

**PLANIFICAREA AUDITULUI PERFORMANȚEI, IMPACTUL ETAPEI DATE DE AUDIT
ASUPRA CALITĂȚII GESTIUNII RESURSELOR FINANCIARE PUBLICE ȘI A
PATRIMONIULUI PUBLIC. ASPECTE TEORETICE ȘI ABORDĂRI PRACTICE**

*Cristina DOLGHI¹, doctor în economie, conf. univ.,
Universitatea de Stat din Moldova*

The efficient management of public money ensures national security at the state level, as well the achievement of social and economic purposes to a high level. The problematic in relation of the fact that public money must be spent in conditions of economy, proficiency and effectiveness is in-depth studied in the performance audit, exceeding traditional practices to check only financial and accounting documents and the legitimacy of economic operations. Within this study, the author has ploughed quantitative and qualitative, inductive and deductive methods, along with methods of analysis and synthesis. The comparative methodology was mostly applied in research that served a good sustenance in identifying both the similarities, as well as the existing dissimilarities between national regulations, internal acts of the Court of Accounts and the Framework of Professional Pronouncements INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions), fulfilled according to the Decision of the Court of Accounts no. 2 of 24 January 2020.

Performance auditing as a new audit technique contributes to improving the management of public institutions and reducing the risks of public resources being used inefficiently. However, achieving these goals as priority tasks of the performance audit can be foreseen at the audit planning stage by an exhaustive and responsible study by the auditors to select those entities / programs or activities that offer the Court of Accounts the greatest opportunity to obtain an impact, as the available resources are limited. All the more auditors from the beginning to the end must ensure the basic qualities of a good performance audit.

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

JEL: G19

Introducere

Auditul performanței este un instrument eficient în procesul gestionării banilor publici prin faptul că analizează o gamă mai largă de aspecte, realizează o evaluare obiectivă și independentă a măsurii în care fondurile publice sunt utilizate folosind principiile de economie, eficiență și eficacitate. Dezvoltarea auditului performanței în Republica Moldova este prioritară și prin faptul că alocarea resurselor publice se petrece în scopul realizării obiectivelor sociale și economice, însă având în vedere că resursele sunt limitate și alocate în rezultatul stabilirii priorităților și necesităților, acestea sunt gestionate pe baza principiilor a celor „3E”(economie, eficiență, eficacitate). În acest context, auditorii la etapa de planificare a auditului performanței, exclud riscul ca activitățile de audit să nu fie eficiente sau eficace, iar rezultatele finale ale auditului să nu aducă plusvaloare entității publice în gestionarea resurselor financiare publice și a patrimoniului public.

Gradul de abordare a temei în literatura științifică. Auditul performanței este o inovație relativ nouă, care se practică în sectorul public comparativ cu auditurile financiare și de conformitate tradiționale. Ineficiența gestionării banilor publici a fost un impuls semnificativ în dezvoltarea auditului performanței, care a determinat publicul să solicite performanțe și responsabilitate instituțiilor publice în domeniul dat. Ca urmare, auditul performanței a fost printre numeroasele răspunsuri la aceste solicitări cu un impact semnificativ asupra credibilității activității entității publice ce este asigurată de conducerea acesteia printr-un proces adecvat de evaluare a eficacității realizării obiectivelor stabilite.

Problemele organizării și funcționării auditului performanței în Republica Moldova nu sunt suficient cercetate sub aspect metodologic și aplicativ așa cum se practică în țările dezvoltate. Abordarea auditului performanței în țară de asemenea nu este suficient studiată și în literatura de specialitate, ce indiscutabil necesită cercetări suplimentare. 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.

