

ASPECTE PRIVIND AUDITUL PERFORMANȚEI ÎN REPUBLICA MOLDOVA

*Iulia CAPRIAN, Anastasia BÎTLAN**Universitatea de Stat din Moldova*

Auditul performanței se concentrează pe determinarea faptului dacă activitățile, proiectele / programele / procesele se desfășoară conform principiilor economicității, eficienței și eficacității și dacă mai este loc pentru îmbunătățiri. Acesta se realizează prin compararea performanței în funcție de setul de criterii prestabilite, precum și prin analiza cauzelor ce determină apariția problemelor sau devierilor de la aceste criterii, scopul principal fiind de a răspunde unor întrebări-cheie ale auditului și de a furniza recomandări cu privire la îmbunătățirile care se pot face.

Cuvinte-cheie: *auditul performanței, licitație publică, planificarea misiunii de audit, publicarea raportului, „3 E”, auditul economicității, auditul eficienței, auditul eficacității, raport de audit.*

CERTAIN ASPECTS OF PERFORMANCE AUDIT IN THE REPUBLIC OF MOLDOVA

Performance auditing focuses on determining whether the activities, projects / programs / processes are conducted according to the principles of economy, efficiency and effectiveness and whether there is room for improvement; it is conducted by comparing performance on the basis of set criteria, as well as by analysis of the causes of the emergence of problems or deviations from these criteria, the main purpose being to answer certain key questions relevant for the audit and provide recommendations on improvements that can be made.

Keywords: *performance auditing, public auction, planning of audit missions, publication of the report, „3 e”, efficiency audit, efficiency audit, effectiveness audit, audit report*

În decursul istoriei, auditul a înregistrat o anumită evoluție. La început s-a executat la cererea marilor proprietari de întreprinderi, care aveau nevoie de a cunoaște că lucrările contabile sunt corect ținute și că toate activele sunt corect centralizate.

Auditul reprezintă examinarea de către o persoană independentă și competentă a fidelității reprezentărilor contabile și financiare; el a constituit și constituie obiectul principal pentru probitatea și creativitatea tranzacțiilor economice. Amploarea și complexitatea operațiunilor și tranzacțiilor, efectuate de către agenții economici, precum și dezvoltarea continuă a mediului economic în care aceștia își desfășoară activitatea, au determinat în mod decisiv și evoluția auditului. Denumirea de audit își are originea din latinescul *audiere*, care înseamnă a asculta, a audia, iar verbul englezesc „to audit” este tradus prin a controla, a verifica, a inspecta. De fapt, termenul „audit”, de conotație anglo-saxonă, acoperă în esență aceeași idee ca și termenii de revizie, verificare sau control, dar lui i se asociază adesea conceptele de calitate, rigoare, modernism, calificare.

Literatura de specialitate ne oferă informații despre evoluția auditului pe parcursul istoriei. Astfel, auditul a fost cunoscut la începutul secolului al XVIII-lea fără a fi precizată data exactă sau localizarea geografică într-un stat. Istoria economică delimitează mai multe etape ale auditului, deferențiate în funcție de categoria socială care ordona auditul, numiți ordonatori de audit, în funcție de auditori și de obiectivele auditului. Până la începutul secolului al XVIII-lea, auditul era ordonat de regi, împărați, biserică și stat cu un singur obiectiv – acela de pedepsire a hoților pentru deturnarea fondurilor și a fraudelor și prevenirea unor astfel de fapte cu scopul de a proteja patrimoniul propriu al acelei entități. Auditori erau numiți din rândul preoților și scribilor regali. În perioada secolului XVIII – prima jumătate a secolului XIX, statele, tribunalele comerciale și acționarii au luat locul vechilor clase sociale, iar auditorii erau selectați din categoria contabililor bine pregătiți profesional și cu experiență. Obiectivele auditului se extind asupra reprimării fraudelor și pedepsirii celor care le săvârșesc, urmărindu-se a se găsi soluții pentru protejarea integrității patrimoniului. Sfârșitul secolului al XIX-lea conturează relația dintre auditații și auditorii aleși din rândul profesioniștilor contabili și juriști. Obiectivul acestora consta în atestarea fiabilității situațiilor financiare cu scopul de a evita fraudele și erorile.

