

**PRACTICA ȘI PERSPECTIVELE DEZVOLTĂRII CAPACITĂȚILOR DE
AUDIT AL PERFORMANȚEI ÎN CADRUL ENTITĂȚILOR DIN
SECTORUL PUBLIC AL REPUBLICII MOLDOVA**

CZU: 005.332.1:657.63:351.95(478) <https://doi.org/10.5281/zenodo.7541027>

Cristina DOLGHI ORCID ID 0000-0001-8836-7576

Universitatea de Stat din Moldova

Abstract: *The issue related to the fact that public money must be spent in conditions of economy, efficiency and effectiveness is studied within the performance audit. Its most important objectives are the effectiveness of projects and programs, of any socially significant innovations, especially those developed and implemented with public money.*

Performance audit missions at national level are carried out in accordance with the International Profile Standards, developed and promoted by the International Organization of Supreme Audit Institutions INTOSAI, in accordance with internal manuals and regulations, national legislative and normative acts, as well as the Professional Statements Framework of INTOSAI.

The purpose of the given study is to argue the influence of the performance audit on the management of heritage and public financial sources and the prospects of developing its capacities within the public sector entities of the Republic of Moldova.

When carrying out the study, the author used quantitative and qualitative, inductive and deductive methods, methods of analysis and synthesis. The results obtained during the realization of the given study will have a scientific and practical impact on the improvement and determination of the operational perspectives of the performance audit at the national level.

Keywords: *performance audit, audit engagement, INTOSAI Framework of Professional Pronouncements, public money management, economy, efficiency, effectiveness.*

INTRODUCERE. Auditul performanței pe de o parte reprezintă un mare interes și o evaluare clară cu privire la modul în care sunt cheltuiți banii publici, pe de altă parte, în calitate de nouă tehnică de audit, contribuie la îmbunătățirea gestiunii instituțiilor publice și la reducerea riscurilor ca resursele financiare publice să fie utilizate într-un mod ineficient.

Controlul asupra modului de formare, administrare și întrebuințare a resurselor financiare publice și a patrimoniului public în Republica Moldova este exercitat de către Curtea de Conturi a Republicii Moldova (CCRM) în calitate de Autoritate Supremă de Audit din țară.

Potrivit Standardelor Internaționale de Audit INTOSAI, *auditul performanței* desfășurat de Instituțiile Supreme de audit este o examinare independentă, obiectivă și de încredere a măsurii în care inițiativele, sistemele, operațiunile, programele, activitățile sau organizațiile guvernamentale funcționează, în conformitate cu principiile economicității, eficienței și eficacității, precum și a măsurii în care pot fi aduse îmbunătățiri [5].

Deci, auditul performanței se concentrează pe rezultatele activității entităților din sectorul public și sunt caracterizate pe baza principiilor a celor „3E” (economie, eficiență, eficacitate). *Principiile economicității, eficienței și eficacității* pot fi definite [1, pag. 13]:

- ◆ *principiul economicității* înseamnă minimizarea costurilor asociate resurselor. Resursele utilizate trebuie să fie disponibile în timp util, într-o cantitate și de o calitate adecvată și la cel mai bun preț;
- ◆ *principiul eficienței* presupune valorificarea la maximum a resurselor disponibile. Acesta se referă la relația dintre resursele angajate și rezultatele imediate livrate în materie de cantitate, calitate și respectarea termenilor;
- ◆ *principiul eficacității* se referă la îndeplinirea obiectivelor stabilite și obținerea rezultatelor planificate.

Obiectivul principal al auditului performanței conform Standardelor Internaționale de Audit INTOSAI, dar și conform legislației în vigoare, este de a promova în mod constructiv o guvernare economică, eficientă și eficace [5].

