

**ROLUL AUDITULUI PERFORMANȚEI ÎN MEDIUL DE GESTIUNE A INSTITUȚIEI
PUBLICHE ȘI ASIGURARE A UTILIZĂRII RESURSELOR ALOCATE PENTRU
INVESTIGAȚII CU IMPACT MAJOR**

**THE ROLE OF PERFORMANCE AUDIT IN THE MANAGEMENT
ENVIRONMENT OF THE PUBLIC INSTITUTION AND ENSURING THE USE OF
ALLOCATED RESOURCES FOR HIGH-IMPACT INVESTIGATIONS**

CZU: 657.6:336.5+351.71(478)

DOI: 10.5281/zenodo.7059521

Cristina DOLGHI,

Universitatea de Stat din Moldova

Email: c.dolghi@cie.md

ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-8836-7576>

ABSTRACT. Performance auditing is an effective tool in the process of assessing money management and public assets. This study is a complex examination of the theoretical and applied aspects of performance auditing, in order to identify existing problems and substantiate the priority directions for improving its implementation, in order to determine whether a program / entity or activity has been managed based on the principles of economy, efficiency, and effectiveness.

In order to achieve the established goals, the author applied research methods, such as: quantitative and qualitative; inductive and deductive; comparative method, methods of analysis and synthesis.

In the author's view, in order to strengthen its role as an effective tool for increasing the efficiency and effectiveness of the use of public money, performance auditing must be based on the rules that require its independence, objectivity and full trust from both audited entities and society.

Keywords: INTOSAI Framework of Professional Pronouncements, performance audit, public money management, economy, efficiency, efficacy, audit mission.

JEL Classification: M42.

Introducere. Auditul performanței este recunoscut în calitate de instrument eficient în procesul de evaluare a gestiunii banilor și patrimoniului public. Acesta se caracterizează prin aceea că examinează dacă criteriile stabilite pentru implementarea obiectivelor entității publice sunt eficiente și apreciază dacă rezultatele sunt conforme cu obiectivele stabilite.

Problematika ce ține de faptul, că banii publici trebuie să fie cheltuiți în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate este aprofundat studiată în cadrul auditului performanței, care potrivit standardelor INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions) constituie o evaluare sau examinare independentă a unei activități, a unui program sau a unei instituții, dacă aceasta funcționează în mod eficient și eficace cu respectarea economicității [11, p.8]. Auditul performanței depășește practicile tradiționale de a verifica operațiile economico-financiare și legalitatea acestora, care oferă societății o evaluare clară cu privire la modul în care sânt cheltuiți banii publici. Pe de altă parte, în calitate de nouă tehnică de audit, auditul performanței contribuie la îmbunătățirea gestiunii instituțiilor publice și la reducerea riscurilor ca resursele publice să fie utilizate într-un mod ineficace, deoarece alocarea resurselor publice se petrece în scopul realizării obiectivelor sociale și economice, și având în vedere că resursele sunt limitate, alocate în rezultatul stabilirii priorităților și necesităților, acestea trebuie să fie gestionate pe baza principiilor de economicitate, eficiență și eficacitate [6, art.12].

Scopul studiului dat este determinarea rolului auditului performanței în evaluarea eficienței utilizării surselor financiare și patrimoniului public, analiza evoluției dezvoltării auditului performanței la nivel național și global, impactul acestuia asupra sistemului de management al instituțiilor publice, gestiunii proiectelor și programelor la nivel național.

Analiza publicațiilor științifice în domeniul auditului performanței demonstrează, că până în prezent sunt insuficient studiate mai multe domenii în care se aplică metodologia acestuia pentru a evalua implementarea rezultatelor auditului în entitățile publice auditate în scopul îmbunătățirii gestiunii banilor și patrimoniului public. Tot odată, lipsesc cercetări cu privire la suficiența metodelor de determinare a relației dintre volumul surselor publice alocate și realizarea obiectivelor planificate instituției publice sau programelor și proiectelor finanțate de stat și alți investitori. În acest sens, din analiza rezultatelor auditelor performanței realizate de Curtea de Conturi a Republicii Moldova în cadrul studiului dat, rezultă că instrumentele metodologiei auditului performanței nu sunt utilizate suficient pentru a determina contribuția fiecărei instituții publice, program sau proiect finanțat de stat în realizarea obiectivelor planificate.