În primele patru decenii ale secolului al XIX-lea auditul era realizat de profesioniști specializați în audit și contabilitate. Lucrările erau comandate de stat și de acționari și aveau ca obiective principale protejarea patronului împotriva hoților, reprimarea fraudelor și eliminarea erorilor. Perioada anilor 1940-1970 este reprezentată de un audit care a avut ca obiectiv și atestarea fiabilității, sincerității și regularității situațiilor financiare. Economia liberă de piață nu se poate manifesta și promova ca o economie performantă, dacă nu apelează la instrumente adecvate, care să conducă la economicitatea, eficiența și eficacitatea utilizării banului

public. Timpul pe care îl trăim este caracterizat de ample procese de reformă economică și financiară, ale căror obiective le reprezintă promovarea și implementarea unor metodologii armonizate cu bună practică pe plan european și mondial. Din acest punct de vedere, auditul este un domeniu de vârf al teoriei și practicii economico-financiare, care se interpune între producătorii și utilizatorii informațiilor, ambele lucrări având nevoie de opinia exprimată de auditor în legătură cu atestarea sincerității situațiilor financiare, cu confirmarea respectării prevederilor legale în vigoare, precum și cu respectarea principiilor de performanță manageriale, respectiv economicitatea, eficiența și eficacitatea [1, p.21].

În Republica Moldova, reforma instituțională vizează dezvoltarea și perfecționarea activității desfășurate de instituțiile publice, dar și a serviciilor prestate de acestea către cetățeni, ca necesități obiective și esențiale pentru asigurarea convergenței cu țările avansate economic din Europa și din întreaga lume. Ca parte a acestui proces, auditul are o importanță deosebită în dezvoltarea economiei, limitarea risipei de resurse și a posibilităților de fraudă și corupție, detectarea din timp a anomaliilor și deficiențelor [4, p.27].

Auditul de performanță a apărut între anii 1960-1970 în țările dezvoltate, când parlamentarii au pus problema modului în care guvernele și-au îndeplinit programele și când contribuabilii formulau cereri privind guverne mai eficiente și mai puțin costisitoare. Reforma instituțională în Moldova, care vizează dezvoltarea și perfecționarea serviciilor și instituțiilor publice, constituie o necesitate obiectivă, esențială pentru tranziția la o economie de piață. Realitățile economico-sociale din Moldova (și nu numai) au relevat faptul că nu constituie o condiție suficientă ca banii publici să fie cheltuiți conform prevederilor legale, ci aceștia trebuie să fie utilizați în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate.

Parlamentele doresc, în general, să cunoască dacă activitățile guvernamentale asigură economicitatea și eficacitatea utilizării resurselor publice pentru a putea lua, dacă este cazul, măsurile de corecție necesare. Legislația din unele țări prevede competențe pentru instituțiile supreme de control pentru a înainta propuneri legislativului în direcția creșterii economicității și eficienței utilizării fondurilor publice, precum și recomandări privind legislația necesară atingerii acestor scopuri. Auditul performanței se concentrează pe determinarea faptului dacă activitățile, proiectele / programele / procesele se desfășoară conform principiilor economicității, eficienței și eficacității și dacă mai este loc pentru îmbunătățiri. El se realizează prin compararea performanței în funcție de setul de criterii prestabilite, precum și prin analiza cauzelor ce determină apariția problemelor sau devierilor de la aceste criterii, scopul principal fiind de a răspunde unor întrebări-cheie ale auditului și de a furniza recomandări cu privire la îmbunătățirile care se pot face. Auditul de performanță este un pas important în dezvoltarea auditului public extern, acesta depășind practicile tradiționale de a verifica doar conturile, acuratețea documentelor financiar-contabile și legalitatea operațiunilor economice și oferă celor care plătesc impozite și taxe o evaluare clară cu privire la modul în care sunt cheltuiți banii lor, iar, pe de altă parte, ca o tehnică nouă de audit, acesta contribuie la îmbunătățirea gestiunii instituțiilor publice și la reducerea riscurilor de utilizare neeficace a resurselor publice.

