

**REGULAMENTUL
PRIVIND PROCEDURILE APLICATE ÎN CADRUL CURȚII DE CONTURI
ÎN CAZUL IDENTIFICĂRII/DETERMINĂRII DE CĂTRE AUDITORI A
RISULUI DE FRAUDĂ/CORUPȚIE**

I. Dispoziții generale

1. Regulamentul privind procedurile aplicate în cadrul Curții de Conturi în cazul identificării/determinării de către auditori a riscului de fraudă/corupție (în continuare – Regulament) este elaborat în baza:

- Legii Curții de Conturi nr.261-XVI din 05.12.2008;
- Codului penal al Republicii Moldova nr.985-XV din 18.04.2002;
- Legii nr.16-XVI din 15.02.2008 cu privire la conflictul de interese;
- Legii nr.25-XVI din 22.02.2008 privind Codul de conduită a funcționarului public;
- Legii nr.90-XVI din 25.04.2008 cu privire la prevenirea și combaterea corupției;
- Legii nr.229 din 23.09.2010 privind controlul financiar public intern;
- Legea nr.325 din 23.12.2013 privind testarea integrității profesionale;
- Hotărîrii Guvernului nr.906 din 28.07.2008 „Cu privire la aprobarea Metodologiei de evaluare a riscurilor de corupție în autoritățile și instituțiile publice” etc.

2. Regulamentul reprezintă un act normativ intern și obligatoriu, care se aplică pentru toate tipurile de audituri și este întocmit în concordanță cu standardele și manualele de audit, precum și cu alte acte normativ-metodologice relevante ale Curții de Conturi.

3. Prezentul Regulament definește fraudă și corupția, motivele care stau la baza comiterii acestora, rolul și responsabilitățile privind prevenirea și detectarea fraudei/corupției, conlucrarea Curții de Conturi cu organele de drept responsabile de investigarea cazurilor de fraudă și corupție. De asemenea, sînt prezentate îndrumări practice în domeniile sensibile la fraudă și corupție, care includ indicatorii de fraudă și corupție.

4. În sensul prezentului Regulament, noțiunile utilizate semnifică:

abuzul de putere sau abuzul de serviciu – folosirea intenționată de către o persoană a situației de serviciu, în interes material ori în alte interese personale, care a cauzat daune intereselor publice sau drepturilor și intereselor ocrotite de lege ale persoanelor fizice ori juridice;

acte conexe corupției – acțiuni săvârșite în legătură directă cu actele de corupție: abuzul de putere sau abuzul de serviciu; excesul de putere sau depășirea atribuțiilor de serviciu; legalizarea veniturilor obținute din acte de corupție; însușirea de bunuri; cauzarea de daune materiale prin înșelăciune sau prin abuz de încredere; distrugerea sau deteriorarea de bunuri; protecționismul; falsul în acte publice; falsul în documente contabile;

auditor – angajat al Curții de Conturi, care desfășoară activități specifice de audit public extern;

avertizare – informarea despre comiterea acțiunilor frauduloase, a actelor de corupție și a celor conexe corupției, a faptelor de comportament corupțional, despre nerespectarea regulilor privind declararea veniturilor și proprietății și despre încălcarea obligațiilor legale privind conflictul de interese, făcută benevol, cu bună-credință și în interes public, în formă scrisă sau verbală persoanelor și/sau organelor competente pentru recepționarea, înregistrarea și examinarea acestor informații;

conflict de interese – conflictul dintre exercitarea atribuțiilor funcției deținute și interesele personale ale persoanelor prevăzute în art.3 din Legea nr.16-XVI din 15.02.2008, în calitatea lor de persoane private cu privire la conflictul de interese, care ar putea influența necorespunzător îndeplinirea obiectivă și imparțială a obligațiilor și responsabilităților ce le revin potrivit legii;

corupție – faptă ilegală care afectează exercitarea normală a funcției și care constă fie în folosirea de către subiectul actelor de corupție sau al faptelor de comportament corupțional a funcției sale pentru solicitarea, primirea ori acceptarea, direct sau indirect, pentru sine sau pentru o altă persoană, a unor foloase materiale ori a unui avantaj necuvenit, fie în promisiunea, oferirea sau acordarea ilegală a unor asemenea foloase ori avantaje necuvenite subiecților actelor de corupție;

delapidare – însușirea ilegală a bunurilor altei persoane sau ale statului, încredințate în administrare pentru exercitarea atribuțiilor de serviciu;

evaziune fiscală – eschivarea prin orice mijloc, în întregime sau în parte, de la plata impozitelor, taxelor și altor sume datorate bugetului de stat, bugetelor locale, bugetului asigurărilor sociale de stat și fondurilor asigurărilor obligatorii în medicină de către persoanele fizice și persoanele juridice, denumite contribuabili;

exces de putere sau depășirea atribuțiilor de serviciu – săvârșirea de către o persoană a unor acțiuni care depășesc în mod vădit limitele drepturilor și atribuțiilor acordate prin lege, care au cauzat prejudiciu intereselor publice sau drepturilor și intereselor publice ori drepturilor și intereselor ocrotite de lege ale persoanelor fizice sau juridice;

factor de risc – condiția sau împrejurarea particulară care influențează gradul de risc, contribuind la apariția unui anumit eveniment sau la producerea unei acțiuni ori oferind oportunitatea de obținere a unor avantaje sub orice formă;

factor de risc de fraudă – evenimente sau condiții care indică o stimulare ori o presiune de a comite o fraudă sau care oferă oportunitatea de a comite o fraudă;

falsul în acte publice – înscrierea de către o persoană publică în documentele oficiale a unor date vădit false, precum și falsificarea unor astfel de documente, dacă aceste acțiuni au fost săvârșite din interes material sau din alte interese personale;

falsul în documente contabile – întocmirea sau utilizarea unei facturi ori a oricărui alt document sau înscris contabil care conține informații false, precum și omisiunea cu rea-voință a contabilizării unei plăți, săvârșite în scopul disimilării sau tăinuirii unor acte de corupție;