Rezultate și discuții. Reformarea sistemului de audit public constituie una din principalele priorități în activitatea Autorității Supreme de Audit a fiecărei țări dezvoltate, ce contribuie la îmbunătățirea managementului finanțelor publice. De aceea, în ultimele decenii s-a dezvoltat intens sistemul de audit public, iar auditul performanței a devenit unul dintre principalele tipuri de activități utilizate în evaluarea gestiunii banilor publici în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate. Anume, metodologia auditului performanței permite evaluarea calității managementului și utilizării resurselor financiare publice, care a fost implementată în a doua jumătate a secolului XX în țările dezvoltate.

În vederea evaluării eficienței și eficacității cheltuielilor din bugetul de stat a fost necesară îmbunătățirea sistemului de control public și creșterii performanței informațiilor privind implementarea activităților desfășurate cu ajutorul fondurilor bugetare ce a dat un impuls major implementării noilor forme și tipuri de control a utilizării surselor financiare publice.

La cel de-al IX-lea Congres al Organizației Internaționale a Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI) din 1977 (Lima, Republica Peru), a fost adoptată Declarația de la Lima – Cadrul profesional, care la moment nu percepea că va atinge succesul mondial. Articolul 4 al acesteia, introduce conceptul de audit de performanță pentru prima dată și precizează că, alături de verificarea legalității și corectitudinii gestiunii surselor financiare publice, există „...un alt tip echivalent de audit – auditul performanței, care își propune să testeze economia, eficiența și eficacitatea gestiunii finanțelor și patrimoniului public. Auditul performanței include nu numai verificarea tranzacțiilor financiare specifice, dar întreaga gamă de activitate guvernamentală incluzând ambele sisteme organizatorice și administrative” [10, p.8].

Declarația de la Lima este semnificativă pentru toate Instituțiile Supreme de Audit din diferite țări ce aplică standardele INTOSAI, indiferent de regiune și nivel de dezvoltare. Scopul principal al Declarației de la Lima este de a efectua un audit public independent. Deci, premise esențiale pentru implementarea acestuia este statutul de drept a unei țări și democrația, care și sunt pilonii pe care se sprijină Declarația de la Lima. Obiectivele de audit ale Instituției Supreme de Audit stabilite sunt: legalitate, regularitate, economie, eficiența și eficacitatea managementului financiar, care practic sunt egal de importante. Cu toate acestea, este de competența fiecărei Instituții Supreme de Audit să își stabilească prioritățile de la caz la caz.

Dr. Franz Fiedler, Secretarul General al INTOSAI (Viena, toamna anului 1998) s-a expus asupra importanței acestei lucrări fundamentale – Declarația de la Lima și a menționat, că pe bună dreptate poate fi considerată de a fi Magna Cărții auditului public, care va continua să fie diseminată în viitor și va constitui o sarcină continuă pentru toate Instituțiile Supreme de Audit a diferitor țări ce aplică standardele date [10, p.5].

Un pas important în dezvoltarea auditului performanței în Republica Moldova a fost aprobarea Legii Curții de Conturi nr. 261-XVI din 05.12.2008, care prevedea și implementarea practicii de auditare a performanței utilizate pe plan internațional.