Noțiunea „auditul performanței” este utilizată în variante diferite, deși abordările privind auditul performanței sunt relativ eterogene și reprezintă o examinare sau o evaluare independentă și obiectivă a măsurii în care un program sau o activitate a unei entități publice funcționează eficient și eficace în condițiile respectării economicității. Standardele Internaționale de Audit INTOSOI definesc auditul performanței ca fiind „un audit al economicității, eficienței și eficacității cu care entitatea auditată își utilizează resursele pentru îndeplinirea responsabilităților sale”. Aceste standarde prevăd că auditul performanței presupune examinarea economicității, eficienței și eficacității – cei „3 E”, după cum urmează în Figura 1.

Examinarea economicității, eficienței și eficacității programelor sau activităților realizate de entitățile publice stabilește în ce măsură banii publici au fost bine cheltuiți. După cum s-a menționat, în cadrul auditului performanței se controlează dacă au fost întreprinse măsurile corective necesare și se evaluează acele acțiuni ale managementului care au un impact semnificativ asupra economicității, eficienței și eficacității programului activității entității [2, p.8].

Astfel, în cadrul auditului performanței se realizează:

- examinarea sistemului de control intern al entității auditate;
- evaluarea deciziei prin care s-a ales varianta optimă pentru derularea unui program sau a unei activități;
- analizarea modului de administrare a unui program sau a unei activități și evaluarea sistemului de măsurare a performanței.