fraudă – act intenționat comis de una sau mai multe persoane din cadrul conducerii, angajaților ori unor terțe părți, caracterizat prin: manipularea, falsificarea sau modificarea înregistrărilor ori documentelor; alocarea necorespunzătoare a activelor; eliminarea sau omiterea efectelor tranzacțiilor din înregistrări sau documente; înregistrarea de tranzacții fără substanță; aplicarea greșită a politicilor contabile, în scopul obținerii de mijloace bănești, bunuri/valori sau servicii ori al eschivării de la efectuarea plăților, pentru asigurarea unui avantaj injust sau ilegal, personal ori în afaceri;

infracțiune – faptă (acțiune sau inacțiune) prejudiciabilă, prevăzută de legea penală, săvârșită cu vinovăție și pasibilă de pedeapsă penală;

integritatea profesională – capacitatea persoanei de a-și exercita obligațiile și atribuțiile legale și profesionale în mod onest, ireproșabil, dând dovadă de o înaltă ținută morală și maximă corectitudine, precum și de a-și exercita activitatea în mod imparțial și independent, fără vreun abuz, respectând interesul public, supremația Constituției Republicii Moldova și a legii;

neglijență de serviciu – neîndeplinirea sau îndeplinirea necorespunzătoare de către o persoană publică a obligațiilor de serviciu ca rezultat al unei atitudini neglijente sau neconștiincioase față de ele, cauzând daune intereselor publice sau drepturilor și intereselor ocrotite de lege ale persoanelor fizice ori juridice, indiferent de scop;

probă – elemente de fapt dobândite în modul prevăzut de cadrul legal, care servesc la constatarea existenței sau inexistenței infracțiunii, la identificarea făptuitorului, la constatarea vinovăției, precum și la stabilirea altor circumstanțe importante pentru justa soluționare a cauzei;

tăinuire – prezentarea intenționată de către o persoană cu funcție de răspundere ori de o persoană care gestionează o entitate comercială, obștească sau o altă instituție nestatală, precum și de către o persoană juridică a datelor neautentice.

5. Acte de corupție se consideră:

acțiunile frauduloase: furtul; falsificarea; corupția; delapidarea; însușirea ilegală; conspirația; reprezentarea falsă; coluziunea; tănuirea datelor; neglijența în serviciu; traficul de influență; divulgarea de informație; depășirea atribuțiilor de serviciu; distorsionarea; conflictul de interese; abuzul de informații; abuzul de serviciu;

fraudele comise în avantajul entității: fraudele fiscale; activitățile comerciale interzise prin lege și de regulamente; omiterea intenționată a înscrierilor în registrele contabile în scopul creării unei impresii înșelătoare cu privire la situația financiară a entității; solicitările false pentru acordarea unor granturi sau alte beneficii etc.;

fraudele comise în dezavantajul entității: facturarea serviciilor sau bunurilor care nu au fost furnizate entității; deturnarea fondurilor sau bunurilor; falsificarea registrelor contabile pentru ascunderea faptelor ilicite etc.

II. Triunghiul fraudei

6. Persoanele care comit fraudă profită de controalele interne slabe sau de posibilitatea de a neglija controalele și sînt motivate de dorința de a obține bani ori alte avantaje improprii. Sînt trei caracteristici de bază ale fraudei, cunoscute sub denumirea de „triunghiul fraudei”:

presiunea – reprezintă evenimentele care au loc în cadrul entității publice sau în viața unei persoane. Sub presiunea de fraudă necesitățile personale devin mai presus decît etica profesională și necesitățile entității publice. Stimulentul, de regulă, apare dintr-o necesitate financiară semnificativă sau dintr-o problemă, de exemplu: necesitatea de bani, a unui bonus sau păstrarea serviciului. De asemenea, ar putea fi dorința de a ajunge într-o poziție mai avansată în entitatea publică sau de a atinge un standard mai înalt de viață;

oportunitatea – persoana trebuie să aibă acces la bunuri, să gestioneze o activitate de control și să aibă abilitatea de a ascunde o fraudă. Oportunitatea este creată de activitățile de control insuficiente (de exemplu: nu există separarea atribuțiilor, managementul prost și/sau beneficierea de funcția ocupată ori autoritatea de care dispune pentru a neglija controalele);

justificarea – este o decizie conștientă a unei persoane de a-și plasa necesitățile personale mai presus decît necesitățile altor persoane și/sau ale entității publice și de a justifica decizia respectivă, în mare parte, pentru sine însuși.

7. Din aceste trei elemente (presiune, oportunitate, justificare), oportunitatea este componentul pe care entitatea publică poate să-l influențeze cel mai mult prin implementarea activităților de control intern care minimizează tentația. Totodată, pentru a se produce fraudă, trebuie să existe toate trei elemente. Altfel, fraudă nu are loc.

III. Rolul și responsabilitățile privind prevenirea și detectarea fraudei/corupției

8. *Conducerea instituției este responsabilă* de stabilirea unui sistem de management financiar și control eficient, pentru asigurarea conformității cu legislația și reglementările în baza cărora să prevină fraudă/corupția.