Scopul cercetării. Impactul auditului performanței asupra activităților ce țin de gestionarea banilor publici au constatat necesitatea supunerii instituțiilor din sectorul public auditului performanței, care este important și prin interesul tot mai mare al societății față de performanța acestora și preocuparea pentru

¹ © Cristina DOLGHI, c.dolghi@cie.md, ORCID <https://orcid.org/0000-0001-8836-7576>

modul în care sunt cheltuiți banii publici. Domeniul dat este într-un continuu proces de dezvoltare și restructurare a activității de audit practicate atât la nivel național cât și internațional și necesită studii suplimentare. Toate aceste aspecte au contribuit la stabilirea temei de cercetare și a determinat formularea scopului corespunzător al studiului dat. Studiul realizat reprezintă examinarea complexă a aspectelor teoretice și aplicative ale auditului performanței, în vederea identificării problemelor existente și fundamentării direcțiilor prioritare de îmbunătățire a realizării acestuia, inclusiv a etapei de planificare în scopul asigurării calității gestionării banilor publici și patrimoniului public pe baza principiilor de economie, eficiență și eficacitate.

Metodologia cercetării. Suportul metodologic și teoretico-științific în investigațiile efectuate de autorul studiului dat îl constituie abordările contemporane a teoriei economice privind organizarea și dezvoltarea auditului, inclusiv a auditului performanței, cercetările diferitor economiști străini și autohtoni; precum și metodologia abordată în literatura economică de specialitate referitoare la evoluția instrumentelor de reglementare a auditului performanței. Pentru atingerea scopurilor stabilite, autorul studiului dat a aplicat următoarele metode de cercetare științifică, precum: cantitative și calitative, inductive și deductive, metodele analizei și sintezei. Preponderent a fost aplicată în cercetare metoda comparativă, care a servit un bun suport în identificarea atât a similitudinilor, cât și a disimilitudinilor existente între reglementările naționale, actele interne ale Curții de Conturi și Cadrul Declarațiilor Profesionale INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions). Drept suport al cercetării științifice, au servit și rapoartele auditului performanței realizate de Curtea de Conturi a Republicii Moldova și de către Curtea de Conturi a României.

Rezultatele cercetării. Curtea de Conturi a Republicii Moldova în cadrul auditului performanței evaluează economicitatea, eficiența și eficacitatea unui anumit aspect al operațiunilor desfășurate de o entitate sau de o parte a acesteia ori în cadrul unui program sau al unei activități [9, art.31]. Acesta se efectuează în conformitate cu legislația Republicii Moldova, cu actele interne ale Curții de Conturi și Cadrul Declarațiilor Profesionale INTOSAI [8, p.1], care joacă un rol fundamental în stabilirea standardelor aplicabile auditului public din întreaga lume.

Potrivit standardelor INTOSAI, auditul performanței 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 [6, pag.8]. Auditul performanței, cum a fost menționat, depășește practicile de a verifica doar conturile, documentele financiar-contabile și legalitatea operațiunilor economice. Acesta oferă societății o evaluare clară cu privire la modul în care sunt 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 [10, art.12]. Realizarea acestora în calitate de sarcini prioritare a auditului performanței pot fi prevăzute la etapa de planificare a auditului, în cadrul selectării proiectului/entității sau activității pentru auditare. Misiunea de audit trebuie să fie bine planificată în caz contrar poate apărea riscul ca activitățile de audit să nu aducă plusvaloare entității publice în gestionarea resurselor financiare publice și/sau a patrimoniului public, precum și programului sau activității supuse auditului. Planificarea este cea mai importantă și complicată etapă a auditului performanței, deoarece auditul dat are un caracter destul de variat și reprezintă un proces structurat a activității sale. Reușita unui audit în domeniul dat, este garantată prin realizarea la nivel înalt a tuturor proceselor stabilite în realizarea auditului performanței (de planificare, de examinare, de raportare și urmărire ulterioară a implementării recomandărilor auditului), care trebuie să prezinte anumite calități. Calitățile esențiale ale unui bun audit al performanței trebuie să fie asigurate de către auditor de la începutul până la sfârșitul auditului. Acestea sunt prezentate de autor în tabelul următor:

Tabelul 1 Calitățile esențiale ale unui bun audit al performanței

Nr. d/o	Calități asigurate de auditor pe toată perioada realizării auditului performanței
1.	auditul este exercitat prin aplicarea unui raționament echilibrat pe toată durata procesului de audit;
2.	se utilizează o combinație de metodologii adecvate pentru a colecta o serie de date;
3.	sunt formulate întrebările de audit pe baza cărora pot fi trase concluzii;
4.	sunt analizate și gestionate riscurile care pot afecta întocmirea raportului de audit;
5.	sunt utilizate instrumentele necesare pentru a realiza cu succes activitatea de audit;
6.	probele sunt suficiente, pertinente și fiabile pentru a sprijini constatările auditului;
7.	structura raportului final este luată în considerare încă din faza de planificare;
8.	este adoptată transparența – o abordare „fără surprize” – față de entitatea auditată.