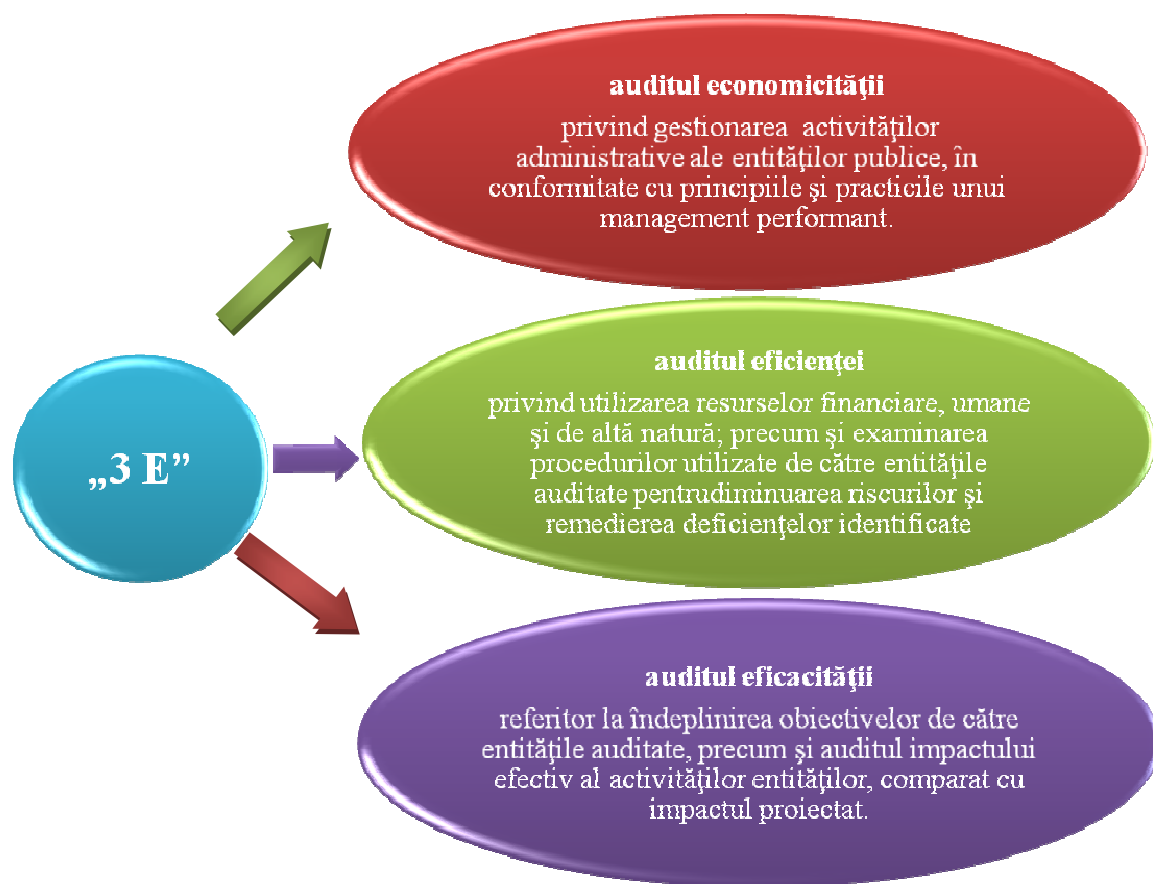


Fig.1. Componența celor „3 E”.

Domeniile cel mai frecvent abordate în auditul performanței sunt prezentate în următoarea figură.

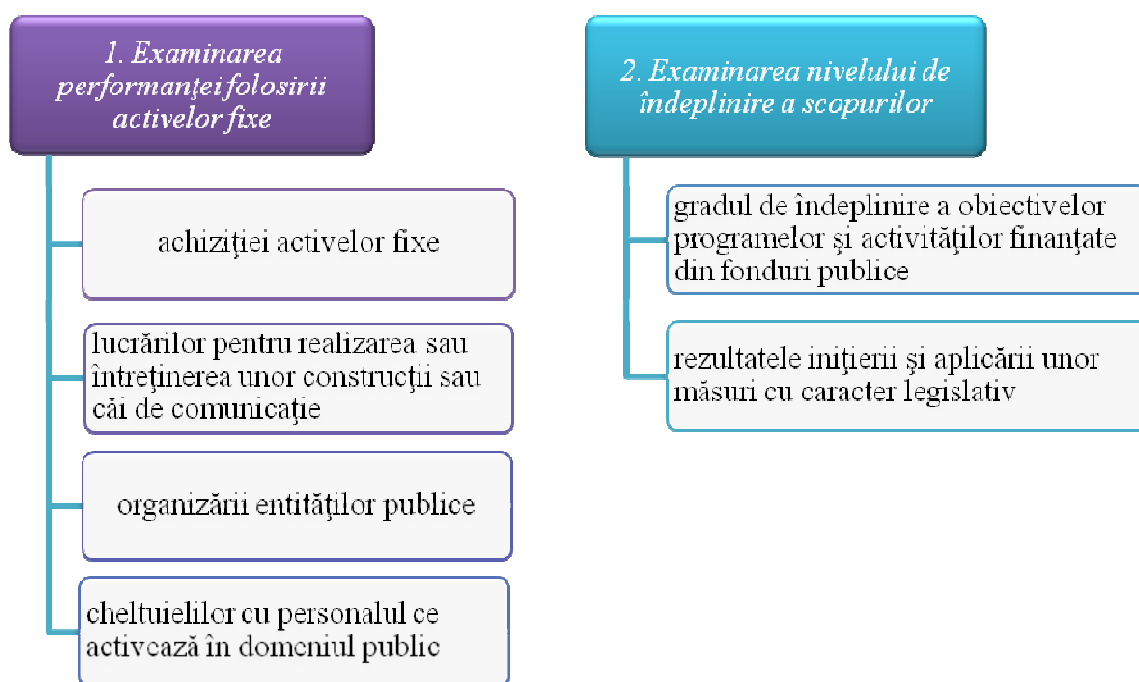


Fig.2. Cele mai abordate domenii în auditul performanței.