Metodologia cercetării. În procesul realizării studiului dat, autorul a colectat și analizat informații din surse teoretice, metodologice, a folosit metode cantitative și calitative, inductive și

deductive, de sinteză. Totodată, autorul a studiat baze pe date științifice, inclusiv de natură empirică în scopul unei bune înțelegeri a rolului auditului performanței în gestiunea banilor și patrimoniului public și influenței rezultatelor acestuia asupra performanței entităților publice, a examinat rapoartele privind activitatea Curții de Conturi a Republicii Moldova pentru perioada 2008-2020.

În temeiul obligației sale legale, prevăzute de Legea actuală privind organizarea și funcționarea CCRM nr.260 din 07.12.2017 [6], CCRM raportează anual Parlamentului despre rezultatele activității de audit. Concomitent, se prezintă Guvernului, entităților auditate și societății informația cu privire la principalele probleme sistemice, constatări și concluzii, formulate în contextul activității de audit public extern.

REZULTATELE CERCETĂRII. Analiza unui șir de lucrări științifice, metodologice, practice, a legislației Republicii Moldova și Standardelor Internaționale de Audit, a permis autorului studiului să formuleze opinii referitoare la problematica abordată.

Misiunile realizate de către CCRM pe diferite tipuri de misiuni de audit în cadrul autorităților publice locale, întreprinderilor de stat, municipale și societățile pe acțiuni, instituțiilor publice, autorităților publice autonome și beneficiarilor de fonduri publice, și fonduri externe în perioada 2008-2020 la număr constituie total 577 de misiuni, inclusiv 79 misiuni de audit al performanței [3].

Pentru asigurarea ca procesul de audit public extern să producă rezultate și să contribuie la îmbunătățirea gestionării fondurilor publice, CCRM examinează în continuu modul în care se asigură că activitatea de audit să adauge valoare și să obțină impact, înaintând în permanență idei, propuneri și sugestii în vederea gestionării eficiente a banilor publici.

Cadrul normativ prevede selectarea activităților pentru auditul performanței în conformitate cu valoarea adăugată maximă în ceea ce privește răspunderea, economia, eficiența și eficacitatea, dar și asigurarea unei acoperiri potrivite a operațiunilor entității în limitele resurselor disponibile de audit. 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 alte entități, mass-media și de la public, care continue baza elaborării Planului strategic cu privire la activitatea de audit. Acesta constituie principalul document de planificare a activității CCRM, care vizează organizarea și desfășurarea auditului în funcție de obiectivele strategice și cele specifice ale instituției aprobate și actualizate în caz de necesitate.

Ca urmare a analizei rapoartelor anuale cu privire la realizarea mai multor tipuri de misiuni de audit în perioada 2008-2020, autorul menționează, că Curtea de Conturi a identificat și a constatat multiple probleme, nereguli și disfuncționalități sistemice în procesul de formare, administrare și întreținere a resurselor financiare și patrimoniale ale statului.

Cu toate, că auditul performanței din numărul total al misiunilor de audit raportate de către CCRM în perioada 2008-2020 constituie un număr de 79 misiuni sau aproape 14%, acesta reprezintă domenii semnificative pentru activitatea unei entități publice și prin aplicarea tehnicilor eficiente de audit, contribuie la îmbunătățirea managementului instituțiilor publice și la reducerea riscurilor ca resursele publice să fie utilizate inefficient.

Datele statistice cu privire la realizarea misiunilor de audit al performanței pe perioade de raportare, autorul le prezintă în figura 1 de mai jos.

Conform datelor din figura 1, constatăm, că realizarea misiunilor de audit al performanței în Republica Moldova a fost inițiată de Curtea de Conturi în anul 2008 ca rezultat a unor cooperări fructuoase și suport din partea a mai multor parteneri strategici în procesul de reorganizare și consolidare a capacităților sale instituționale, care concomitent stau și la baza inițierii auditului performanței la nivel local [4]. Auditul performanței, conform datelor prezentate, au avut o dezvoltare mai evidențiată în perioada 2015-2017.

