditul public ca profesie, deși nu atât de populară, este de mare importanță pentru societate, deoarece este singurul custode al banilor publici.

Instituțiile Supreme de Audit, în general influențate de fragilitate, conflict și violență, se confruntă cu probleme deosebit de intense în finalizarea auditurilor în timpul pandemiei COVID-19 și, într-adevăr, chiar înainte de pandemie, multe au operat la o capacitate restrânsă de transfer de date a personalului, cu sisteme IT slabe sau inexistente și în lipsa unui plan financiar pentru a efectua audituri pe teren (El-Chami și Goldsworthy, 2020). Instituțiile Supreme de Audit pot contribui, prin efectuarea unui audit în timp real, la minimizarea fraudei și corupției, sau audituri post-criză atunci când țările se confruntă cu recesiuni economice. Aceste instituții trebuie să continue să monitorizeze dacă fondurile publice și serviciile publice sunt furnizate în mod corespunzător, dar se confruntă cu multe provocări, inclusiv acces limitat la companiile auditate, la infrastructura tehnologică și conexiunile pentru a efectua audituri la distanță, împreună cu așteptări mari de la părțile cheie interesate cu privire la calitatea și promptitudinea auditurilor (Blogurile Băncii Mondiale, 2020).

Metaforic, Brachio (2020) afirmă că, la nivel de imagine de ansamblu, cea mai puternică lecție pe care este necesar să o învățăm din criza COVID-19 este că există întotdeauna un eveniment potențial de tipul „lebedă neagră” – adică un eveniment imprevizibil, care are un impact sever. Riscurile asociate cu evenimentele de tip „lebedă neagră” tind să fie atât de mari și atât de rare încât multe companii nu le iau în calcul și cu atât mai puțin efectuează planificări pentru ele. Auditorii publici trebuie să aibă o mentalitate în care să fie întotdeauna pregătiți să gândească ceea ce nu poate fi conceput – pentru că „lebedă neagră” va apărea (Brachio, 2020). Motivația noastră pentru cercetare provine tocmai din influența „lebedei negre” și dorim să evidențiem câteva dintre provocările practice cu care se confruntă acum auditorii de stat din Republica Macedonia de Nord, în lumina COVID-19, precum și pentru a evidenția unele dintre considerentele cheie pentru auditori, făcând referire la Cadru Practicilor Profesionale al Organizației

Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI). În această lucrare, discutăm impactul epidemiei de COVID-19 asupra profesiei de audit public din Republica Macedonia de Nord, care nu include doar redactarea unui raport de audit în care auditorul va oferi o asigurare rezonabilă utilizatorilor cu privire la opinia exprimată, ci și obținerea de probe de audit suficiente și adecvate în absența comunicării cu clientul, evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă, recunoașterea simptomelor fraudei, exercitarea nivelului necesar de scepticism profesional, confruntarea cu dileme etice etc.

Scopul principal al cercetării este de a oferi dovezi empirice cu privire la percepțiile auditorilor publici despre munca într-un mediu pandemic, adică de a obține date concrete despre modul în care auditorii publici din Republica Macedonia de Nord au răspuns la noua situație imprevizibilă cauzată de COVID-19, indiferent dacă au realizat anumite modificări în procesul de audit, dacă pandemia are implicații asupra rapoartelor de audit, precum și pentru a determina opinia auditorilor cu privire la schimbările de reglementări și la așteptările acestora pentru perioada post-covid.

Considerăm că acesta este primul studiu despre impactul pandemiei de COVID-19 asupra profesiei de audit public din punctul de vedere al auditorilor publici din Republica Macedonia de Nord.

1. Studiul literaturii de specialitate

Apariția COVID-19 a provocat o criză globală economică și de sănătate, care afectează fiecare țară și aproape fiecare sector de activitate. Pentru a putea face față pandemiei, guvernele statelor au început să aloce resurse semnificative și să introducă noi garanții majore. Criza COVID-19 a necesitat acțiuni urgente din partea guvernelor și a comunității internaționale și a reprezentat o provocare semnificativă pentru a echilibra nevoia de răspuns rapid, ținând cont de responsabilitate, transparență și integritate.

Raportul Inițiativei de Dezvoltare a Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit indică faptul că experiența pandemiilor și crizelor anterioare de această amploare arată că această situație poate duce la niveluri crescute de corupție și de gestionare defectuoasă într-un moment în care resursele guvernamentale sunt supuse unei presiuni critice (Inițiativa de Dezvoltare a Instituțiilor Supreme de Audit, INTOSAI, 2020).

Ca răspuns la pandemie, guvernele din întreaga lume au adoptat măsuri extreme, inclusiv carantinarea completă, închiderea aeroporturilor, restricțiile de călătorie și închiderea granițelor lor pentru a reduce cât mai mult posibil răspândirea virusului. Acesta a constituit, și încă reprezintă, un cost uriaș pentru economia globală. În plus, pandemia a dus la perturbări socio-economice globale grave (The New York Times, 2020), întârziind diverse întruniri, inclusiv reuniuni ale grupurilor de lucru ale Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit. În toate aceste condiții, Instituțiile Supreme de Audit au o contribuție vitală pentru a menține guvernele și alte organisme de gestionare a crizelor responsabile în fața parlamentului, cetățenilor și altor părți interesate pentru utilizarea fondurilor publice (Edmond, 2020).

Stevenson (2019) constată că decalajul dintre așteptările în audit este decalajul dintre ceea ce așteaptă publicul de la auditor și ceea ce auditorul consideră că îi revine ca sarcină (Stevenson, 2019). Prin urmare, diversele repercusiuni ale crizei ridică problema rolului Instituțiilor Supreme de Audit în răspunsul la pandemie. În ceea ce privește satisfacerea așteptărilor cetățenilor și asigurarea transparenței și acurateței informațiilor financiare cu privire la cheltuielile legate de pandemie, Instituțiile Supreme de Audit sunt înființate exclusiv pentru a garanta această transparență, deoarece majoritatea dintre ele au independență administrativă și financiară față de executiv și urmează principiile Inițiativei de Dezvoltare a Instituțiilor Supreme de Audit pentru realizarea unei diferențe în viața cetățenilor (INTOSAI, 2019).