Auditul performanței se recomandă a se efectua și în cazul existenței unor suspiciuni cu privire la economicitatea, eficiența și eficacitatea cu care a fost derulat un program, proiect sau o activitate. Deși auditul performanței nu presupune examinarea sistemului financiar–contabil, respectiv a situațiilor financiare ale entităților auditate și nici verificarea conformității cu legile și reglementările în vigoare, se pot efectua și astfel de verificări, dacă este cazul. De exemplu, atunci când se auditează performanța unui program sau a unei activități care implică și achiziții publice, auditorii vor trebui să verifice dacă:

- s-a organizat licitație publică în cazul în care reglementările prevăd atribuirea contractului pe bază de licitație;
- au fost respectate principiile care stau la baza organizării licitației publice;
- în atribuirea contractului de achiziție publică s-a respectat procedura stabilită prin lege;
- în situația în care legea prevede atribuirea contractului de achiziție publică prin negociere cu o singură sursă, lipsa competiției a condus la diminuarea economicității și eficienței.

Auditul performanței solicită adesea auditorului examinarea rezultatelor din punctul de vedere al economicității, eficienței și eficacității prin examinarea raționamentului profesional. De regulă, se încearcă să se răspundă la două întrebări de bază: dacă s-a lucrat în mod corect și dacă s-a făcut ceea ce trebuia. În momentul în care auditorul încearcă să răspundă la întrebările menționate, va trebui să fie precaut pentru a nu depăși mandatul, prin extinderea examinărilor în zona politicului. De aceea, în activitatea de auditare a performanței nu se formulează recomandări și opinii cu referire la corectitudinea deciziilor de ordin politic [3, p.257].

În țările dezvoltate au fost experimentate metode și tehnici de audit de performanță, au fost stabilite criterii pentru măsurarea performanțelor guvernamentale, fiind elaborați indicatori de performanță și tehnici de control. Republica Moldova se aliază tendințelor mondiale în domeniu, profilându-se modificări în direcția dezvoltării auditului de performanță în cadrul Curții de Conturi. Informațiile furnizate prin auditul performanței au menirea de a arăta în ce măsură programele sau activitățile instituțiilor publice și-au atins obiectivele programate. În cazul în care obiectivele unui program sau ale unei activități nu au fost îndeplinite sau au fost realizate parțial, auditorii trebuie să stabilească cauzele care au generat această situație și în același timp să formuleze recomandări de îmbunătățire a performanței [6, p.17]. Atât auditul performanței, cât și studiile de evaluare realizate în afara sferei de cuprindere a auditului au menirea să aprecieze modul în care funcționează și se derulează anumite programe specifice. De aceea, este important a se lua în considerare relația dintre activitățile de măsurare și cele de evaluare a performanței. Prin măsurarea performanței se înțelege procesul permanent de monitorizare, evaluare și raportare a modului în care se realizează programele sau activitățile la toate etapele derulării acestora. Măsurarea performanței se bazează pe examinarea modului în care un program și-a realizat obiectivele sau cerințele, prin raportarea în permanență la standardele de performanță stabilite. Standardele Internaționale de Audit stipulează că obiectivele auditului performanței sunt stabilite prin lege, dar în același timp instituțiile de audit pot stabili, în cadrul mandatului, și unele obiective specifice. De regulă, obiectivele auditului performanței se referă la examinarea performanței politicilor, programelor, organizării și managementului și sunt următoarele:

- ✓ efectuarea unor examinări independente, necesare legislativului, executivului și entităților auditate cu privire la economicitatea, eficiența și eficacitatea managementului implementării unor programe guvernamentale sau realizării unor activități;
- ✓ identificarea și analizarea oricăror probleme ce privesc economicitatea, eficiența și eficacitatea programelor guvernamentale și a domeniilor în care performanța este redusă, sprijinind în acest sens executivul sau entitățile auditate pentru luarea unor decizii manageriale adecvate;
- ✓ furnizarea către legislativ sau entitatea auditată a rezultatelor unor analize independente în legătură cu valabilitatea și gradul de încredere al indicatorilor de performanță stabiliți. Totodată, oferă și o apreciere a gradului de încredere în indicatorii de autoevaluare, raportați de către entitățile care derulează programe sau care administrează fonduri publice;
- ✓ formularea de recomandări pentru legislativ sau entitatea auditată, pe baza constatărilor și concluziilor rezultate din activitatea de audit.

Auditul performanței este un proces laborios, care, în conformitate cu buna practică în domeniu, se desfășoară într-un ciclu cuprinzând etape distinct indicate în tabelul următor.

Tabel

Metodologia efectuării auditului de performanță

Nr. crt.	Etapele desfășurării auditului performanței	Obiectiv fundamental	Necesitate / importanță	Cerințe
1.	<i>Planificarea strategică</i>	- realizarea unui portofoliu echilibrat de studii de audit al performanței, care să conducă la economisirea banilor publici	- asigură o planificare corectă a misiunii de audit și auditarea domeniilor de interes major; - asigură stabilirea priorităților de auditare; - eficientizează fiecare studiu (raport) de audit; - oferă un cadru de responsabilitate pentru monitorizarea și revizuirea performanței entităților auditate	- auditori, consultanți, experți; - resurse financiare determinate prin estimarea costurilor auditului; - timpul necesar calculat prin stabilirea de termene limită pentru fiecare etapă a auditului
2.	<i>Planificarea misiunii de audit</i>	- realizarea unui studiu preliminar finalizat cu un raport	- confirmă sau nu oportunitatea efectuării auditului asupra unei anumite teme avute în vedere	- utilizarea unor proceduri și tehnici variate; - natura, cantitatea și încrederea în datele utilizate; - experiența în domeniul auditat; - testarea procedurilor și tehnicilor propuse; - gradul de standardizare a acestora; - aportul potențial al experților în domeniu
3.	<i>Auditarea propriu-zisă</i>	răspunde problemelor stabilite în „Raportul privind studiul preliminar”	- permite să definească a priori caracteristicile a ceea ce va trebui să fie considerat ca o eroare sau o anomalie	- colectarea și analiza probelor de audit; - informarea entității auditate; - managementul procesului de audit
4.	<i>Redactarea raportului de audit</i>	transmiterea mesajelor în mod clar și inspirarea încrederii		- trebuie să fie în așa fel structurat, încât să facă în permanență cu referire la subiectul auditului, mesajele-cheie fiind transmise în mod clar cititorului