În anul 2009 au fost implementate Standardele Generale de Audit ale Curții de Conturi, care au fost elaborate în baza normelor de audit ale INTOSAI. Scopul acestor standarde a fost stabilirea principiilor generale aplicabile tuturor tipurilor de audit efectuate de către Curtea de Conturi, dintre

care: auditorii Curții de Conturi sunt independenți și obiectivi, evită conflictul de interese cu entitățile auditate și dețin competențele profesionale necesare. De asemenea acestea au stabilit, că auditorii își exercită atribuțiile respectând standardele de audit ale Curții de Conturi și pe cele internaționale. În același an, au fost aprobate și Standardele Auditului Performanței, care au prevăzut, că auditul public extern se efectuează în conformitate cu legislația Republicii Moldova, cu actele interne, cu standardele proprii de audit, adoptate în baza Standardelor Internaționale de audit (INTOSAI).

În acest context, având și un mandat clar prevăzut de lege, Curtea de Conturi a Republicii Moldova a inițiat procese de implementare a practicilor utilizate pe plan internațional. Începând cu anul 2018, aceasta activează în baza noii Legi privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova (LP260/2017 din 07.12.2017), care se bazează pe standardele internaționale și pe cele mai bune practici în domeniul auditului public extern. Legea reglementează: mandatul, organizarea, atribuțiile, împuternicirile, garanțiile de independență, precum și alte aspecte relevante pentru activitatea Curții de Conturi; raporturile juridice ce apar în procesul auditului public extern [9, art.1;3]. Conform Hotărârii Curții de Conturi nr.2 din 24 ianuarie 2020 [7, p.1] au fost puse în aplicare Declarațiile Profesionale INTOSAI, care joacă un rol fundamental în stabilirea standardelor aplicabile auditului public din întreaga lume. Curtea de Conturi, în calitate de Instituție Supremă de Audit în Republica Moldova, exercită controlul asupra modului de formare, administrare și întrebuințare a resurselor financiare publice și a patrimoniului public prin realizarea auditului public extern în conformitate cu standardele internaționale ale instituțiilor supreme de audit.

Curtea de Conturi a Republicii Moldova, gestionează procesul de implementare a bunelor practici de auditare a performanței utilizate pe plan internațional, venind în întâmpinarea necesităților societății la nivel național de a utiliza optim și în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate a mijloacelor publice, inclusiv fondurilor provenite din asistența financiară a Uniunii Europene și a altor organisme internaționale. Faptul dat este confirmat și prin strategia de dezvoltare a activității Curții de Conturi a Republicii Moldova, pentru perioada 2021 - 2025 în care unul din obiectivele prioritare este stabilit: „Dezvoltarea capacităților de audit al performanței” [2, p.8].

Auditurile performanței, de regulă, au un caracter normativ. Constatările sunt bazate pe diferențele dintre condiții și norme. Totuși, pe lângă caracterul său normativ auditarea performanței este, de regulă, descriptivă și poate include, de asemenea, elemente analitice conform surselor din domeniu [1, p.14]. În cadrul realizării acestuia se întâlnește abordarea orientată pe rezultate, care se referă în principal la performanța realizată; rezultatele obținute și îndeplinirea obiectivelor, dar și respectarea cerințelor. În același timp, abordarea orientată pe probleme în auditul performanței se concentrează, în principal, pe identificarea, verificarea și analiza problemei, fără a face referiri la criteriile de audit predefinite, iar sarcină majoră a acestuia în misiunile date o constituie verificarea existenței problemelor semnalate și analiza acestora din diferite perspective a cauzelor care le-au generat. Scopul abordării date îl constituie furnizarea de informații actualizate privind problemele și modul de abordare a acestora.

Din cauza resurselor limitate disponibile Curții de Conturi pentru desfășurarea auditului performanței și diversității mari de subiecte abordate de Parlament, donatori externi sau discutate în public, este necesar să se efectueze un studiu minuțios și responsabil din partea auditorilor pentru a selecta pe acelea entități/programe sau activități, care oferă Curții de Conturi cea mai mare oportunitate pentru a obține impact. Curtea de Conturi decide în mod independent asupra programului activității de audit, precum și asupra modului de implementare a acestuia. Procesul de selectare a auditelor performanței implică solicitarea propunerilor în scopul obținerii unor idei de teme și probleme de analizat. Temele potențialelor audite ale performanței se solicită de la cât mai multe surse posibile, inclusiv de la auditorii Curții de Conturi, Parlament, Președinție, Guvern, ministere, donatori externi și de la alte entități, de la mass-media și de la public [5, p.98].