În timp ce unele Instituții Supreme de Audit au deja cele mai bune practici pentru a răspunde la astfel de pandemii, altele nu au experiență în a face față unor astfel de crize. Astfel, cei din urmă, fără experiență, mai au un rol important de jucat în asigurarea răspunderii guvernamentale pentru noile abordări pe care le pot adopta pentru a combate pandemia (Besma, 2020). Dar, indiferent de experiența lor în gestionarea crizelor, Banca Mondială (2020) în raportul său privind rolul Instituției Supreme de Audit în răspunsul guvernelor la COVID-19 afirmă că procedurile de audit în timpul unei pandemii vor fi sub capacitatea normală, ca urmare a indisponibilității personalului din cadrul Instituțiilor Supreme de Audit și al entităților auditate.

Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică OCDE (2020) a subliniat că au fost suspendate comisiile parlamentare de supraveghere, din cauza preocupărilor legate de sănătatea publică sau a preocupărilor privind

oportunitatea. De asemenea, multe Instituții Supreme de Audit se confruntă cu dificultăți în efectuarea auditurilor și au amânat publicarea rapoartelor de audit (OCDE, 2020).

Auditorii Instituțiilor Supreme de Audit trebuie să decidă în mod independent cu privire la natura, domeniul de aplicare și abordarea COVID-19 și ar trebui să își desfășoare auditul cu un decalaj minim după restabilirea normalității. Pentru a putea derula auditul, Instituțiile Supreme de Audit trebuie să fie la curent cu modificările aduse sistemelor de management financiar public și să identifice zonele de risc potențial (Gurazada și alții, 2020).

Lucrul de la domiciliu și conferințele video-audio au înlocuit întâlnirile față în față, au împiedicat accesul ușor la informații și înregistrări, eliminând observațiile directe și creând o expunere mai mare la erorile tehnologice (World Bank, 2020). Dificultățile au fost mai mari pentru ISA care nu aveau sisteme de audit electronic sau nu aveau legătură cu guvernele și/sau personalul, nu puteau comunica de la distanță chiar și în cazurile în care auditorii nu realizau înregistrări electronice, planuri de audit și programe pregătite înainte ca pandemia COVID-19 să solicite ajustări semnificative (Banca Mondială, 2020).

Besma (2020) a concluzionat că una dintre cele mai importante lecții pentru Instituțiile Supreme de Audit care nu au experiență în gestionarea unor astfel de crize este necesitatea de a dezvolta planuri de urgență pentru a răspunde la situații similare, iar o lecție cheie este să conștientizeze importanța lucrului de la distanță, care rămâne o alternativă bună pentru a face față unor astfel de situații complexe și necesită dezvoltarea instrumentelor IT, digitalizarea lucrărilor de audit, dezvoltarea competențelor auditorilor, dar și virtualizarea entităților auditate.

În următoarea discuție post-covid, Instituțiile Supreme de Audit vor dori să reușească să aibă capacitatea de a oferi un aranjament inteligent pentru construirea unei țări rezistente care este capabilă să învingă riscurile COVID-19 pe o premisă continuă, garantând dezvoltarea economică și socială a acesteia, și realizarea Obiectivelor de Dezvoltare Durabilă (Oyola, 2020).

În 2020, pe baza unor cercetări pentru percepția auditorilor certificați despre lucrul într-un climat de pandemie, am ajuns la concluzia că „toate provocările generate de pandemie vor fi depășite mai ușor prin acțiuni comune și inteligente ale auditorilor certificați și ale asociațiilor și organismelor de reglementare aferente, pentru a găsi alternative, moduri de acțiune într-un

mediu radical schimbat sub influența pandemiei de COVID-19” (Bozhinovska și alții, 2020).

Prima lege privind auditul public din Republica Macedonia de Nord a fost adoptată în 1997 și a stabilit cadrul pentru auditul public la nivel național. Potrivit Legii, auditul public în Republica Macedonia de Nord este efectuat de către Biroul de Audit Public în calitate de Instituție Supremă de Audit și autoritate publică independentă gestionată de Auditorul General (Biroul de Audit Public, 2021). Pentru a spori conformitatea reglementărilor legale în auditul de stat cu cerințele Declarației de la Lima și ale Declarației de independență a Instituțiilor Supreme de Audit din Mexic și pentru a o apropia de standardele și practica UE, această lege suferă mai multe modificări, iar în 2010 intră în vigoare noua Lege privind auditul public (2010), care este în mare măsură în conformitate cu cerințele declarațiilor.

Biroul de Audit Public al Republicii Macedonia de Nord este membru al Inițiativei de Dezvoltare a Instituțiilor Supreme de Audit – INTOSAI din 2001 și al EUROSAI din 2002. Din 2005, Biroul de Audit Public este un membru activ al rețelei SAI de țări potențiale și candidate la aderarea la Uniunea Europeană și Curtea de Conturi Europeană din Luxemburg.

Sarcina legală a Biroului de Audit Public este de a audita utilizarea fondurilor publice și de a furniza informații instituțiilor statului și publicului cu privire la utilizarea corectă a fondurilor (Akademik, 2016). Astăzi, Biroul de Audit Public este o instituție independentă pentru auditarea utilizării bugetului și a altor fonduri publice în Republica Macedonia de Nord.