Sursa: Elaborat de autor în baza sursei nr.1

Din cauza resurselor limitate disponibile Curții de Conturi pentru desfășurarea auditului performanței și diversității mari de subiecte pentru auditare, este necesar să se efectueze un studiu minuțios și responsabil din partea auditorilor pentru a selecta pe acele entități/programe sau activități, care oferă Curții de Conturi cea mai mare oportunitate pentru a obține impact. Curtea de Conturi își exercită mandatul în conformitate cu Constituția Republicii Moldova, cu Legea privind organizarea și funcționarea Curții de Conturi, actelor normative interne și cu Cadrul Declarațiilor Profesionale INTOSAI. Activitatea Curții de Conturi este finanțată integral din bugetul de stat și se bazează pe principiile de independență, legalitate, obiectivitate, profesionalism, responsabilitate și transparență.

Curtea de Conturi decide în mod independent asupra programului activității de audit, precum și asupra modului de implementare a acestuia. Planificarea activității de audit se realizează pe termen mediu, prin elaborarea unui program multianual al activității de audit (de regulă, pentru 3 ani), care pentru a contribui mai eficient la îndeplinirea misiunii Curții de Conturi, se actualizează anual în funcție de obiectivele strategice și cele specifice ale instituției [9, art.9]. Programul anual al activității de audit se elaborează în baza programului multianual. Procesul de planificare 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 alte entități, mass-media și de la public. Propunerea completată pentru auditul performanței se va prezenta de către auditori în Direcția metodologie, analiză și control a Curții de Conturi, care organizează ședința de consultare a proiectului de Plan strategic elaborat. Direcția dată are responsabilitatea generală pentru implementarea procesului de planificare, precum și pentru elaborarea, monitorizarea realizării și actualizării continue a Planului strategic cu priere la auditele performanței. Procesul de planificare strategică propus de autor este prezentat în tabelul de mai jos:

Tabelul 2 Procesul de planificare strategică în cadrul auditului performanței

Etapele procesului de planificare strategică	Interpretarea proceselor de planificare strategică
1. Solicitarea și colectarea propunerilor din partea: <ul style="list-style-type: none"> - auditorilor Curții de Conturi; - Parlamentului; - Președinției; - Guvernului; - ministerelor; - donatori externi; - entități, mass-media și public. 	<ul style="list-style-type: none"> - analiza programelor guvernamentale, strategiilor, concepțiilor; - analiza propunerilor parvenite din Parlament; - analiza domeniilor în care s-au alocat și utilizat mijloace publice semnificative; - studierea programelor susținute din donații externe; - analiza informațiilor din petițiile adresate de persoane fizice și juridice spre examinare Curții de Conturi; - colectarea și analiza informațiilor din mass-media, etc.
2. Revizuirea propunerilor și consultarea temelor propuse pentru audit.	<ul style="list-style-type: none"> - evaluarea preliminară și generalizarea propunerilor; - selectarea temelor posibile, evaluarea și identificarea priorităților pe ani; - pregătirea informației de bază pentru fiecare temă.
3. Ședința de consultare a proiectului de Plan strategic.	<ul style="list-style-type: none"> - prezentarea proiectului de plan strategic pentru consultare membrilor Curții de Conturi; membrilor Consiliului consultativ și altor părți ce participă în proces conform cadrului normativ; - organizarea și desfășurarea ședinței de consultare.
4. Elaborarea Planului strategic al auditelor performanței pentru 3 ani.	<ul style="list-style-type: none"> - generalizarea propunerilor expuse în cadrul ședinței de consultare; - elaborarea planului strategic propriu-zis și aprobarea acestuia; - includerea în Programele anuale de audit ale Curții de Conturi a temelor selectate pe ani pentru auditele performanței.
5. Monitorizarea realizării Planului strategic și actualizarea acestuia în caz de necesitate.	<ul style="list-style-type: none"> - urmărirea permanentă a realizării auditelor performanței; - actualizarea temelor incluse în Planul strategic;