În acest scop, literatura de specialitate propune la discreția auditorilor o gamă de factori de selecție pentru selectarea entităților/proiectelor sau activităților de a fi auditate [1, p.31], care se prezintă de către autor în următorul tabel:

Tabelul 1

Factorii de selecție a proiectului/entității sau activității pentru auditul performanței

Nr. d/o	Factori de selecție
1.	impactul general de audit estimat;
2.	materialitate financiară;
3.	riscul unui management bun;
4.	semnificația programului pentru activitățile entității;
5.	vizibilitatea programului în ceea ce privește sensibilitatea politică sau importanța națională;
6.	acoperirea de audit anterioară și analiza internă și externă a programului;
7.	capacitatea de a audita.

Sursa: Elaborat de autor în baza sursei nr. 1

Purtând răspundere de realizarea obiectivelor stabilite și luării deciziilor în cadrul realizării misiunilor de audit, auditorii din sectorul public, aplică factorii de selecție prezentați de autor în tabelul 1, deoarece stabilirea obiectivelor și succesul realizării acestora în cadrul misiunii în mare parte depinde de procesele și deciziile luate la etapa inițială a auditului în cadrul selectării temii de audit. Totodată, principiile fundamentale ale auditului performanței INTOSAI prevăd necesitatea ca auditorii la etapa dată, să stabilească criteriile adecvate care să corespundă întrebărilor de audit și să fie legate de principiile economiei, eficienței și eficacității, deoarece acestea sunt etaloanele utilizate pentru evaluarea subiectului. În același timp, acestea oferă o bază pentru evaluarea dovezilor, dezvoltarea rezultatelor auditului și elaborarea concluziilor privind obiectivele auditului. [8, p.43].

Din cauza, că în cadrul auditului performanței se realizează studii și analize mai complexe decât în alte misiuni de audit, standardele INTOSAI stabilesc și alte procese, cum ar fi: de analiză a rezultatelor auditelor precedente, care ar putea afecta obiectivul actual de audit; de identificare a surselor potențiale de informații, care ar putea fi utilizate drept probe de audit în misiunea actuală; de asigurare cu personal adecvat și suficient și a altor resurse pentru efectuarea auditului, dar și comunicarea informației generale privind planificarea și efectuarea auditului persoanelor de conducere din cadrul programului/entității auditate și altor persoane cu funcții de răspundere. Toate acestea impun o atenție mai mare pregătirii inițiale a misiunilor de audit a performanței în limitele disponibile de audit și necesită efectuarea unui studiu detaliat al temei de audit înaintea elaborării planului definitiv de audit conform deciziei Curții de Conturi, care are ca scop studierea în detaliu a programului/entității și determinarea faptului dacă este necesar de efectuat auditul propriu zis.

Măsurarea performanței rezultatelor în raport cu obiectivele planificate instituției publice „ în concordanță cu cei „3 E” constituie o necesitate și pentru managerii entității publice de la toate nivelele, care sunt implicați în implementarea proceselor din domeniile de competență în conformitate cu obiectivele stabilite. Aceștia, de asemenea sunt implicați în supravegherea și verificarea calității serviciilor prestate; administrarea mijloacelor financiare alocate în conformitate cu bugetele aprobate sau conform acordurilor de asistență, în cazul fondurilor provenite din asistența financiară a unor proiecte. Totodată entitățile publice elaborează și prezintă rapoartele cu privire la activitate, dar și cu privire la implementarea proiectelor, utilizarea mijloacelor financiare destinate pentru proiecte. În scopul realizării funcțiilor menționate, acestea au obligația de a organiza și desfășura activitatea sa conform planurilor aprobate, contractarea serviciilor necesare la nivel național și internațional respectând legislația cu privire la achiziții. Totodată au obligația de a gestiona cu economicitate mijloacele financiare; dispunerea, folosirea și administrarea patrimoniului propriu în conformitate cu bugetele aprobate și scopurile stabilite.