2. Obiectivele cercetării

Profesia de audit de stat în prima jumătate a anului 2020 s-a confruntat cu circumstanțe necunoscute din cauza COVID-19. Activitățile legate de auditul public în Republica Macedonia de Nord sunt efectuate de către Biroul de Audit Public în calitate de Instituție Supremă de Audit, în conformitate cu Legea cu privire la auditul public (2010). Auditul public se efectuează de către auditorii publici autorizați și auditorii publici angajați în Biroul de Audit Public (Monitorul Oficial al Republicii Macedonia de Nord, 2010). Subiectul acestei lucrări este de a releva impactul pandemiei de COVID-19 asupra unui segment foarte sensibil al profesiei de audit, cum este auditul de stat. Scopul acestei lucrări este de a investiga percepția auditorilor publici pentru a observa care segmente ale misiunilor de audit au fost cele mai afectate de pandemie,

cum s-au confruntat auditorii cu provocările și ce lecții au învățat lucrând într-un mediu de care profesia nu-și amintește. Pentru a atinge acest obiectiv, cercetarea acoperă cinci obiective principale de cercetare:

- Analizarea modului în care auditorii publici au răspuns la noua situație imprevizibilă creată de pandemie;
- Ce activități de audit au fost efectuate și intenționate să fie efectuate de auditorii de stat din Republica Macedonia de Nord în timpul și după pandemia de COVID-19?
- Cum au abordat auditorii publici provocările generate de pandemia de COVID-19?
- Dilemele etice ridicate de profesie, nevoia de scepticism profesional și decalajul în așteptări;
- Care sunt așteptările lor pentru viitorul auditului de stat în perioada post-covid?

Din obiectivele definite ale cercetării, se poate stabili o ipoteză generală că „*Biroul de Audit Public și-a menținut independența în timpul pandemiei de COVID-19 și a făcut față cu succes provocărilor crizei*”. De asemenea, este de așteptat ca „*lecțiile învățate din criză să îi ghideze pe auditorii publici în activitățile viitoare din perioada post-covid, cu mare atenție la riscurile și domeniile mai sensibile pe care le prezintă criza*”.

3. Metodologia cercetării

Pe lângă o examinare amănunțită a literaturii de specialitate, pentru cercetare se folosește metoda sondajului, adică un chestionar structurat online a fost transmis tuturor auditorilor publici din Republica Macedonia de Nord. Chestionarul acoperă toate aspectele procesului de audit public, independența Biroului de Audit Public, schimbarea mediului de lucru, necesitatea modificării legislației, implicațiile rapoartelor de audit pentru 2020 și 2021, Codul de etică al Inițiativei de Dezvoltare a Instituțiilor Supreme de Audit (ISSAI 130), precum și întrebări despre așteptările auditorilor publici pentru activități ulterioare.

Populația din cercetare este reprezentată de auditorii publici certificați și auditorii publici care sunt angajați în Biroul de Audit Public din Republica Macedonia de Nord, care sunt codificați și clasificați în funcție de experiența lor de muncă și de postul ocupat în Biroul de Audit Public. Chestionarul a fost proiectat să dureze nu mai mult de 10 minute. La majoritatea întrebărilor (cu excepția întrebărilor introductive și preliminare) s-a răspuns pe o scară Likert

de la 1 la 5, unde 1 este „total dezacord” și 5 este „total de acord”. Întrebările introductive și preliminare includ titlul postului și departamentul, tipul contractului de muncă al auditorului și numărul anilor de experiență în muncă în cadrul Biroului de Audit Public.

Chestionarul a fost distribuit pe site și a fost trimis tuturor celor 90 de auditori de stat care lucrează în Biroul Suprem de Audit al Republicii Macedonia de Nord. Participanții au primit un e-mail de invitație, care a furnizat un link către chestionar și au fost primite 64 de răspunsuri sau o rată de răspuns de 71,11%. Considerăm că procentul de răspunsuri primite este reprezentativ, deoarece este de peste 70% din întreaga populație, în baza căruia putem în continuare creiona concluzii concrete (Fincham, 2008). Sondajul care susține această cercetare a fost emis pe 15 aprilie 2021.

Analiza datelor efectuată pentru interpretarea răspunsurilor și rezultatelor obținute include următoarele metode statistice:

1. *Statistica descriptivă a răspunsurilor* pentru a descrie caracteristicile de bază ale datelor din studiu;
2. *Sinteza studiilor* pentru calcularea statisticilor de subgrup pentru variabilele din categoriile variabilelor de

grupare. Sunt afișate și statistici rezumative pentru fiecare variabilă din toate categoriile;

3. Utilizăm *analiza ANOVA* pentru a determina dacă există diferențe semnificative statistice între mediile grupurilor independente (neînrudite), adică pentru a determina dacă există o diferență în răspunsurile obținute între grupurile definite în cercetare.
4. *Analiza cu răspunsuri multiple* pentru a analiza întrebările din sondaj. Folosim această analiză pentru o prelucrare mai detaliată a răspunsurilor primite la întrebările cu răspunsuri multiple, în special cele legate de așteptările auditorilor publici în perioada post-covid.

4. Rezultate și discuții

Înainte de a începe orice analiză de cercetare a rezultatelor, a fost efectuată o analiză de fiabilitate. Coeficientul alfa al lui Cronbach a fost calculat pentru a măsura consistența internă și fiabilitatea chestionarului. Rezultatul său este 0,81 ceea ce implică o consistență internă ridicată și din acest motiv toate elementele au fost menținute. De asemenea, **Tabelul nr. 1** prezintă statistica descriptivă a caracteristicilor respondenților.