Sarcina conducerii este de a elabora și implementa măsuri eficiente de prevenire a acțiunilor sau omisiunilor ce pot prejudicia fondurile publice ori pot permite încălcarea legilor și regulamentelor și de a pune în aplicare proceduri adecvate pentru:

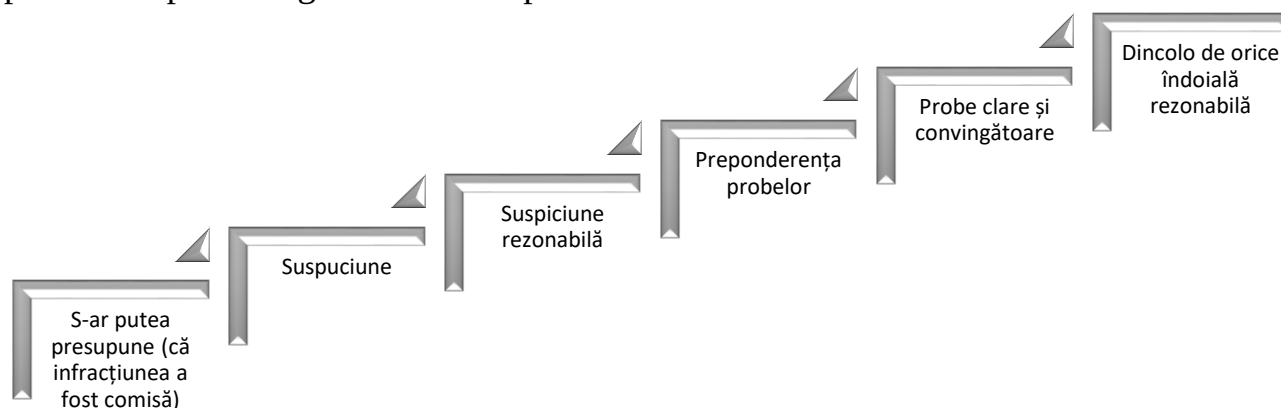
- elaborarea, promovarea și monitorizarea conformității cu legislația, reglementările, politicile, procedurile și alte instrucțiuni și atribuții de conducere financiară și administrativă;
- elaborarea și implementarea strategiilor pentru prevenirea și detectarea cazurilor de fraudă/corupție; și
- recepționarea și investigarea fraudelor/corupției.

9. *Responsabilitatea auditorilor* constă în obținerea unei asigurări rezonabile cu privire la faptul că situațiile financiare, în totalitatea lor, nu conțin denaturări semnificative, ca rezultat al fraudei ori al erorii, obiectivele auditului fiind:

- la etapa de planificare, auditorii urmează să identifice și să evalueze riscurile de denaturare semnificativă a situațiilor financiare ca urmare a fraudei;
- la etapa de executare, auditorii urmează să obțină probe de audit suficiente și corespunzătoare privind riscurile evaluate.

În cazul fraudelor suspectate/identificate, auditorii urmează să aplice procedurile adecvate descrise în prezentul Regulament.

10. În cazul depistării indicilor de fraudă, este important să se facă o investigație utilizând metode de audit, pînă cînd suspiciunea va atinge un nivel ce creează premise favorabile pentru un organ de drept de a decide inițierea unei cauze penale. Cel mai probabil că acel nivel trebuie să fie „s-ar putea presupune”, conform nivelurilor prezentate pe scara gradului de suspiciune.



Sursă: Raport privind eficacitatea procesului de gestionare a indicilor de fraudă și corupție în cadrul Curții de Conturi a Republicii Moldova, în legătură cu organele de drept din Moldova, întocmit de Oficiul Național de Audit al Suediei.

IV. Procedurile aplicabile de către auditori la diferite etape ale misiunii de audit în vederea identificării/determinării riscului de fraudă/corupție

10. *La etapa de cunoaștere a entității/domeniului*, auditorii sînt responsabili de *identificarea riscurilor de fraudă/corupție*, fiind necesar să cunoască cum entitatea gestionează riscurile de fraudă/corupție și dacă sistemul de control intern existent previne și/sau detectează astfel de riscuri.

11. *Identificarea factorilor ce duc la apariția riscului de fraudă* constă în acumularea informației cu privire la activitățile entității publice, inclusiv revizuirea fraudelor precedente, suspectate și asemănătoare din entitățile publice similare, și analiza măsurilor de performanță ale entității publice din ultimii cîțiva ani pentru a identifica prezența unor modele inconsecvente.

În acest sens, auditorii abordează următoarele subiecte:

- Care este atitudinea generală a conducerii entității în privința fraudei/corupției?
- Există în cadrul entității măsuri adecvate de prevenire a fraudei/corupției? Sînt acestea implementate?
- Entitatea auditată evaluează riscurile de fraudă/corupție în mod corespunzător?
- Există un proces de evaluare a riscului specific de fraudă/corupție și cît de des este efectuat?
- Există o politică specifică internă cu privire la fraudă/corupție, abuz și utilizarea necorespunzătoare a mijloacelor publice care stabilește consecințele în cazul depistării acestor ilegalități? Au fost puse în practică măsuri de contracarare/sanționare corespunzătoare?
- Sistemul de control intern respectă cerințele legale privind măsurile antifraudă/anticorupție?
- Există proceduri de control intern pentru reducerea posibilității de apariție a fraudei/corupției (de exemplu, existența unor liste de verificare detaliate, implicarea unui număr mai mare de persoane în procesul decizional, aplicarea „principiului celor patru ochi” pentru verificările efectuate etc.)?
- Conducerea entității acordă o atenție specifică detectării fraudei/corupției în cadrul acesteia? Care sînt procedurile aplicate de către conducere în vederea detectării și raportării cazurilor de fraudă și corupție?
- Se iau măsuri pentru reducerea impactului potențial al acestora?

12. Punctele slabe ale sistemului de control intern care creează premise de apariție a fraudei pot fi:

- personalul responsabil din cadrul entității nu deține cunoștințe suficiente pentru identificarea semnalelor de alarmă, ceea ce ar putea determina existența documentelor false, inexacte sau incomplete (așa cum ar fi: facturile, garanțiile bancare, contractele de muncă, certificatele fiscale, conturile financiare, documentele tehnice etc.);

- verificările insuficiente/nepotrivite din partea persoanelor implicate în domeniile ce necesită o atenție sporită (achizițiile publice, gestionarea patrimoniului, investițiile și reparațiile capitale etc.).

13. **Evaluarea riscului de fraudă/corupție** reprezintă pentru auditori un instrument în vederea determinării probabilității de comitere a fraudei/corupției, precum și a consecințelor pentru entitatea publică atunci când aceasta/acestea va avea loc.