Evaluarea realității economico-financiare din țară demonstrează faptul, că banii nu trebuie să fie cheltuiți numai conform prevederilor legale, dar ei trebuie să fie utilizați în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate. Fapt care a determinat apariția și promovarea unui nou concept la nivel

național și anume acela de a oferi informații relevante în ceea ce privește maniera de a cheltui banii publici din bugetele naționale, dar și cei proveniți din asistenta financiară de la diferite nivele, anume conceptul de audit al performanței, care în țările Uniunii Europene și alte țări dezvoltate are un nivel de dezvoltare mult mai înalt și o importanță majoră în gestiunea instituției publice.

Cercetările autorului privind impactul auditului de performanță asupra activităților ce țin de gestiunea banilor publici au constatat, că există puține studii empirice cu privire la ceea ce conduc de fapt auditurile de performanță și care este plusvaloarea acestora pentru entitățile auditate. Unul din studii făcut de către Centrul Analitic Independent „Expert Grup” despre cum se pierd banii publici, s-a realizat în scopul analizei principalelor constatări ale Curții de Conturi, dar și pentru a se afla opinia instituțiilor vizate de audit. În cadrul acestuia au fost analizate 10 rapoarte cu valoarea totală a fondurilor care au fost auditate de peste unu miliard lei. În linii generale, autoritățile au fost invitate să-și exprime acordul total, parțial sau dezacordul față de constatările Curții de Conturi. Scopul studiului fiind de a oferi o imagine despre cum aceste instituții vor îndeplini sau nu recomandările Curții de Conturi. Instituțiile vizate cu referire la auditurile performanței realizate de Curtea de Conturi recunosc importanța acestora, și deși au menționat că de cele mai multe ori nu este discutată perioada auditului, dar au confirmat, că prezența acestora nu le perturbază activitatea. La fel instituțiile recunosc că au fost identificate riscuri, care fiind înlăturate au adus plusvaloare în îmbunătățirea mediului gestiunii instituției publice. În studiu din anul 2017, Centrul Analitic Independent „Expert Grup” a prezentat sinteza principalelor constatări din rapoartele Curții de Conturi pe patru teme: modul în care sunt cheltuiți banii din Fondurile Asigurării Obligatorii de Asistență Medicală, cât de corect au fost cheltuiți banii din acest fond de către Casa Națională de Asigurări Sociale, cum au fost cheltuiți banii pentru restructurarea sectorului vitivinicol și cât de bine gestionează Agenția Națională pentru Siguranța Alimentelor și instituțiile din subordine resursele financiare și patrimoniul dat în gestiune. Cele mai multe iregularități constatate în rapoartele cu privire la aceste misiuni de audit al performanței țin de nevalorificarea eficientă în selectarea beneficiarilor ce nu corespund criteriilor de eligibilitate și gradul scăzut de implementare a Programelor. Concomitent Agenția dată în sintezele publicate susține constatările Curții de Conturi, că reformele demarate anterior, nu au contribuit decât parțial la schimbarea situației generale în țară [4, p.1; p.2].

Concluzii. Desfășurându-și activitatea pe principiile legalității, obiectivității, independenței și transparenței, Curtea de Conturi asigură în permanență îmbunătățirea calității auditelor efectuate asupra administrării și utilizării resurselor financiare publice și a patrimoniului public.

Activitatea Curții de Conturi este într-un continuu proces de dezvoltare și restructurare a activității sale conforme standardelor internaționale ale instituțiilor supreme de audit și celor mai bune practici în domeniul auditului public. În cadrul proiectelor de dezvoltare strategică a Curții de Conturi și a altor măsuri organizate în cadrul reformelor din ultimii ani, s-au realizat obiectivele de bază cu privire la asigurarea profesionalismului auditorilor la nivelul cerințelor Standardelor Internaționale de Audit prin organizarea diferitor seminare, forumuri naționale și internaționale, cursuri, elaborare de materiale didactice, metodologice și practice în domeniul auditului performanței și prin crearea documentelor și rapoartelor de audit de o calitate înaltă.