Tabelul nr. 1. Statistica descriptivă a caracteristicilor respondenților

Caracteristică	Descriere	Număr	Procent
Denumirea locului de muncă și a departamentului	- Auditor public certificat în Departamentul de Audit	39	60.94%
	- Auditor public în Departamentul de Audit	24	37.50%
	- Auditor public certificat în Departamentul Audit Suport	1	1.56%
	- Auditor public în Departamentul Audit Suport	0	0%
	Total	64	100.00%
Contract de muncă	- Categoria A (Secretar general)	0	0%
	- Categoria B (Asistent Manager Audit, Manager Audit, Asistent al Auditorului General, Consilier al Auditorului General)	14	21.9%
	- Categoria V (Auditor Junior, Auditor, Auditor Senior, Auditor Principal)	50	78.1%
	- Categoria G (Asociat Junior, Asociat, Asociat Senior, Asociat Principal)	0	0%
	Total	64	100.00%
Experiența de lucru în Biroul Suprem de Audit	0-5 ani	15	23.4%
	6-10 ani	10	15.6%
	11-15 ani	18	28.1%
	peste 15 ani	21	32.8%
	Total	64	100.00%

Sursa: Calculele autorilor, 2021

Analiza răspunsurilor primite s-a realizat pe un eșantion structurat în două grupe și anume: auditori publici autorizați și auditori publici angajați din *Categoria V – auditori de teren* (50) și auditori publici autorizați și auditori publici angajați din *Categoria B – management* (14). Analiza statistică a datelor obținute pe baza ANOVA (**Anexa A**) indică faptul că nu există o diferență semnificativă

în răspunsurile oferite de auditorii publici, indiferent de titlul și poziția acestora în Biroul de Audit Public. **Anexa B** a lucrării prezintă rezumate de caz, care oferă o imagine de ansamblu detaliată a răspunsurilor primite din grup.

Tabelul nr. 2 prezintă Statistica descriptivă a răspunsurilor obținute.

Tabelul nr. 2. Statistica descriptivă a răspunsurilor							
Nr.	Întrebare	N	Minim	Maxim	Suma	Media	Deviația standard
5	Biroul de Audit Public a depășit cu succes provocările unice generate de pandemie pentru a asigura transparența și responsabilitatea instituțiilor din sectorul public.	64	3.0	5.0	290.0	4.531	.6416
6	Într-o perioadă de incertitudine sporită și intervenție guvernamentală sporită, rolul Biroului de Audit Public a fost și este încă semnificativ în timpul pandemiei de COVID.	64	3.0	5.0	293.0	4.578	.6620
7	În perioada pandemiei, Biroul de Audit Public și-a menținut independența și resursele financiare.	64	3.0	5.0	300.0	4.688	.5599
8	Biroul de Audit Public monitorizează îndeaproape deciziile guvernamentale importante care creează pachete de măsuri financiare pentru a răspunde crizei.	64	1.0	5.0	294.0	4.594	.7709
9	Pandemia de COVID 19 a schimbat abordarea angajamentului profesional.	64	1.0	5.0	226.0	3.531	1.0979
10	În circumstanțele inițiate de pandemia COVID-19 din martie 2020 și până astăzi, Biroul de Audit Public a fost pregătit să implementeze recomandările INTOSAI pentru trecerea de la modul clasic de lucru de la birou, la munca la distanță pentru a proteja sănătatea și viața angajaților.	64	2.0	5.0	272.0	4.250	.8165
12	Incertitudinile impuse de pandemia de COVID 19 au afectat raționamentul profesional în domeniul revizuirii nivelului predeterminat de semnificație și a riscului de audit al anumitor entități auditate.	64	1.0	5.0	181.0	2.828	1.2157
13	Munca în condiții de măsuri de carantină, autoizolare și lucru la distanță a influențat aplicarea procedurilor de audit de colectare și documentare suficient de adecvată a probelor de audit în cele existente, și mai ales în noile entități de audit.	64	1.0	5.0	213.0	3.328	1.0244
14	Criza sanitară inițiată de COVID 19 și debordarea acesteia în economie odată cu închiderea completă a instituțiilor din sectorul public și deschiderea lor treptată, v-a influențat să creșteți nivelul de scepticism profesional în timpul misiunilor de audit din cauza riscului crescut de denaturări semnificative în situațiile financiare ca urmare a fraudei sau erorii.	64	1.0	5.0	231.0	3.609	1.1072
15	Închiderea instituțiilor din sectorul public, rotația angajaților, aplicarea măsurilor de carantină completate de operațiuni la distanță au permis posibile modificări în amplasarea și funcționarea elementelor de control intern la entitățile de audit.	64	2.0	5.0	250.0	3.906	.8493