14. Elementele-cheie, care trebuie să fie documentate pentru fiecare domeniu al activității, sînt:

- a) tipurile de fraudă care au șanse să fie comise;
- b) riscul inherent de fraudă;
- c) existența activităților de control corespunzătoare;
- d) golurile potențiale în controalele pentru depistarea fraudelor;
- e) probabilitatea și impactul fraudei.

Exemple privind identificarea și evaluarea riscului de fraudă/corupție în cadrul unei misiuni de audit public extern sînt prezentate în Anexa nr.1 și Anexa nr.2 la prezentul Regulament.

15. La testarea eficacității controalelor de prevenire/detectare a fraudei, auditorii analizează eficacitatea activităților de control, care pretind că sînt prezente, prin testarea periodică a acestora.

16. **La etapa de executare**, potrivit activităților planificate, auditorii trebuie să efectueze proceduri de audit pentru acumularea probelor care vor susține/infirma existența riscului de fraudă.

17. Proceduri de audit ce urmează a fi efectuate pot fi:

- a) testarea corectitudinii înregistrărilor din registrele contabile și altor ajustări făcute la pregătirea situației financiare;
- b) revizuirea estimărilor contabile de referință și evaluarea circumstanțelor care prezintă riscuri pentru denaturări semnificative din cauza fraudei;
- c) evaluarea argumentării entității pentru tranzacțiile semnificative care sînt în afara activității obișnuite a entității sau care par a fi neobișnuite, în special dacă explicația logică a tranzacțiilor (sau lipsa acestora) sugerează faptul că managementul entității s-ar fi implicat în raportarea financiară frauduloasă sau ar ascunde deturnarea activelor.

V. Factori și indicatori care pot semnala posibile riscuri de fraudă/corupție

18. Sînt cîțiva indicatori care pot spori posibilitatea apariției riscurilor de fraudă/corupție. Cei mai des întîlniți sînt prezentați în Anexa nr.3 la prezentul Regulament. Aceștia pot fi numiți „stegulețe roșii” sau „avertizări puternice” care necesită o atenție imediată pentru detectarea cazurilor de posibile fraude/corupție. Ca exemple de indicatori care pot semnala posibile riscuri de fraudă/corupție, pot fi:

- a) *indicatorii de fraudă în rapoartele financiare* (discrepanțe în înregistrările contabile; probe conflictuale sau lipsă; procese necorespunzătoare aferente bugetului);
- b) *indicatori de documente falsificate* (documentele deviază de la formatul standard; conținutul acestora este dubios; circumstanțele în care au fost întocmite documentele creează suspiciuni; inconsecvența datelor din documente și informațiilor disponibile);
- c) *indicatori în domeniul contractării și achizițiilor publice* (achiziții nejustificate dintr-o singură sursă; prețuri excesive nejustificate; produse achiziționate în număr excesiv; acceptarea calității scăzute și întârzierea/lipsa livrărilor; modificări nedocumentate/frecvente ale contractelor care conduc la majorarea valorii acestora; responsabilul pentru contractare nu depune/nu completează declarația de confidențialitate și imparțialitate; fragmentarea achizițiilor; combinarea contractelor etc.);
- d) *indicatori aferenți activelor* (utilizarea neautorizată a activelor; echipament supus utilizării personale sau în afara programului, cum ar fi telefoane celulare, camere digitale, computere, vehicule, instrumente etc.; active fizice susceptibile uzului personal sau redirectionării: clădiri nefolosite sau izolate, terenuri libere, echipament învechit, active abandonate etc.);
- e) *indicatori aferenți plăților corupte* („împrumuturi” rambursate sau nu; utilizarea cardurilor de credit; supraplata achizițiilor; utilizarea gratuită/achitarea plăților reduse pentru unele bunuri, precum: apartamente, autoturisme etc.; efectuarea plăților în numerar etc.);
- f) *indicatori aferenți conflictelor de interes* (nedepunerea/necompletarea declarației privind conflictele de interes; favorizarea inexplicabilă a unor contractanți; exercitarea unor funcții de conducere de una și aceeași persoană sau de rudele acesteia etc.).

19. **Acțiunile frauduloase se rezumă inclusiv la:**

- înregistrarea intrărilor fictive în registre contabile, în mod special spre sfârșitul perioadei de raportare, pentru a manipula rezultatele de operare sau a atinge alte obiective;
- ajustarea nejustificată și schimbarea deciziilor conducerii pentru a estima soldurile conturilor;
- omiterea, avansarea sau întârzierea recunoașterii în rapoartele financiare a evenimentelor și tranzacțiilor care au apărut în perioada de raportare;
- tăinuirea/nedivulgarea faptelor ce ar putea afecta sumele înregistrate în rapoartele financiare;
- angajarea în tranzacții complexe care sînt structurate pentru a denatura poziția financiară sau performanța financiară a entității;
- modificarea înregistrărilor și a termenelor referitor la tranzacțiile semnificative și neobișnuite;

- deturnarea activelor care implică furtul activelor unei entități, fiind de multe ori comisă de către angajați, în sume relativ mici și nesemnificative. Deturnarea activelor poate fi realizată în diferite moduri, inclusiv:
 - deturnarea de încasări (de exemplu, deturnarea colectărilor la conturile de încasări sau devierea încasărilor cu privire la conturile anulate spre conturile bancare personale);
 - furtul activelor fizice sau proprietății intelectuale (de exemplu, furtul de inventar pentru uz personal sau vânzare; furtul deșeurilor de producție pentru vânzare; conspirarea cu un competitor prin dezvăluirea informației tehnologice contra unei plăți);
 - provocarea entității de a plăti pentru bunurile și serviciile care nu le-a primit (de exemplu, plăți către furnizori fictivi; mită plătită de către furnizori agenților de vânzări ai entității pentru „umflarea” prețurilor; plăți pentru angajați fictivi);
 - folosirea activelor unei entități pentru uz personal (de exemplu, folosirea denumirii entității drept garanție pentru un împrumut personal sau a unei părți afiliate a acesteia) etc.