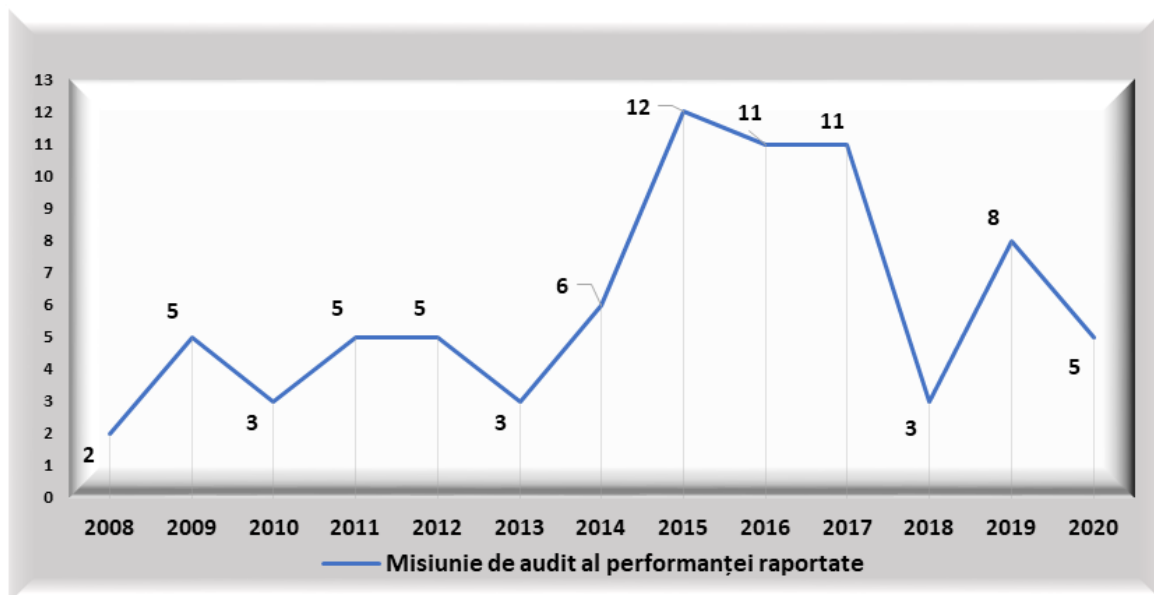


Figura 1. Misiunile de audit al performanței raportate de CCRM în perioada 2008-2020.

Sursa: elaborat de autor în baza rapoartelor anuale a CCRM (sursa 3).

Deoarece în anul 2020 în comparație cu perioada anului 2015 numărul misiunilor de audit al performanței realizate de CCRM a scăzut considerabil, autorul în scopul evaluării dezvoltării activității de audit al performanței în ultimii ani, prezintă mai jos ponderea misiunilor de audit al performanței și altor misiuni efectuate, în numărul total de misiuni raportate de către CCRM în anul 2015 și în anul 2020.