Nr.	Întrebare	N	Minim	Maxim	Suma	Media	Deviația standard
16	Lucrul de la distanță, chiar și în cazul nivelurilor crescute de scepticism profesional, a impus anumite bariere în identificarea simptomelor de fraudă (așa-numitele „steaguri roșii”) din cauza incapacității de a conduce interviuri mai strânse cu personalul și de a monitoriza comunicarea non-verbală (limbajul corpului).	64	1.0	5.0	227.0	3.547	1.0680
17	Noul mediu impus de COVID 19 va determina conducerea entităților auditate să fie tentată mai des să nu se supună legilor și reglementărilor.	64	1.0	5.0	179.0	2.797	1.1009
19	Pandemia de COVID 19 va afecta forma și conținutul raportului de audit în ceea ce privește numeroasele modificări aduse opiniei de audit exprimate (opinie de audit cu rezerve, opinie de audit negativă, opinie de audit de declinare a răspunderii) asupra situațiilor financiare auditate ale entităților auditate pentru sfârșitul anului, la data de 31.12.2020.	64	1.0	5.0	188.0	2.938	.9407
20	Activitatea entităților de audit în condițiile pandemiei COVID 19, va afecta utilizarea mai frecventă a paragrafului Accentuarea Pragului de Semnificație în rapoartele de audit pentru situațiile financiare prezentate pentru anul încheiat la 31.12.2020.	64	2.0	5.0	218.0	3.406	.8858
21	În condiții de lucru la distanță, comunicare limitată cu conducerea și angajații entităților, închiderea birourilor entităților de audit, introducerea unor măsuri de carantină, auditorii de stat nu trebuie să sacrifice calitatea auditului.	64	2.0	5.0	289.0	4.516	.7765
22	Pandemia de COVID 19 va mări decalajul de așteptări dintre auditorii publici, pe de o parte, și utilizatorii situațiilor financiare auditate – publicul larg, pe de altă parte.	64	1.0	5.0	182.0	2.844	1.1981
23	Riscurile pe care le prezintă pandemia de COVID 19 în ceea ce privește o prezentare veridică și obiectivă a datelor în situațiile financiare au subliniat importanța de a avea o profesie de audit public de calitate.	64	1.0	5.0	281.0	4.391	.8659
24	Mediul incert în care își desfășoară activitatea auditorii publici în fața pandemiei de COVID 19 îi va tenta pe auditorii publici să compromită principiile de bază ale Codului de Etică al INTOSAI.	64	1.0	5.0	143.0	2.234	1.3656
26	Biroul de Audit Public în programul pentru 2021 a inclus un număr semnificativ de audituri care vor examina în mod transparent, legal și intenționat cheltuirea fondurilor publice în timpul pandemiei.	64	2.0	5.0	288.0	4.500	.7766
27	Având în vedere că oportunitatea rapoartelor finale de audit este crucială, Biroul de Audit Public a implementat integral programul pentru 2020 și a emis rapoartele finale la timp.	64	1.0	5.0	253.0	3.953	.9829
30	În perioada postbelică, mai mult ca niciodată, auditorii publici vor avea nevoie de competențe și cunoștințe diferite impuse de noile condiții.	64	2.0	5.0	244.0	3.813	.8886
	N valid (în listă)	64					

Sursa: Calculul autorilor, 2021

Este de remarcat faptul că toți auditorii de stat sunt de acord că Biroul de Audit Public a depășit provocările generate de pandemie în materie de transparență și că Biroul de Audit Public și-a menținut independența și monitorizează îndeaproape deciziile guvernamentale care creează pachete de măsuri financiare pentru a răspunde crizei, având în vedere răspunsurile cu valori medii mai mari de 4,53 (Î5, Î6, Î7, Î8).

De asemenea, auditorii publici sunt de acord să nu fie sacrificată calitatea auditului în condițiile nou create (Î21), cu o valoare medie a răspunsurilor de 4,516, și că riscurile pe care le prezintă pandemia de COVID 19 din punct de vedere al prezentării datelor în situațiile financiare, de o manieră obiectivă și credibilă, subliniază importanța de a avea o profesie de audit public de calitate (Î23).

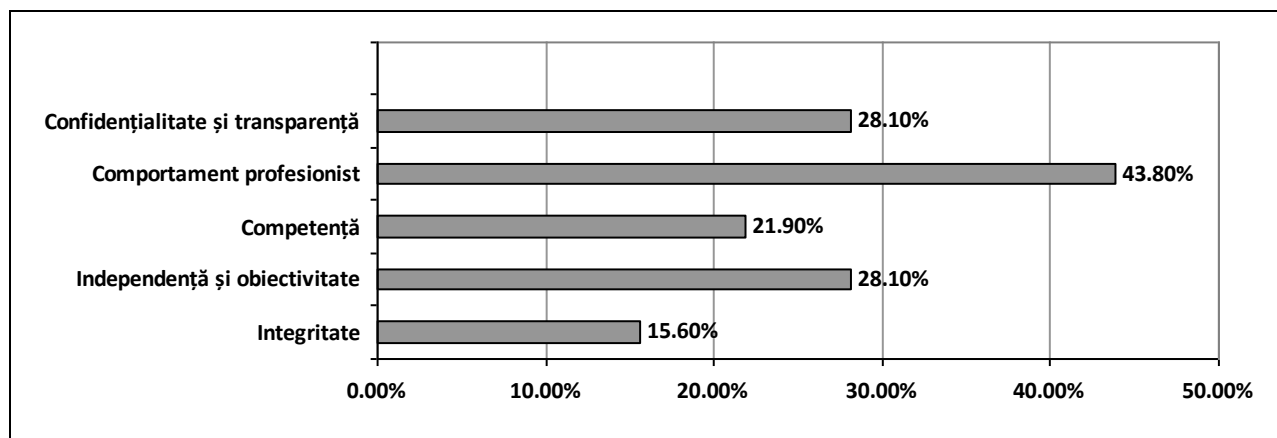
De asemenea, auditorii de stat au răspuns cu mare certitudine la întrebarea cu care sunt de acord că Biroul de Audit Public în noul program pentru 2021 a inclus un număr semnificativ de audituri care vor examina cheltuirea fondurilor publice în perioada pandemiei (Î26).

Situația legată de răspunsurile la mai multe întrebări nu prezintă încredere (valoarea medie sub 3), iar acestea se referă la faptul că situația determinată de COVID-19 nu afectează foarte mult auditorii publici în ceea ce privește

raționamentul lor profesional în domeniul revizuirii, nivelul predeterminat de semnificație și riscul de audit al anumitor entități auditate (Î12). În plus, auditorii publici nu au răspuns cu mare certitudine că pandemia COVID-19 va crește numărul de opinii de audit modificate în rapoartele lor finale (Î19), iar în ceea ce privește decalajul de așteptări, nu se așteaptă ca acesta să crească semnificativ (Î22). De asemenea, auditorii publici nu cred că noul mediu ar determina conducerea entităților auditate să fie tentată mai des să nu se supună legilor și reglementărilor (Î17).