VI. Procedura de documentare a probelor ce conțin elemente de fraudă/corupție și examinarea oportunității de remitere a acestora organelor de drept

20. În cazul în care sînt identificați unii dintre indicatorii de fraudă/corupție, auditorii înaintează Direcției juridice o solicitare de acordare a asistenței juridice la fața locului, pentru obținerea deplină și corectă a probelor de audit ori pentru constatarea faptului dacă o acțiune concretă reprezintă sau poate reprezenta o încălcare a normei de drept.

21. Direcția juridică examinează probele de audit și circumstanțele în care s-a produs încălcarea normei de drept. În cazul în care consideră că probele colectate sînt suficiente și întrunesc elementele constitutive ale fraudei/corupției, întreprinde, după caz, măsuri de asigurare a tuturor probelor.

22. Direcția juridică, în comun cu echipa de audit, întocmește la fața locului o notă în care sînt consemnate faptele de încălcări financiare ce presupun fraudă/corupție, cu anexarea materialelor justificative. Nota se înaintează în adresa Președintelui Consiliului de colaborare cu organele de drept și se solicită convocarea Consiliului pentru examinarea materialelor de audit ce conțin elemente de fraudă/corupție.

23. Consiliul examinează în cadrul ședinței materialele de audit prezentate și se pronunță asupra oportunității de remitere a acestora organelor de drept, decizia fiind documentată într-un proces-verbal semnat de Președintele Consiliului. Procesul-verbal al ședinței Consiliului, împreună cu materialele respective, se anexează la scrisoarea de însoțire semnată de Președintele Curții de Conturi și se remit în termen de 3 zile lucrătoare organelor de drept, după competență.

24. Auditorii nu vor include în rapoartele de audit informațiile privind cazurile de suspiciune de fraudă/corupție, ale căror materiale au fost remise organelor de drept, iar Curtea de Conturi nu va face publice cazurile de suspiciune de fraudă/corupție, pentru a nu periclita desfășurarea anchetei.

25. Direcția juridică va monitoriza examinarea materialelor remise, desfășurarea urmăririi penale demarate și deciziile adoptate de organele de drept. În cazul emiterii unei ordonanțe de refuz în pornirea urmăririi penale de către organele de drept, Direcția juridică va solicita, după caz, Procuraturii Generale verificarea legalității ordonanței emise.

VII. Dispoziții finale

26. Prevederile prezentului Regulament intră în vigoare din data aprobării acestuia.

27. Prezentul Regulament este de uz intern, urmînd a fi completat și modificat în funcție de noile cerințe/necesități, precum și ținînd cont de cele mai bune practici în domeniu.

**Evaluarea implementării sistemului de management financiar și
control intern din cadrul entității**

N/o	Factori de risc	DA	NU	Comentarii
	❖ Gestionarea managerială a indicilor de fraudă			
	Entitatea a elaborat politici interne scrise privind evaluarea riscului că rapoartele financiare ar putea fi denaturate semnificativ ca rezultat al fraudei și corupției? Dacă da, sînt comunicate acestea tuturor angajaților?			
	Conducerea a organizat procese pentru a preveni riscurile de fraudă în entitate cu influență asupra raportării financiare?			
	Sînt luate măsuri de protecție fizică împotriva: ▪ pierderilor și sustragerilor de stocuri și mijloace fixe; ▪ accesului neautorizat la camerele de servere, echipamentele de calcul, programele de calculator sau înregistrări etc.			
	Există o persoană responsabilă de protecția fizică a clădirilor și bunurilor entității?			
	Au existat cazuri/indicii potențiali de fraudă în cadrul entității pentru ultimii 2 ani?			
	Care a fost atitudinea conducerii privind gestionarea cazurilor/indicilor potențiali de fraudă?			
	Este încurajat personalul entității să ceară sfaturi în mod anonim despre problemele cu aspect fraudulos?			
	Au avut cazurile/indicii de fraudă identificați impact asupra raportării financiare? Dacă da, specificați-le.			
	Riscurile de fraudă identificate de entitate sînt relevante pentru planificarea și efectuarea auditului public extern? Dacă da, exemplificați-le.			
	La etapa de cunoaștere a entității, echipa de audit a identificat riscuri de fraudă nesesizate de entitate, dar care vor fi testate? Dacă da, menționați-le.			

Factori de risc	Riscuri de fraudă (inerent)	Impactul	Probabilitatea	Proceduri de control intern existente de diminuare a riscului	Proceduri de audit (program de audit)
- Structura organizatorică complexă (subdiviziuni, întreprinderi subordonate, oficii teritoriale etc.); - Lipsa inventarierii/inventariere formală fără participarea persoanei responsabile de monitorizarea evidenței patrimoniului; - Entitatea nu dispune de mecanism de gestionare a riscului de fraudă	Riscul de înstrăinare ilegală a terenurilor/patrimoniului public	Pierderea patrimoniului public; Neîncasarea posibilelor venituri	Ținând cont de factorii de risc, probabilitatea este înaltă	- Desemnarea persoanei responsabile de monitorizarea evidenței patrimoniului; - Verificarea plenitudinii și veridicității informațiilor incluse în rapoartele financiare ale subdiviziunilor	Verificarea integrității terenurilor pe un eșantion ales aleatoriu, prin compararea existenței efective a acestora cu informațiile oficiului cadastral și datele contabilității, precum și cu suprafața prevăzută de cadrul legal

INDICATORII DE FRAUDĂ ÎN RAPOARTELE FINANCIARE

1. *Discrepanțe în înregistrările contabile, inclusiv:*

- tranzacțiile care nu sînt înregistrate complet, la timp sau în volum complet, în perioada contabilă corespunzătoare, la clasificăția corectă sau neconform politicii contabile;
- solduri sau tranzacții neautorizate sau neacceptate;
- ajustări de ultimul minut, care afectează în mod semnificativ rezultatele financiare;
- faptul că angajații au acces la sisteme și înregistrări neconsecvente cu cele necesare pentru îndeplinirea sarcinilor autorizate;
- transferuri sau tranzacții semnificative între fonduri și/sau programe.