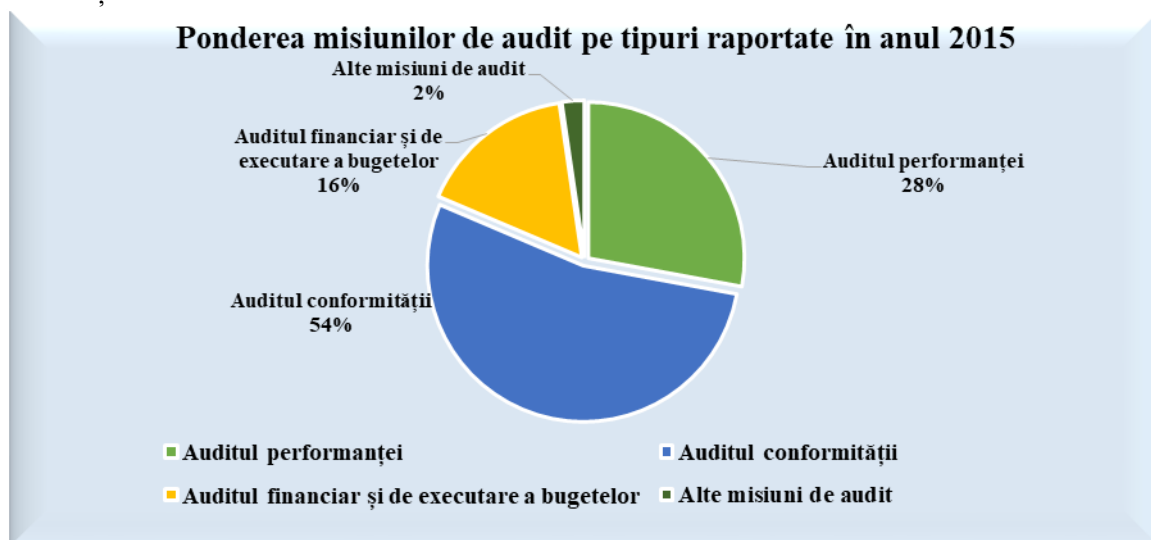


Figura 2. Ponderea misiunilor de audit al performanței în numărul total de misiuni raportate de către CCRM în anul 2015.

Sursa: elaborat de autor în baza rapoartelor anuale a CCRM (sursa 3).

După cum observăm, figura 2 de mai sus, relevă, că auditele de performanță raportate în anul 2015 de către CCRM constituie 28% din numărul total al misiunilor de audit raportate pentru perioada dată.

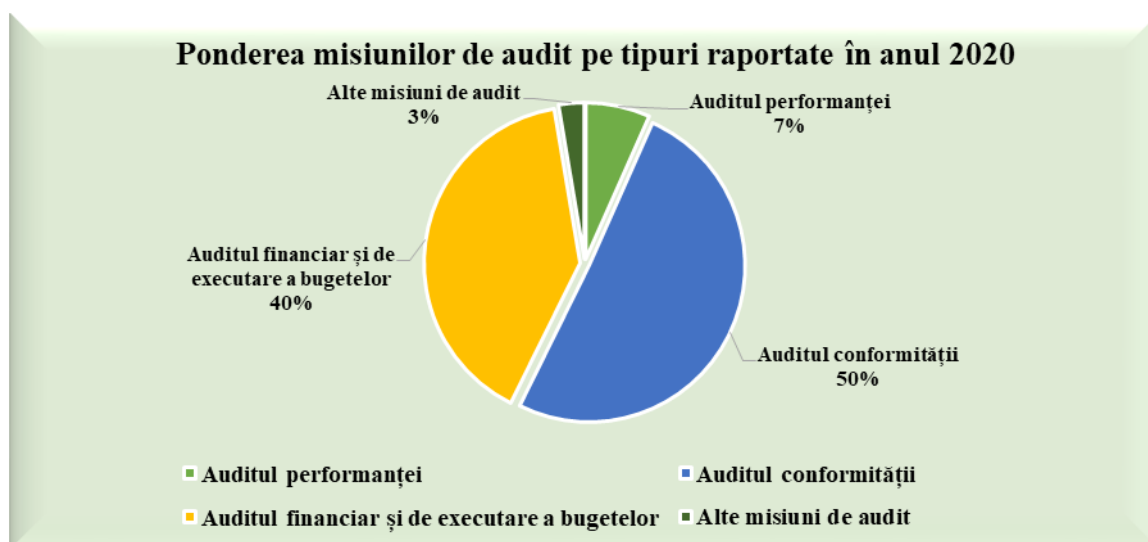


Figura 3. Ponderea misiunilor de audit al performanței în numărul total de misiuni raportate de către CCRM în anul 2020.

Sursa: elaborat de autor în baza rapoartelor anuale a CCRM (sursa 3).