În legătură cu principiile de bază ale Codului de Etică al Inițiativei de Dezvoltare a Instituțiilor Supreme de Audit – ISSAI 130 (*Figura nr. 1*), auditorii publici nu cred că mediul în schimbare va determina compromiterea de către auditori a principiilor de bază (Î24), dar atunci când desfășoară misiuni de audit în perioada COVID-19, auditorii consideră că „raționamentul profesional” poate fi în mare parte compromis (43,80% dintre respondenți), urmat de principiile „confidențialitate și transparență” și „independență și obiectivitate”, respectiv cu 28,10%. Din această întrebare se poate concluziona că auditorii publici nu cred că pandemia le va afecta integritatea.

Figura nr. 1. Afectarea principiilor Codului de Etică al INTOSAI



Sursa: Calculele autorilor, 2021

În sfârșit, se poate concluziona că în circumstanțele inițiate de pandemia COVID-19, Biroul de Audit Public a implementat recomandările Inițiativei de Dezvoltare a Instituțiilor Supreme de Audit pentru trecerea de la modul

clasic de lucru de la birou la munca la distanță pentru a proteja sănătatea și viețile angajaților (Î10).

Pentru perioada post-covid, așa cum este de așteptat, ca în toate celelalte profesii, auditorii publici se așteaptă la

schimbarea abilităților și cunoștințelor necesare auditului care ar trebui incluse în programele de certificare a auditorilor (130).

Sondajul a inclus, de asemenea, întrebări cu răspunsuri multiple care sunt analizate în cele ce urmează.

Auditorii publici au fost întrebați care au fost provocările cheie cu care s-au confruntat în desfășurarea misiunii de audit la începutul pandemiei de COVID-19. Majoritatea auditorilor publici (60,9%) văd limitările în sfera obținerii și documentării probelor de audit suficient de adecvate ca fiind o mare provocare, dar și presiunea de a finaliza munca de teren în termenul prevăzut în condițiile măsurilor de carantină, autoizolare și mobilitatea angajaților de la entitățile auditate (57,9%) și incapacitatea de a respecta termenele prevăzute legal pentru finalizarea procedurilor de audit și depunerea raportului de audit (59,4%).

De asemenea, a fost adresată o întrebare despre riscurile cheie inițiate de COVID-19, iar răspunsurile primite indică faptul că cel mai mare risc îl reprezintă controalele interne – cum sunt proiectate și cum funcționează (56,3%) și riscul de incapacitate de a obține probe de audit suficiente (56,3%).

Sondajul a inclus și un grup special de întrebări privind percepția auditorilor publici cu privire la perioada post-covid și a conținut patru întrebări cu răspunsuri multiple.

În legătură cu percepția auditorilor despre cum va arăta mediul lor de lucru anul viitor, 56,3% dintre ei aduc în prim plan un hibrid între lucrul la distanță și lucru de acasă, în timp ce restul consideră că se vor întoarce complet la locul de muncă.

Având în vedere faptul că activitatea auditorilor pe parcursul anului 2021 va fi din nou puternic influențată de criza sănătății și de consecințele asupra economiei, la efectuarea auditului de regularitate, atenția auditorilor se va concentra mai ales pe: identificarea factorilor de risc pentru fraudă și erori (28,1%), urmată de o creștere a nivelului de scepticism profesional (21,9%) și de colectarea probelor de audit suficiente și adecvate (21,9%).

În cele din urmă, lecția pe care profesia de audit de stat a învățat-o de la începutul pandemiei de COVID 19 este că există întotdeauna pericolul ca un eveniment imprevizibil să se întâmple care ar putea avea consecințe grave asupra vieții și muncii indivizilor. Opinia auditorilor în legătură cu ceea ce au învățat din pandemie este că e nevoie să fie utilizată pe o scară mai mare puterea

tehnologiilor de a conecta oamenii și de a continua funcționarea instituțiilor (58,7%) și că instituțiile din sectorul public trebuie să se pregătească pentru schimbare, fie că le place sau nu, prin adoptarea de noi moduri de lucru, promovarea instrumentelor tehnologice precum realitatea virtuală (50,8%).

5. Limitele cercetării

Pe baza răspunsurilor pe care le-am primit am putut observa impresia inițială a funcționării profesiei de audit public în perioada pandemiei COVID-19 și care sunt așteptările post-covid.

Suntem de părere că dacă cercetarea s-ar desfășura în viitor rezultatele ar fi diferite din cauza consecințelor mai certe pentru economie, de asemenea, ar fi efectuate și emise mai multe rapoarte anuale legate de impactul COVID-19 în mai multe arii ale sectorului public, tentația de a urma busola morală și de a adera la principiile de bază într-o perioadă plină de ispite etc. Lipsa unor cercetări similare disponibile publicului larg în Republica Macedonia de Nord ne-a împiedicat să comparăm rezultatele noastre pentru a izola asemănările și diferențele rezultate din efectele pandemiei asupra performanței auditorilor publici.

Concluzii

Pandemia de COVID-19 a insuflat o mare provocare profesiei de audit în ansamblu. În acest document subliniem consecințele pandemiei asupra auditorilor de stat, care activează de mult timp în umbra COVID-19. Pandemia a fost un test pentru independența Biroului de Audit Public, dar și un test pentru auditorul de stat de a-și menține profesionalismul.

Rezultatele arată că Biroul de Audit a reușit în continuare să își mențină independența în cele mai dificile perioade ale pandemiei și să monitorizeze îndeaproape măsurile guvernamentale de ajutorare a economiei. Cel mai important, auditorii de stat nu au permis ca recesiunea să compromită principiile Codului de etică emis de Inițiativa de Dezvoltare a Instituțiilor Supreme de Audit (ISSAI 130) și că, în niciun caz, calitatea auditului nu ar trebui sacrificată. Cu toate acestea, Biroul de Audit Public a urmat recomandările privind munca la distanță și alte recomandări emise de către Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI).