Studiind rezultatele a mai multor misiuni de audit al performanței, realizate de Autoritatea Supremă de Audit din țară și evaluând recomandările elaborate în cadrul acestora, autorul a constatat, că la nivelul entităților publice auditate astfel de audituri aduc plusvaloare, contribuie la stabilirea obiectivelor performanței și a unei funcționări în mod eficient și eficace cu respectarea economicității, contribuie la distribuția responsabilităților pe diferite nivele de autoritate.

Concomitent, constatările și recomandările formulate în cadrul auditului performanței urmăresc diminuarea costurilor, sporirea eficienței utilizării resurselor și a îndeplinirii obiectivelor stabilite la nivel de entitate publică auditată, program sau proiect auditat. Tot odată, rezultatele auditelor performanței contribuie la îmbunătățirea managementului în instituțiile publice și gestionării banilor

publici și au un impact pozitiv conform rapoartelor Curții de Conturi asupra activității și dezvoltării instituționale a acestora în calitate de Instituție Supremă de Audit în Republica Moldova.

Bibliografie:

1. Curtea de Conturi a Republicii Moldova, „Manual de audit al performanței”, Chișinău, 2016, 203p.
<https://www.ccrm.md/files/files/Cadrul%20legal/Manual%20audit%20al%20performantei.pdf>
2. Curtea de Conturi a Republicii Moldova, „Strategia de dezvoltare 2021-2025”, Chișinău, 2020, 21p. <https://www.ccrm.md>
3. Curtea de Conturi a Republicii Moldova. Rapoarte de audit extern.
<https://www.ccrm.md/ro/rapoarte-de-audit-extern-91.html>
4. Centrul Analitic Independent „Expert Grup”, Despre cum se pierd banii publici: Sinteza rapoartelor Curții de Conturi, Semestrul I 2015; Semestrul I 2017. <https://expert-grup.org/ro/biblioteca>
5. Dolghi Cristina. „Studiul preliminar și rolul decisiv al acestuia în cadrul planificării auditului performanței. Aspecte teoretice și abordări practice”. În: Materialele Conferinței Științifice Internaționale „Paradigme moderne în dezvoltarea economiei naționale și mondiale”. 75 de ani de la fondarea USM. 29-30 octombrie 2021, USM, Facultatea Științe Economice, Chișinău, RM, 2021, pag. 96-103.
ISBN 978-9975-158-88-6.
6. European Court of Auditors, „Performance Audit Manual” , European Union, September 2017, 93p.
https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_EN.PDF
7. Hotărârea Curții de Conturi cu privire la Cadrul Declarațiilor Profesionale INTOSAI, nr.2 din 24.01.2020. <http://ccrm.md/hotariri-si-rapoarte-1-95?idh=1044>
8. Jurnal științific-practic „Audit de Stat”. Centru de cercetare și evaluare analitică (ESEP). Republica Kazahstan. Nr. 4 (53) 2021. ISSN 2072-9847.
https://gov-audit.kz/images/arhiv/Audit_4_2021.pdf
9. Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi a Republicii Moldova, nr. 260 din 07.12.2017. În: Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr. 1-6 din 05.01.2018.
https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=126160&lang=ro#
10. Lima Declaration of Auditing Guidelines INTOSAI.
https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/INT_P_1_u_P_10/INT_OSAI_P_1_en_2019.pdf (vizualizat 27.03.2022).
11. The International Standards of Supreme Audit Institutions, nr. 300, „Performance Audit Principles”, Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI.
<https://www.issai.org/pronouncements/issai-3000-performance-audit-standard/> (vizualizat 27.03.2022).