	- studierea permanentă a modificărilor legislației, programelor guvernamentale, strategiilor, concepțiilor programelor, planurilor, precum și a domeniilor de importanță majoră.
--	--

Sursa: Elaborat de autor în baza sursei nr. 6

Astfel, dacă se va ține cont de factorii de influență și respectarea proceselor de planificare strategică [10, art. 37] pentru a se asigura că auditul este planificat corespunzător și auditorii cunosc suficient subiectul auditului, specificul acestuia, metodologia auditului, aceștia au cunoștințe dobândite înainte de lansarea auditului („pre-studiu”), atunci vor fi incluse în Planul strategic anume acele programe/entități și activități la care este posibil de adus plusvaloare în gestionarea pe baza principiilor de economie, eficientă și eficacitate a mijloacelor financiare publice. Planul strategic a activității de audit constituie principalul document de planificare a activității Curții de Conturi, care vizează organizarea și desfășurarea auditului în funcție de obiectivele strategice și cele specifice ale instituției aprobate și actualizate în caz de necesitate. Pentru fiecare audit se va include o scurtă informație despre audit în ceea ce privește motivul efectuării auditului și beneficiile preconizate ca rezultat al auditului. În baza Planului strategic al auditelor, direcția responsabilă din cadrul Curții de Conturi include temele selectate în Programul anual al activității de audit pentru auditele performanței.

Studiind în continuare procesele din cadrul etapei de planificare a auditului performanței, autorul susține opinia mai multor cercetători din domeniu, că realizarea unei misiuni de audit al performanței este o sarcină plină de provocări pentru auditorii responsabili de realizarea misiunii în cauza, deoarece rezultatele depind de stabilirea obiectivului/obiectivelor și de raționamentul profesional al auditorului și că nu întotdeauna este posibil să se cuantifice constatările la etapa de planificare. *Selectarea entităților/proiectelor sau activităților pentru auditul performanței se realizează din două motive: în primul rând, axarea pe acele audite care au valoare adăugată maximă în ceea ce privește răspunderea, economia, eficiența și eficacitatea, și în al doilea rând, asigurarea unei acoperiri potrivite a operațiunilor entității în limitele resurselor disponibile de audit* [5, pag.284]. În auditul performanței la selectarea entităților/proiectelor sau activităților pentru audit, nu sunt stabiliți concreți factori de selecție prin cadrul normativ sau legal, care să se potrivească pentru toate activitățile de audit ca și în auditul financiar. Literatura de specialitate propune la discreția auditorilor o gamă de factori utilizați în practica altor țări [1, pag.31] pentru selectarea proiectelor. După autori, aceasta nu este o listă completă a factorilor, însă ilustrează factorii tipici de care o instituție supremă de audit ar trebui să țină cont la selectarea proiectelor pentru auditul performanței. Membrii Grupului de lucru care au participat la elaborarea suportului menționat mai sus în auditul performanței, binevenit la nivel național, susțin, că la discreția Instituției Supreme de Audit din țară este necesar ca aceasta să-și elaboreze un șir de factori de selecție interni, reieșind din experiența proprie, contribuțiile din partea Parlamentului, altor părți interesate, și poate din alte aspecte. Autorul studiului dat, susține necesitatea implementării unor factori interni de selecție la nivel național, care la etapa de planificare a auditului vor aduce plusvaloare în cadrul selectării proiectului/entității sau unei activități pentru auditare. Factorii de selecție a programelor utilizați în practica altor țări se prezintă în următorul tabel:

Tabelul 3 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

Cum a fost deja menționat în studiu dat, rezultatele auditului performanței depind de stabilirea obiectivului/obiectivelor și de raționamentul profesional al auditorului, care în opinia autorului studiului dat, nu în toate circumstanțele are posibilitate de a cuantifica constatările la nivel înalt pentru a asigura

obținerea unui impact în rezultatul realizării misiunii. ISSAI 300 INTOSAI, în cadrul examinării celor trei părți ce participă în auditul performanței, menționează că auditorii au discreția principală în alegerea subiectului auditului și în identificarea criteriilor, care la rândul lor influențează realizarea obiectivelor stabilite. În același timp, ei sunt și părțile responsabile relevante în cadrul procesului de audit. Concomitent standardul stabilește, că în timp ce auditorii pot să dea recomandări, trebuie să-și asume și responsabilități ca părți componente în auditele de performanță, care lucrează de obicei într-o echipă unde fiecare membru a echipei oferă abilitățile sale diferite și contribuie la eficiența realizării obiectivelor misiunii de audit [10, art.16]. Deci, purtând răspundere de realizarea obiectivelor stabilite în auditul performanței și luării deciziilor în cadrul realizării misiunilor de audit, auditorii din sectorul public la nivel național au nevoie de a fi elaborați și implementați prin acte normative o serie de factori de selecție bine determinați a programului/entității sau activității de a fi auditate, deoarece stabilirea obiectivelor și succesul realizării acestora în cadrul misiunii în mare parte depinde de procesele și deciziile luate în cadrul etapei de planificare.

Totodată, principiile fundamentale ale auditului performanței INTOSAI prevăd necesitatea ca auditorii la etapa de planificare să stabilească criterii 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, criteriile auditului de performanță sunt standarde rezonabile și specifice auditului performanței în raport cu care economia, eficiența și eficacitatea pot fi evaluate. Acestea oferă o bază pentru evaluarea dovezilor, dezvoltarea rezultatelor auditului și elaborarea concluziilor privind obiectivele auditului. Ele sunt, de asemenea, și un element important în discuțiile ulterioare a echipei de audit cu conducerea serviciului de audit intern și în comunicările cu entitățile auditate [7, pag.27]. Faptul, că în cadrul auditului performanței se realizează studii și analize mai complexe decât în alte misiuni de audit, standardele INTOSAI, de asemenea 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 poate fi necesară efectuarea unui studiu preliminar [4, pag.21] înaintea elaborării planului definitiv de audit conform deciziei Instituției Supreme de Audit, care are ca scop studierea în detaliu a programului/entității și determinarea faptului dacă este necesar de efectuat auditul propriu zis, sau auditul se finalizează doar cu studiul preliminar.

Aplicarea factorilor de selecție în practica selectării programelor/entităților sau a unei activități pentru realizarea auditului performanței se prezintă de autor în baza unui exemplu convențional prin care se va elucida necesitatea aplicării acestor factori la determinarea de a fi auditat sau nu un program finanțat din surse financiare publice.

Exemplu convențional. În anul 2018 a fost lansat un program de reabilitare a străzilor din mun. Chișinău cu valoarea de 300 mln. lei, care 50% este finanțat din bugetul de stat și 50% din fondul rutier. Gestionarea programului a fost efectuată de către Ministerul Economiei și Infrastructurii prin intermediul Administrației de Stat a Drumurilor (ASD), care a organizat toate procedurile de achiziții și a asigurat monitorizarea executării lucrărilor în cadrul realizării obligațiilor contractuale. Încheierea proiectului a fost planificată pentru 01 octombrie 2020.

Componentele programului și sumarul costurilor de program sunt următoarele:

1. reabilitarea străzilor – 155 mln. lei;
2. întreținerea periodică – 73 mln. lei;
3. plățile pentru consultanță – 50 mln. lei;
4. vehicule și echipamente – 14 mln. lei;
5. asistența tehnică de dezvoltare instituțională – 8 mln. lei.

Total – 300 mln. lei

Suma mijloacelor alocate este repartizată pentru reabilitarea a 25 de străzi principale din mun. Chișinău, incluse în programul dat. Programul implică, în special, reabilitarea străzilor selectate, întreținerea periodică a acestor străzi, achiziția echipamentului tehnic, asistența tehnică a utilajelor și realizarea unor cursuri de instruire la locul de muncă cu privire la programele cheie.