Auditorii de stat s-au confruntat cu limitări în ceea ce privește domeniul de aplicare al obținerii și documentării probelor de audit suficiente și adecvate, dar și cu presiuni pentru finalizarea activității pe teren în termenul prevăzut în condițiile măsurilor de carantină, autoizolării și mobilității angajaților la entitățile auditate și a incapacității de a respecta termenele prevăzute de lege pentru finalizarea procedurilor de audit și prezentarea raportului de audit.

Până în 2021, auditorii de stat se așteptau să se confrunte cu dificultăți în identificarea factorilor de risc pentru fraudă și erori, dar și cu o creștere a nivelului de scepticism

profesional și cu colectarea de probe de audit suficiente și adecvate.

Concluzia generală este că auditorii de stat au depășit cu succes provocările crizei și au învățat deja lecția că există întotdeauna posibilitatea unui eveniment neașteptat („lebadă neagră”), precum pandemia de COVID-19, care are consecințe grave pentru angajamentele lor de muncă, dar și pentru cursul normal al vieții. Astfel, din întreaga cercetare rămâne de recomandat Biroului de Audit Public ca în perioada următoare să încerce să adopte modalități mai noi de lucru, cu o mai amplă utilizare a tehnologiei.

BIBLIOGRAFIE

1. Akademik, (2016). Akademik. [Online], available at: <https://akademik.mk/servisni-informacii/drzhaven-zavod-za-revizija/>
2. Bema, G. (2020). COVID-19 pandemic: what is the role of Supreme Audit Institutions? *Turkish Court of Auditors*, available at: https://www.intosaicbc.org/wp-content/uploads/2020/12/202010-ARABOSAI-paper-covid-19-pandemic_JW.pdf
3. Bozhinovska, L. Z., Trpeska, M., Atanasovski, A., & Dionisijev, I. (2020). Audit Profession in the Shadow of the Covid-19 – A Perception of Auditors in Republic of North Macedonia. *Proceedings of the 1st international conference Economic and Business Trends Shaping the Future, 2020* (pp. 73-90). Skopje: Faculty of Economics – Skopje.
4. Brachio, A. (2020, April 9). COVID-19: How to start looking forward with hope, available at: https://www.ey.com/en_gl/consulting/covid-19-how-to-start-looking-forward-with-hope
5. Edmond, B. (2020). SAI Resilience in addressing the auditor expectation gap during disaster periods: The case of sub-Saharan SAIs during COVID-19 pandemic. South Africa: AFROSAI.
6. El-Chami, M., & Goldsworthy, D. (2020). Auditing during COVID-19: Experiences of Supreme Audit Institutions in FCV situations. *World Bank*, available at: <https://blogs.worldbank.org/governance/auditing-during-covid-19-experiences-supreme-audit-institutions-fcv-situations>
7. Fincham, E., Jack. (2008). Response Rates and Responsiveness for Surveys, Standards, and the
8. Journal. *American Journal of Pharmaceutical Education*. 72(2). DOI: 10.5688/aj720243
9. Gurazada, S., Kristensen, J., Sjoblom, M., Piatti, M., & Farooq, K. (2020). Getting government financial management systems COVID-19 ready. *Washington: World Bank Blogs*, available at: <https://blogs.worldbank.org/governance/getting-government-financial-management-systems-covid-19-ready>
10. INTOSAI Development Initiative. (2020). Covid-19 implications for SAI strategic management – Guidance note for Supreme Audit Institutions. Oslo: IDI., available at: <https://www.idi.no/covid-19/covid-19-strategic-management>
11. OECD. (2020). Public integrity for an effective COVID-19 response and recovery. OECD, available at: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/public-integrity-for-an-effective-covid-19-response-and-recovery-a5c35d8c/>
12. Official Gazette of RNM. (2010). Law on State Audit. Skopje: Official Gazette of RM no. 66/2010.
13. Oyola, J. (2020). Role of SAIs in the audit information and vision of COVID-19. Olacefs, available at: <https://archivo.olacefs.com/rol-de-efs-en-la-fiscalizacion-informacion-y-vision-del-covid-19/?lang=en>
14. State Audit Office, (2021). State Audit Office. [Online] Available at: <https://dzt.mk/mk/istorijat>
15. Stevenson, M. (2019). Can Auditors Close the Great Expectation Gap for Good? *Toronto: CPA – Canada*, available at: <https://www.cpacanada.ca/en/news/pivot-magazine/2019-01-02-expectation-gap-roundtable>

15. The New York Times. (2020). Here Comes the Coronavirus Pandemic: Now, after many fire drills, the world may be facing a real fire. New York: *New York Times*, available at: <https://www.nytimes.com/2020/02/29/opinion/sunday/corona-virus-usa.html>
16. World Bank. (2020). Role of Supreme Audit Institutions (SAIs) in Governments' Response to COVID-19: Emergency and Post Emergency Phases. Washington: *World Bank Group*, available at: <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/33901>
17. World Bank Blogs. (2020). What does the coronavirus pandemic mean for Supreme Audit Institutions? Washington: *World Bank*, available at: <https://blogs.worldbank.org/governance/what-does-coronavirus-pandemic-mean-supreme-audit-institutions>