Din figura 3 constatăm, că ponderea misiunilor de audit al performanței raportate în anul 2020 constituie 7%, ce este în scădere în comparație cu 28%, ponderea în numărul misiunilor de audit raportate pentru perioada 2015, dar și în comparație cu ponderea acestora pentru toată perioada analizată, 2008-2020, care constituie 14%, cu toate că angajamente Guvernului din ultimii ani prevăd eficientizarea administrării sectorului public din țară, iar îmbunătățirea controlului asupra gestiunii sectorului dat asigură valoare adăugată și eficientizează calitatea administrației publice.

Deci, CCRM și-a reorientat activitatea sa de audit, care preponderent în anul 2020 este încadrată în domeniul auditului conformității, care constituie 50% din auditele raportate, dar și în auditul financiar și de executare a bugetelor, ponderea cărora este de 40% în numărul total raportat. Menționăm, că conform cadrului legal, din anul 2019, în cazul în care întreprinderile de stat/municipale fac parte din categoria entităților mijlocii, a entităților mari sau a entităților de interes public, situațiile financiare anuale ale acestora sunt supuse auditului obligatoriu. Situația dată, în opinia autorului nu poate diminua din activitatea auditului performanței, care se atribuie eficienței managementului instituțiilor publice, dar și gestionării de către acestea a banilor și patrimoniului public în condiție de economie, eficiență și eficacitate.

CONCLUZII. În auditul performanței, preocuparea principală a auditorilor nu este verificarea afirmațiilor menționate în situațiile financiare, în schimb, folosind datele financiare precum și cele operaționale, auditorii publici realizează obiective cu privire la evaluarea: dacă resursele au fost obținute ținând cont de economicitate; dacă resursele umane și fizice au fost utilizate eficient, și dacă scopurile instituției, programului sau proiectului au fost realizate în mod efektiv.

Constatările de audit în cadrul auditului performanței solicită utilizare extensivă a raționamentului profesional a auditorului și trebuie să fie calitative după natură, ca să aducă plus valoare entității auditate, deoarece CCRM dispune de surse limitate pentru auditul performanței și nu poate direcționa banii publici fără a asigura buna gestiune a acestora.

Unul din obiectivele primordiale în cadrul strategiei de dezvoltare a activității Curții de Conturi a Republicii Moldova, pentru perioada 2021-2025 este destinat dezvoltării capacităților de audit al performanței în țară. În opinia autorului, realizarea prevederilor date de Strategie, cu referire la exercitarea misiunilor de audit al performanței se dezvoltă lent în ultimii ani cu toate, că acesta contribuie la eficientizarea cheltuielilor publice și la îmbunătățirea serviciilor oferite de instituțiile statului. În acest sens, constatăm, că dezvoltarea auditului performanței în țară este vital

necesară și anume în scopul promovării unui management mai eficient în cadrul instituțiilor publice și îmbunătățirii gestiunii patrimoniului și surselor financiare publice.

Bibliografie:

1. Curtea de Conturi a Republicii Moldova, „Manual de audit al performanței”, Chișinău, 2016.
<https://www.ccrm.md/files/files/Cadrul%20legal/Manual%20audit%20al%20performanței.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 anuale.
<https://www.ccrm.md/ro/rapoarte-anuale-88.html> (vizualizat 05.06.2022).
4. Curtea de Conturi a Republicii Moldova. Cooperare internațională. Proiecte.
<https://www.ccrm.md/ro/onas-93.html> ; <https://www.ccrm.md/ro/banca-mondiala-92.html> ; <https://www.ccrm.md/ro/proiectul-twinning-94.html> (vizualizat 05.06.2022).
5. International Organization of Supreme Audit Institutions <https://www.intosai.org/what-we-do> (vizualizat 05.06.2022).
6. 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.

Acest studiu este realizat în cadrul Proiectului demarat la inițiativa Departamentului Contabilitate și Informatică Economică a USM „Evoluția activității de audit în Republica Moldova și relevanța acestuia în cadrul entităților” (2022-2023)