2. *Probe conflictuale sau lipsă, inclusiv:*

- documente lipsă;
- documente care par a fi modificate;
- documente fotocopiate sau transmise electronic, atunci cînd ar trebui să existe documente originale;
- aspecte semnificative neexplicate cu privire la reconciliere;
- modificări neobișnuite ale bilanțului, de exemplu, creanțele care cresc mai rapid decît veniturile;
- reacții ne semnificative sau vagi din partea managementului sau angajaților, ca rezultat al anchetei sau procedurilor analitice efectuate;
- discrepanțe neobișnuite între evidențele entității și răspunsurile de confirmare;
- cifre mari de intrări de credite și alte ajustări făcute în evidențele de creanțe ale conturilor;
- verificări lipsă sau anulate, în circumstanțele în care verificările, de regulă, sînt returnate la entitate cu extrasul de cont.

3. *Procese necorespunzătoare aferente bugetului:*

- ajustări semnificative ale bugetului;
- solicitări de finanțare suplimentară;
- neaprobarea ajustărilor la buget;
- sume mari de supra- sau sub-cheltuieli.

INDICATORI DE DOCUMENTE FALSIFICATE

1. *Semnale de alarmă în format: cînd documentele deviază de la standard și de la schemele recunoscute, acestea trebuie puse la îndoială:*

- facturile, scrisorile fără antet/logo-ul companiei/entității;
- facturile imprimate pe suport de hîrtie, altele decît în format tipizat;

- diferențe vizibile în ceea ce privește tipul, mărimea, asprimea, culoarea etc. caracterelor din document;
- cifre șterse sau tăiate, înscriseri sau ștersături fără semnăturile persoanelor autorizate;
- înscriseri de mână fără semnăturile persoanelor autorizate sau elemente într-un document imprimat, în cazul în care nu au fost justificate;
- lipsa sau surplusul scrisorilor, lipsa continuității în text;
- margini ascuțite în mod necorespunzător ale ștampilelor oficiale sau culoare neobișnuită ce indică folosirea imprimantei;
- semnături absolut identice ale persoanelor (în format și mărime) pe diferite documente, sugerînd posibilitatea falsificării în formă de imprimare la computer;
- numărul de semnături de mână asemănătoare ca stil sau cu pix identic pe documente din diferite perioade de timp.

2. ***Semnale de alarmă în conținutul documentelor:***

- date, sume, note, numere de telefon, calcule neobișnuite;
- evidențe lipsă (din controale consecutive);
- calculații greșite în facturi sau state de plată produse de computer: de exemplu, sumele totale nu corespund sumelor tranzacțiilor;
- lipsa în factură a elementelor obligatorii: data, numărul fiscal, numărul facturii etc.;
- aceeași poziție a ștampilei și semnăturii persoanei pe un set de documente care sugerează folosirea unei imagini (nu semnătura originală) și care poate fi o imagine generată de computer pentru a fi folosită la falsificarea documentelor;
- lipsa detaliilor de contact ale companiilor sau persoanelor, cum ar fi numărul de telefon;
- lipsa unor numere de serie pe facturi și a informațiilor de livrare a bunurilor, care sînt, de regulă, marcate cu numere de serie (electronice, linie de producție etc.);
- descrierea bunurilor și a serviciilor de o manieră vagă;
- discrepanțe și devierea de la standarde în ce privește numerele conturilor bancare (mai puține cifre decît ar trebui să fie, numărul nu corespunde unei ramuri specifice, alte neconcordanțe).

3. ***Circumstanțe:***

- adresa contractorului este aceeași ca și adresa angajatului;
- adresa furnizorului sau beneficiarului corespunde cu domiciliul uneia dintre părți;
- număr neobișnuit de plăți către un singur beneficiar sau adresă;
- facturile și notele de plată emise de entitățile care nu sînt înregistrate;
- întîrzieri neobișnuite în furnizarea informației;
- beneficiarul nu este capabil să ofere originalele la solicitare;

- datele conținute în document diferă vizual de un document similar emis de aceeași instituție;
- facturile emise de către o entitate nou-creată;
- adresele electronice ale companiei care emite facturile pe un server internet străin.

4. *Inconsecvența dintre documente/informația disponibilă:*

- inconsecvența datelor din facturile elaborate de aceeași entitate și numărul ei;
- facturi neînregistrate în evidența contabilă;
- facturi ce nu corespund cu declarațiile din documentele de preț, calitate și cantitate, tipul produsului și/sau descrierea furnizorului de produs sau serviciu;
- scrisoarea/contractul/documentul semnat de o persoană ce reprezintă entitatea, în care aceasta nu este desemnată în Registrul de stat al persoanelor juridice; inconsecvențe dintre informațiile oferite pe paginile oficiale ale entității și facturile emise (de exemplu, activitatea entității nu corespunde cu bunurile sau serviciile facturate).