Anexa A: Analiza ANOVA						
		Suma pătratelor	df	Media pătratică	F	Semnif.
Î5	Între grupuri	1.160	1	1.160	2.904	.093
	În Grupuri	24.777	62	.400		
	Total	25.938	63			
Î6	Între grupuri	1.395	1	1.395	3.300	.074
	În Grupuri	26.214	62	.423		
	Total	27.609	63			
Î7	Între grupuri	.516	1	.516	1.662	.202
	În Grupuri	19.234	62	.310		
	Total	19.750	63			
Î8	Între grupuri	1.243	1	1.243	2.130	.150
	În Grupuri	36.194	62	.584		
	Total	37.438	63			
Î9	Între grupuri	.189	1	.189	.155	.695
	În Grupuri	75.749	62	1.222		
	Total	75.938	63			
Î10	Între grupuri	2.766	1	2.766	4.371	.041
	În Grupuri	39.234	62	.633		
	Total	42.000	63			
Î12	Între grupuri	1.061	1	1.061	.715	.401
	În Grupuri	92.049	62	1.485		
	Total	93.109	63			
Î13	Între grupuri	3.752	1	3.752	3.731	.058
	În Grupuri	62.357	62	1.006		
	Total	66.109	63			
Î14	Între grupuri	1.826	1	1.826	1.501	.225
	În Grupuri	75.409	62	1.216		
	Total	77.234	63			
Î15	Între grupuri	1.700	1	1.700	2.410	.126
	În Grupuri	43.737	62	.705		
	Total	45.438	63			
Î16	Între grupuri	.502	1	.502	.436	.511
	În Grupuri	71.357	62	1.151		
	Total	71.859	63			
Î17	Între grupuri	1.579	1	1.579	1.309	.257
	În Grupuri	74.780	62	1.206		
	Total	76.359	63			

		Suma pătratelor	df	Media pătratică	F	Semnif.
Î19	Între grupuri	.001	1	.001	.002	.968
	În Grupuri	55.749	62	.899		
	Total	55.750	63			
Î20	Între grupuri	.489	1	.489	.619	.434
	În Grupuri	48.949	62	.789		
	Total	49.438	63			
Î21	Între grupuri	1.307	1	1.307	2.210	.142
	În Grupuri	36.677	62	.592		
	Total	37.984	63			
Î22	Între grupuri	.723	1	.723	.500	.482
	În Grupuri	89.714	62	1.447		
	Total	90.438	63			
Î23	Între grupuri	.026	1	.026	.034	.855
	În Grupuri	47.209	62	.761		
	Total	47.234	63			
Î24	Între grupuri	.270	1	.270	.143	.707
	În Grupuri	117.214	62	1.891		
	Total	117.484	63			
Î26	Între grupuri	1.463	1	1.463	2.482	.120
	În Grupuri	36.537	62	.589		
	Total	38.000	63			
Î27	Între grupuri	.165	1	.165	.169	.683
	În Grupuri	60.694	62	.979		
	Total	60.859	63			
Î30	Între grupuri	.013	1	.013	.016	.900
	În Grupuri	49.737	62	.802		
	Total	49.750	63			

Sursa: Calculele autorilor, 2021

Anexa B: Sinteza studiului												
		Î5	Î6	Î7	Î8	Î9	Î10	Î12	Î13	Î14	Î15	
Categorია V	Total	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	
		Suma	223.0	225.0	232.0	226.0	178.0	207.0	138.0	160.0	176.0	191.0
		Valoare Minimă	3.0	3.0	3.0	1.0	1.0	2.0	1.0	1.0	1.0	2.0
		Valoare Maximă	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0
		Deviația Standard	.6455	.6776	.5980	.8142	1.0333	.8332	1.1350	1.0498	1.1110	.8497
Categorია B	Total	N	14	14	14	14	14	14	14	14	14	
		Suma	67.0	68.0	68.0	68.0	48.0	65.0	43.0	53.0	55.0	59.0
		Valoare Minimă	3.0	3.0	4.0	3.0	1.0	3.0	1.0	3.0	2.0	3.0
		Valoare Maximă	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0
		Deviația Standard	.5789	.5345	.3631	.5345	1.3425	.6333	1.4917	.8018	1.0716	.8018
Total	N	64	64	64	64	64	64	64	64	64	64	
		Suma	290.0	293.0	300.0	294.0	226.0	272.0	181.0	213.0	231.0	250.0
		Valoarea Minimă	3.0	3.0	3.0	1.0	1.0	2.0	1.0	1.0	1.0	2.0
		Valoarea Maximă	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0
		Deviația Standard	.6416	.6620	.5599	.7709	1.0979	.8165	1.2157	1.0244	1.1072	.8493

			Î16	Î17	Î19	Î20	Î221	Î22	Î23	Î24	Î26	Î27	Î30
Categoria V	Total	N	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50
		Suma	175.0	144.0	147.0	168.0	222.0	145.0	219.0	110.0	221.0	199.0	191.0
		Valoare Minimă	1.0	1.0	1.0	2.0	2.0	1.0	1.0	1.0	2.0	1.0	2.0
		Valoare Maximă	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0
		Deviația Standard	1.1112	1.1542	.9775	.8514	.8369	1.1650	.8303	1.2778	.8104	.9998	.8497
Categoria B	Total	N	14	14	14	14	14	14	14	14	14	14	14
		Suma	52.0	35.0	41.0	50.0	67.0	37.0	62.0	33.0	67.0	54.0	53.0
		Valoare Minimă	3.0	1.0	2.0	2.0	4.0	1.0	2.0	1.0	3.0	2.0	2.0
		Valoare Maximă	5.0	4.0	4.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0
		Deviația Standard	.9139	.8549	.8287	1.0163	.4258	1.3363	1.0163	1.6919	.5789	.9493	1.0509
Total		N	64	64	64	64	64	64	64	64	64	64	64
		Suma	227.0	179.0	188.0	218.0	289.0	182.0	281.0	143.0	288.0	253.0	244.0
		Valoare Minimă	1.0	1.0	1.0	2.0	2.0	1.0	1.0	1.0	2.0	1.0	2.0
		Valoare Maximă	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0	5.0
		Deviația Standard	1.0680	1.1009	.9407	.8858	.7765	1.1981	.8659	1.3656	.7766	.9829	.8886

Sursa: Calculele autorilor, 2021