Sa constatat, că lucrările de reabilitare a străzilor incluse în program se realizează cu întârziere, iar costurile au depășit bugetul planificat cu 30%. Consiliului Fondului Rutier în cadrul ședinței sale a examinat problema depășirii bugetului și a aprobat surse suplimentare necesare din resursele fondului rutier pentru anul 2020.

Din momentul lansării lucrărilor, locuitorii mun. Chișinău au sesizat mai multe probleme legate de calitatea proastă a străzilor reabilite, postând materiale pe rețelele de socializare. Totodată mass-media a comentat de mai multe ori necesitatea realizării programului dat și importanța acestuia pentru public. În luna noiembrie 2020 s-a pus problema în Parlament referitor la încheierea programului dat.

Întreținerea proastă a drumurilor în capitala țării trezește nemulțumiri din partea populației, care este nevoită să folosească drumurile în starea aceasta și să cheltuiască mai mulți bani pentru reparația unităților de transport propriu.

Studiu preliminar a acestui program, efectuat în decembrie 2020 relevă faptul, că controalele din partea ASD au fost efectuate foarte rar, cu toate că în rapoartele acestora sunt menționi cu privire la managementul prost din partea responsabililor de resursele umane implicate, dar și faptul că unele porțiuni a străzilor reabilite sun de calitate proastă. Statistica efectuării lucrărilor este necompletă. Astfel, conform studiilor efectuate de auditori, au fost identificate numeroase probleme, inclusiv unele dovezi care indicau o fluctuație semnificativă a personalului și utilizarea inefficientă a mijloacelor acestui fond de către ASD.

În continuare autorul studiului va analiza necesitatea auditării programului de reabilitare a străzilor din mun. Chișinău în funcție de factorii de selecție prezentați mai sus în tabelul 3.

Tabelul 4 Evaluarea necesității auditării programului de reabilitare a străzilor din mun. Chișinău

Nr. d/o	Factorii de selecție/ Tipuri de evaluări	Rezultatul evaluării
1.	Impactul general de audit estimat (major, mediu, redus)	mediu
2.	Materialitatea financiară (ridicată, medie, redusă)	ridicată
3.	Riscul unui management bun (înalt, mediu, redus)	redus
4.	Semnificația programului pentru activitățile entității (majoră, medie, redusă)	majoră
5.	Vizibilitatea programului în ceea ce privește sensibilitatea politică sau importanța socială (ridicată, medie, redusă)	ridicată
6.	Acoperirea de audit anterioară și analiza internă și externă a programului (major, mediu, redus)	major
7.	Capacitatea de a audita (mare, medie, redusă)	medie

Sursa: Elaborat de autor.

Factorii expuși în tabelul 4 sunt propuși în literatura din domeniu și pot fi luați în considerație la selectarea pentru auditare a entității/proiectului/programului, dar și activității unei entități sau funcții. Lista dată poate fi completată de auditori în cadrul studiului preliminar, reieșind din propria experiență, contribuțiile din partea Parlamentului și altor părți interesate, însă aceasta în majoritatea cazurilor ilustrează factorii tipici pentru auditul performanței conform cerințelor stabilite de Instituția Supremă de Audit.

Analiza rezultatelor evaluării din tabelul 4 cu privire la necesitatea auditării programului de reabilitare a străzilor din mun. Chișinău conform studiului de caz prezentat de autor mai sus relevă următoarele:

- Probabilitatea *impactului total de audit* estimat este „*mediu*”, deoarece programul este de nivel municipal și nu național, iar valoarea adăugată așteptată ca rezultat al efectuării auditului este foarte importantă pentru o parte de populație a țării și anume mun. Chișinău.
- *Materialitatea financiară a programului* se evaluează „*ridicată*”, deoarece finanțările din bugetul de stat și fondul rutier sunt semnificative ce notifică necesitatea auditării programului dat.
- În cadrul *evaluării riscului de a constata un management bun* la finele auditului, autorul a luat în considerație problemele expuse de locuitorii mun. Chișinău legate de calitatea proastă a străzilor reabilite, comentariile mass-media cu privire la necesitatea realizării programului dat și importanța acestuia pentru public ce confirmă nerealizarea obiectivelor enunțate la lansarea programului. Totodată este constatată fluctuația de personal, extinderea termenului de finisare a programului ce presupune cu o mare probabilitate, că managementul programului are probleme asociate cu performanța. Deci, riscul unui management bun a programului din studiul convențional este „*redus*”.
- *Semnificația programului* este evaluată „*majoră*”, deoarece activitatea programului are o importanță semnificativă pentru locuitori, care sunt nevoiți să repare mai des transportul propriu și să suporte