5.	<i>Clarificarea și punerea de acord asupra raportului</i>	- eliminarea și evitarea problemelor care ar putea să apară pe parcursul îndeplinirii raportului	- de a evita situația în care s-ar impune un arbitraj între ISA și entitatea auditată, mai ales atunci când aceasta din urmă, are rezerve asupra datelor prezentate în raportul de audit	- fundamentarea rapoartelor pe probe de audit solide și argumentate; - stabilirea unor întâlniri cu entitatea auditată; - prezentarea raportului, pe parcursul realizării lui, persoanelor-cheie din cadrul entității, pentru analiză; - identificarea posibilelor probleme și reexaminarea constatrilor
6.	<i>Publicarea raportului</i>	- creșterea credibilității pentru acțiunile viitoare; - furnizarea informațiilor care să permită publicarea unor articole în presă, din care să reiasă că instituția are independență, autoritate și credibilitate	- îmbunătățirea reputației CCRM; - evitarea publicării unor articole de presă prin care să se sugereze eventuala mușamalizare a faptelor	- întocmirea planului de publicare care conține destinatarii raportului și conferințele de presă
7.	<i>Transmiterea către puterea legislativă</i>	- analiza raportului și supunerea dezbaterii în cadrul plenului		
8.	<i>Răspunsul factorilor guvernamentali</i>	- pregătirea răspunsului cu recomandările acceptate însoțite de măsurile de implementare a acestora		
9.	<i>Urmărirea impactului raportului de audit</i>	- determinarea mărimii impactului auditului performanței efectuat de instituțiile supreme de audit		- contactarea entităților auditate și raportarea discuțiilor cu persoanele care au responsabilități în implementarea recomandărilor

Sursa: Elaborat de autor în baza Manualului de Audit al performanței Curții de Conturi Europene [6, p.11].

În concluzie, auditul performanței analizează cât de bine a administrat guvernul resursele publice și sprijină entitățile în aprecierea următoarelor activități: reducerea costurilor și realizarea de economii financiare; îmbunătățirea calității serviciilor publice; consolidarea managementului proceselor administrative și organizaționale; atingerea obiectivelor-țintă programate, cu costuri cât mai reduse.

Exigențele sporite ale dezvoltării economice fără a neglija șocurile dure ale procesului de mondializare, inclusiv ale actualei crize financiare, au făcut ca întregul set de reguli și proceduri în sistemul de audit (și nu numai) să sufere schimbări adânci, auditul devenind direct condiționat de necesitatea alinierii la noile condiții de piață, dar și la standardele INTOSOI, totul pentru a ne înscrie în trendul de a dezvolta servicii și mecanisme eficiente și complementare armonizând coerent sistemul normelor specifice cu cele legislative.

O recomandare oportună pentru eficientizarea auditului de performanță ar fi ca, în urma constatărilor de audit, Curtea de Conturi să impună sancțiuni persoanelor vinovate din cadrul entității auditate, în dependență de identificarea faptei ce poate fi sancționată și gradul acesteia, cum ar fi: pedepsirea cu amenzi sau cu priver de libertate și interzicerea unor drepturi, micșorarea salariului și, respectiv, rambursarea prejudiciului cauzat, micșorarea gradului de calificare sau eliberarea din funcție etc. În așa mod, recomandările care se emit în prezent ca măsură pentru soluționarea neajunsurilor și abaterilor vor fi folosite ca metode de preîntâmpinare și evitare a viitoarelor riscuri și probleme.

Bibliografie:

1. BOSTAN, I., ȚURCANU, V. *Instituția Curții de Conturi din România și din Republica Moldova în context european*. Academic Collection, 2009. 156 p.
2. Curtea de Conturi a Republicii Moldova. *Programul activității de audit pe anul 2014*, p.8.
3. CAPRIAN, Iu. Controlul executat de Curtea de Conturi. În: *Materialele Conferinței științifice internaționale „Creșterea competitivității și dezvoltarea economică”*. Chișinău, 2007.
4. CAPRIAN, Iu. *Eficientizarea controlului financiar în Republica Moldova*: Teză de doctor în economie. Chișinău, 2012.
5. *Manual de audit al performanței al Curții de Conturi a Republicii Moldova*. Chișinău, 2009.
6. *Manual de audit al performanței al Curții de Conturi Europene*, 1993.
7. MENU, M., AFANASE, C., PANAITESCU, Iu., VILAIA, D. *Audit financiar*. Chișinău: Tehnica-Info, 2009.
8. Site-ul oficial al Parlamentului RM: <http://www.parlament.md> - (Rapoartele altor autorități/ Curtea de Conturi). Accesat 20.04.2014

Prezentat la 18.06.2015