INDICATORI ÎN DOMENIUL CONTRACTĂRII ȘI ACHIZIȚIILOR PUBLICE

1. Indicatori generali cu privire la riscul de fraudă în domeniul achizițiilor:

- modificări recente ale legislației cu privire la achiziții;
- legislația complexă sau neclară;
- conflict de interese între membrii echipei de evaluare;
- multiple puncte contractuale;
- oficiu de contact care nu este subordonat furnizorului licitației;
- indicații preferențiale aferente furnizorului;
- perioadă scurtată pentru procesul de licitație;
- tender accelerat;
- tender neobișnuit de mare: sume semnificative implicate;
- tipul de a licita neconform cu legislația;
- oferte acceptate la expirarea termenului limită;
- număr de oferte prea mare sau număr limitat de oferte;
- oferte artificiale;
- plângeri de la ofertanții care nu au câștigat, plângeri de la furnizorii potențiali cu privire la practicile neloiale aferente acordării ofertelor;
- contractul de acordare conține sarcini de licitare noi;
- schimbări substanțiale în sfera de acțiune a proiectului/costurilor după acordare;
- conexiunile dintre ofertanți, care pot submina concurența;
- toate ofertele sînt mai mari decît costurile generale ale proiectului;

- nu toți/niciunul dintre ofertanți (nu) au fost informați despre decizia grupului de lucru; contractul și documentele de selectare sînt disponibile public (de exemplu, online);
- inconsecvențe în fluxul/numărul angajaților raportați;
- compania câștigătoare nu este înscrisă la Camera Înregistrării de Stat.

2. Indicatori relevanți per tip de activitate frauduloasă

a) Plățile corupte:

- tratament preferențial inexplicabil pentru un contractant sau angajat contractant pe durata unei perioade;
- socializare apropiată între angajatul contractant și furnizorul serviciului sau produsului;
- sporire bruscă sau inexplicabilă în ceea ce privește bunăstarea angajatului contractant;
- angajatul contractant deține o afacere exterioară nedevăluită;
- contractorul are reputație de plată a mitei în domeniu;
- schimbări în contractele nedocumentate sau schimbări frecvente de sporire a valorii contractului;
- angajatul contractant refuză promovarea într-o poziție aferentă non-achizițiilor;
- angajatul contractant nu reușește să completeze declarația de conflict de interese;

b) Conflictul de interese nedevăluit:

- favoritism inexplicat sau neobișnuit vizavi de un anumit contractor sau vânzător;
- acceptare continuă a prețurilor mari și a calității joase etc.;
- angajatul contractant nu reușește să îndosarieze sau să completeze declarația de conflict de interese;
- angajatul contractant refuză promovarea într-o poziție aferentă non-achizițiilor;
- persoana responsabilă de elaborarea documentelor de licitație insistă asupra angajării unei companii din exterior pentru a oferi suport la elaborarea documentelor, chiar dacă nu este necesar;
- două sau mai multe studii preliminare sînt solicitate pe marginea aceluiași subiect de la companii externe și cineva pune presiune pe angajați să folosească unul dintre ele pentru elaborarea documentelor de licitație;
- persoana responsabilă de elaborarea documentelor organizează procedura în așa mod încît să nu rămînă timp pentru revizuirea corespunzătoare a documentelor înainte de lansarea procedurii de licitație;
- două sau mai multe contracte pentru articole identice sînt emise într-o perioadă scurtă de timp în mod nejustificat, rezultînd în utilizarea unei metode de procurare mai puțin competitive;
- este aleasă o procedură de negociere, chiar dacă este posibilă o procedură deschisă;
- criteriile de selecție sau acordare care favorizează o anumită companie sau ofertă;

- regulile cu privire la furnizarea bunurilor sau serviciilor sînt prea stricte și permit doar unei companii să liciteze;
- un angajat sau o autoritate contractantă are rude care lucrează pentru compania care poate licita;
- un angajat al unei autorități contractante a lucrat într-o companie care poate licita, chiar înainte de a se alătura autorității contractante;

c) Licitarea de conveniență sau „din umbră”:

- înscenarea licitației adevărate;
- neasigurarea acceptării cumpărătorului real;
- ofertanții care cooperează convin să prezinte oferte mai mari ca preț sau inadecvate pentru a favoriza alegerea unui anumit contractor cu un preț majorat;
- câștigătorul împarte un procent din profiturile sale cu ofertanții necâștigători sau îi subcontractează/le permite să câștige alte contracte mari;
- ofertele de conveniență pot fi prezentate de companiile din acoperire sau de companiile afiliate;

d) Rotirea ofertei:

- prezentarea ofertelor complementare sau abținerea de la licitare pentru a permite, pe rînd, fiecărui ofertant să fie cel mai avantajos;

e) Împărțirea pieței:

- oferta câștigătoare este prea înaltă în comparație cu costurile estimate, listele de prețuri publicate, lucrările sau serviciile similare ori prețurile medii pe piețele loiale;
- prețuri înalte persistente din partea tuturor ofertanților;
- prețurile pentru oferte scad atunci cînd în competiție intră ofertanți noi;
- rotirea ofertanților câștigători pe regiuni, tip de lucrări etc.;
- pierderea ofertanților subcontractați;
- modele de oferte neobișnuite (ofertele diferă cu un procent exact, ofertele câștigătoare sînt doar sub pragul prețurilor acceptabile, exact la prețul bugetului, prea mari, prea apropiate, prea diferite, conțin sume rotunjite, incomplete etc.);
- conexiuni aparente între ofertanți: aceeași adresă, aceleași numere de telefon etc.;
- contractorul include subcontractori în ofertă, care concurează în contractul principal;
- contractorii calificați nu reușesc să liciteze și devin subcontractanți sau ofertanți cu prețuri mai mici se retrag și devin subcontractori;
- anumite companii întotdeauna licitează împotriva altora, altele nu fac acest lucru niciodată;
- ofertanți care pierd în mod fictiv: nu pot fi localizați pe internet, nu au adresă etc.;
- din corespondență (sau din alți indicatori) reiese că contractanții fac schimb de informații referitor la prețuri, împart teritorii sau încheie alte acorduri neformale;

f) Licitarea dezechilibrată:

- un articol anume pare a fi irațional de redus;
- schimbări operate de curînd, după acordarea contractului, și anume înlăturarea sau modificarea cerințelor pentru un articol;
- articolele din ofertă sînt altele decît în contractul real;
- ofertantul este apropiat angajaților din achiziții sau a participat la elaborarea caietului de sarcini;

g) Caietul de sarcini trucat:

- doar unul dintre cîțiva ofertanți reacționează la solicitarea de licitație;
- similarități între sarcini și produsul sau serviciile contractorului cîștigător;
- plîngerii din partea altor ofertanți;
- gama de sarcini este prea îngustă sau prea vastă în raport cu cerințele similare anterioare pentru licitații;
- sarcini neobișnuite sau iraționale;
- număr mare de acordări competitive unui singur furnizor;
- socializarea sau contactele personale dintre membrii grupului de lucru și ofertanți pe durata procesului de licitare;
- cumpărătorul definește un articol utilizînd mai degrabă denumirea mărcii decît descrierea cerințelor generice;

h) Scurgerea de date referitoare la licitație:

- controlul insuficient cu privire la procedurile de licitație, de exemplu, nerespectarea datelor limită;
- oferta cîștigătoare este foarte apropiată de oferta cea mai joasă (chiar sub aceasta);
- unele oferte sînt deschise mai devreme;
- acceptarea ofertelor tîrzii;
- ofertantul întîrziat este cîștigătorul cu cea mai joasă ofertă;
- toate ofertele sînt respinse și contractul este reîncheiat;
- ofertantul cîștigător comunică în privat cu angajații contractanți, prin poșta electronică sau prin alte modalități, pe durata perioadei de licitare;

i) Manipularea ofertelor:

- reclamații din partea ofertanților;
- controale slabe și proceduri neadecvate de licitare;
- indicatori de schimbare a ofertei după primirea ofertelor;
- oferte anulate pentru erori;
- ofertanți descalificați pentru motive discutabile;
- licitația nu a fost repetată chiar dacă a fost depus un număr minim de oferte;

j) Oferte nejustificate de la o singură sursă:

- oferte de la o singură sursă, mai sus sau mai jos de pragul valoric al ofertelor competitive;
- achizițiile anterior competitive devin necompetitive;
- divizarea achizițiilor pentru a evita pragul valoric al ofertelor competitive;
- cererea de ofertă expediată unui singur furnizor de servicii;

k) Divizarea achizițiilor:

- prezența a două sau mai multe achiziții conexe consecutive de la același contractant chiar sub limita competitivă sau mai sus de pragurile valorice prevăzute;
- separarea nejustificată a achizițiilor, de exemplu, separarea contractelor de muncă și de achiziție a materialelor, fiecare din ele fiind mai mic decât pragul valoric prevăzut;
- achiziții consecutive, chiar sub limita pragurilor valorice prevăzute;

l) Confundarea contractelor:

- facturi similare prezentate pentru diferite lucrări sau contracte;
- contractantul facturează pentru mai mult de o lucrare pe aceeași perioadă;

m) Stabilirea incorectă a costului:

- cheltuieli excesive sau neobișnuite pentru forța de muncă;
- taxele pentru muncă incompatibile cu performanțele contractului;
- aparente modificări în fișele de pontaj;
- fișele de pontaj nu pot fi găsite;
- aceleași costuri materiale sînt percepute de mai mult de un contract;
- suportarea costurilor indirecte drept costuri directe;

n) Manipularea prețurilor:

- contractantul refuză, amîină sau nu este capabil de a oferi documente justificative pentru costuri;
- contractorul oferă informații neadecvate sau incomplete;
- oferă informații neactualizate despre prețuri;
- prețuri aparent înalte comparativ cu alte contracte similare, cu lista de prețuri sau cu prețurile medii de piață;

o) Nerespectarea specificațiilor contractuale:

- discrepanța dintre datele planului de achiziții și specificațiile contractuale;
- absența planului de achiziții sau a certificatelor de conformitate;
- calitatea proastă a bunurilor contractate. Rezultate slabe și un număr mare de plîngeri;
- indicatori din înregistrările de cheltuieli ale contractantului, de exemplu:
 - nu s-au achiziționat bunurile necesare pentru lucrări;

- nu deține sau nu a închiriat utilajul/personalul necesare pentru executarea lucrărilor etc.;

p) Falsuri, facturi majorate sau dublate:

- bunurile sau serviciile facturate nu pot fi localizate la inventariere;
- nu există confirmarea de primire a bunurilor sau serviciilor facturate;
- ordinul pentru bunurile sau serviciile facturate sînt discutabile sau nu există;
- înregistrările contractantului nu reflectă faptul că lucrările au fost făcute sau costurile aferente au fost suportate;
- prețurile din facturi, cantitatea, descrierea bunurilor nu se potrivesc cerințelor contractuale și/sau termenele depășesc termenul stabilit în contract;
- facturi multiple cu aceeași cantitate și același număr de ordine;
- efectuarea plăților în numerar;
- plăți către companii off-shore;

q) Furnizori de servicii „fantomă”:

- furnizorul de servicii nu poate fi găsit (registre, internet etc.);
- adresele furnizorilor de servicii nu pot fi găsite;
- furnizorul de servicii indică adresa sau numărul de telefon greșit;
- sînt folosite companii off-shore;

r) Înlocuirea produsului:

- ambalaje neobișnuite sau generice: ambalaj, culoare sau design diferite de cele obișnuite;
- discrepanță dintre aspectul așteptat și cel actual;
- numerele de identificare a produselor diferă de cele publicate, de numerele din cataloage sau din sistemul de numerotare;
- număr de teste și eșecuri aferente operațiunilor, înlocuirilor timpurii mai mare decît cel mediu sau costuri mari de întreținere sau reparații;
- certificate de conformitate semnate de persoane necalificate sau neautorizate;
- diferență semnificativă dintre costurile estimate și cele actuale;
- contactorul stă în spatele unei scheme, dar se „descoperă” rapid;
- numere de serie șterse sau neobișnuite; numerele de serie nu sînt consecvente cu sistemul de numerotare al producătorului;
- numerele articolelor din facturi/inventar ori descrierea nu se potrivesc cu specificațiile din contractele de achiziție.