cheltuieli suplimentare din cauza străzilor reabilitate necalitativ, dar și cu întârzieri față de graficul stabilit.

- *Vizibilitatea programului* este evaluată „ridicată”, deoarece impactul extern a programului este semnificativ cu un grad înalt de interes din parte publicului, Parlamentului, dar și din partea organelor legislative cu privire la rezultatele auditului.
- Programul de reabilitare a străzilor din mun. Chișinău nu a fost auditat și n-au fost efectuate analize independente a activității acestuia de către auditul intern a ASD, experți externi sau comisii guvernamentale. Constatările date conform studiului convențional stau la baza evaluării *acoperirii de audit anterioară și analiza internă și externă a programului* cu calificativul „major”.
- *Capacitatea de a audita* presupune capacitatea echipei de audit de a realiza auditul conform standardelor profesionale. Factorul dat s-a evaluat „mediu”, luând în considerație natura activității programului, necesitatea unor expertize cu privire la calitatea reabilitării străzilor, dar și statistica necompletă cu privire la lucrările efectuate în cadrul programului.

Factorii de selecție, în opinia autorului studiului dat, servesc o baza credibilă în aplicarea raționamentului profesional a auditorilor și luarea deciziei cu privire la selectarea programului de reabilitare a străzilor din mun. Chișinău pentru a fi inclus în Programul activității de audit pentru auditele performanței a Curții de Conturi pentru anul 2021 sau pentru anul 2022.

Rezultatele analizei evaluărilor efectuate în funcție de factorii de selecție conform studiului convențional sunt adecvate și de încredere ce notifică necesitatea auditării programului dat. În opinia autorului rezultatele auditului vor aduce plusvaloare în performanța activității programului de reabilitare a străzilor din mun. Chișinău și finisarea acestuia prin realizarea obiectivelor stabilite.

Curtea de Conturi a Republicii Moldova gestionează procesul de implementare a celor mai moderne 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 economie, eficiență și eficacitate a mijloacelor publice, inclusiv fondurilor provenite din asistența financiară a Uniunii Europene și a altor organisme internaționale. Strategia de dezvoltare a Curții de Conturi pentru perioada 2021-2025 stabilește consolidarea și sprijinul oferit entităților auditate în remediarea deficiențelor existente, abordând prioritățile și acțiunile Guvernului, precum și performanța individuală a autorităților publice, astfel contribuind la buna guvernare. În cadrul Pilonului strategic I „Contribuirea la buna gestiune a banilor publici prin creșterea impactului activității de audit” [2, pag.8], strategia prevede dezvoltarea capacităților de audit al performanței, obiectivul 1.2 al pilonului dat, care planifică o preocupare constantă pentru societate, Parlament și Guvern în evaluarea performanței gestiunii finanțelor și patrimoniului public de către entitățile publice. Prin furnizarea misiunilor calitative de audit al performanței, Curtea de Conturi va contribui la eficientizarea cheltuielilor publice și îmbunătățirea serviciilor oferite de instituțiile statului. În acest sens, Strategia prevede dezvoltarea și implementarea mecanismelor de consolidare a capacității de realizare a auditului performanței, oferind atenție deosebită aspectelor ce țin de dezvoltarea resurselor umane implicate. Membrii Curții de Conturi a Republicii Moldova, membrii Grupului de lucru și expertul internațional Peeter Latti în cadrul întrunirii din 22.07.2021 au pus în discuție aspecte practice ale Procedurilor de implementare a Strategiei de dezvoltare a Curții de Conturi pentru perioada 2021-2025. Documentul prevede viziunea de ansamblu a implementării strategiei, cu activități etapizate pentru fiecare an de implementare, pentru atingerea obiectivelor strategice [3, pag.1]. Totodată se planifică identificarea zonelor de risc de interes național și internațional, precum și sensibilizarea asupra acestora, accentuând importanța gestionării riscurilor sistemice și operaționale ale entităților publice.

Concluzii. Cu toate acestea, în opinia autorului studiului dat, pentru a-și consolida rolul de instrument efectiv de sporire a eficienței și eficacității utilizării banilor publici, auditul performanței trebuie să fie bazat pe norme ce-i impun independență, obiectivitate și deplină încredere atât din partea entităților auditate cât și din partea societății. În cadrul realizării obiectivelor sale în calitate de Instituție Supremă de Audit, autorul propune ca Curtea de Conturi a Republicii Moldova să elaboreze și să pună în aplicare un set de factori standardizați, stabiliți prin cadrul normativ pentru selectarea programului/entității sau activității ce se va supune auditului performanței, care să se potrivească pentru toate activitățile din acest domeniu. Factorii dați vor contribui la îmbunătățirea proceselor de stabilire a obiectivelor în auditul performanței și aplicării raționamentului profesional de către auditori și vor asigura ca misiunea de audit al performanței realizată să aducă plusvaloare în gestiunea banilor publici și utilizării acestora în condiții de economie, eficiență și eficacitate, doar Curtea de Conturi dispune de surse limitate pentru auditul performanței și nu poate direcționa banii publici fără a asigura buna gestiune a acestora de către entitățile publice. Anume evaluarea riscurilor, cuantificarea importanței programului/entității sau activității ce se planifică de a fi supusă

auditului performanței și constatarea vizibilității programului în ceea ce privește sensibilitatea politică sau importanța națională; acoperirea de audit anterioară și analiza internă și externă a programului, dar și evaluarea capacității de a fi auditat subiectul presupus, încă la etapa de planificare, în baza unor factori de selecție bine determinați vor aduce plusvaloare pe viitor, vor identifica zonele de risc și în rezultatul eliminării acestora se va contribui la eficientizarea cheltuielilor publice și îmbunătățirea serviciilor oferite de instituțiile statului.

Bibliografie:

1. Curtea de Conturi a Republicii Moldova, „Manual de audit al performanței”, Chișinău, 2009, 100p.
2. Curtea de Conturi a Republicii Moldova. „Strategia de dezvoltare 2021-2025”, Chișinău, 2020, 21p.
3. Curtea de Conturi a Republicii Moldova. Procedurile de implementare a Strategiei de dezvoltare 2021-2025 a CCRM, discutate cu expertul extern, 22.07.2021. <http://www.ccrm.md/procedurile-de-implementare-a-strategiei-de-dezvoltare-a-ccrm-discutate-cu-expertul-extern-1-3967>
4. Dolghii Cristina. „Studiul preliminar o etapă decisivă în realizarea auditului performanței”. Culegeri de rezumate a Conferinței Științifice Internaționale „Paradigme moderne în dezvoltarea economiei naționale și mondiale”, USM, Chișinău, 2020. ISBN 978-9975-152-47-1.
5. Dolghii Cristina. „Abordarea auditului performanței și practica acestuia în Republica Moldova”. Conferința Științifică Internațională, ediția a IX ”Politici și mecanisme de inovare și dezvoltare a proceselor economico-financiare și sociale în plan național și internațional”, USM, Chișinău, 2014, p. 283-285. ISBN: 978-9975-71-574-4.
6. European Court of Auditors, „Performance Audit Manual”, European Union, September 2017, 93p.
7. Fundamental Principles of Performance Auditing. Austrian Court of Audit, VIENNA, AUSTRIA, https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/issai_300_en.pdf
8. 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>
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.
10. The International Standards of Supreme Audit Institutions, nr. 300, „Performance Audit Principles”, Organisation of Supreme Audit Institutions, INTOSAI www.issai.org (vizualizat 18.07.2021).