



Provocările auditului de performanță în sectorul public din România

Lect. univ. dr. Cristina-Nicoleta CARANICA,
Universitatea Artifex din București,
e-mail: cristina.caranica@artifex.org.ro

Drd. Alina DOMNIȘOR,
Academia de Studii Economice din București,
e-mail: adomnisor@gmail.com

Rezumat

În decursul ultimei decade, misiunile de audit al performanței au căpătat din ce în ce mai multă importanță în activitatea de audit public desfășurată în România.

Scopul acestui articol este de a prezenta caracteristicile, dar și provocările misiunilor de audit de performanță printr-o sinteză a asemănarilor și deosebirilor regăsite între acest tip de misiune și alte tipuri de audit public: de sistem, de regularitate și de audit financiar. Metodologia de cercetare utilizată a fost atât cea calitativă, cât și cea cantitativă, având rolul de a puncta comparativ modul de desfășurare distinct al acestor tipuri de misiuni realizate pe specificul Standardelor de Audit INTOSAI.

Cuvinte cheie: INTOSAI; Instituții Supreme de Audit; misiuni de performanță; misiuni de sistem; misiuni de regularitate; misiuni de audit financiar;

Clasificare JEL: M42, H83

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Caranica, C.-N., Domnișor, A. (2022), Performance Audit Challenges in the Public Sector in Romania, *Audit Financiar*, vol. XX, no. 1(165)/2022, pp. 172-184, DOI: 10.20869/AUDITF/2022/165/006

Link permanent pentru acest document:

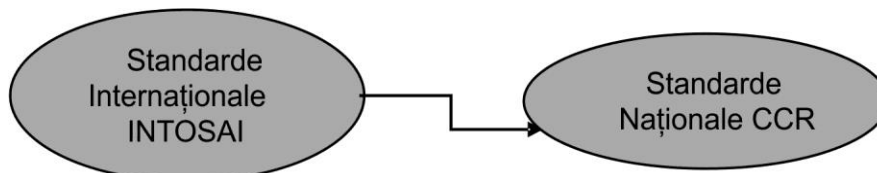
<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2022/165/006>
Data primirii articolului: 6.09.2021
Data revizuirii: 20.09.2021
Data acceptării: 11.01.2022

1. Introducere

În contextul progresului activităților de audit public din ultimii 30 ani, în sensul acomodării la cerințele mediului de business intern, lucru ce s-a întâmplat nu numai în România, ci și în alte țări (Xhani, Avram & Iliescu, 2020;

Reichborn-Kjennerud, 2014), cuantificarea percepției eficacității acestora a vizat realizarea unor misiuni de audit de performanță. Aceste misiuni analizează dacă obiectivele și activitățile entității sunt stabilite astfel încât să se poată realiza evaluarea rezultatelor și să se poată menționa conformitatea acestora cu obiectivele.

Figura nr. 1. Relația de interdependență dintre Standarde



Sursa: Prelucrări ale autoarelor după Standarde, 2011

În decursul ultimelor decade, Instituțiile Supreme de Audit din întreaga lume au fost în situația de a crește numărul misiunilor de audit public de performanță și pentru a crea un mecanism de îmbunătățire a activităților desfășurate de sectorul public, având în vedere și existența unor perioade de austeritate (Torres, Yetano&Pina, 2016). Cu toate acestea, există cercetări în unele țări vest europene ce concluzionează că atenția acordată acestor misiuni în mass media și în Parlament este moderată și că dialogul între Instituția Supremă de Audit și ministere este importantă în acest context (Reichborn-Kjennerud, 2014).

Prezenta lucrare a urmărit să definească diferitele tipuri de misiuni de audit public analizate, să prezinte cadrul standardizat aplicabil auditului de performanță și să releve printr-o analiză comparativă asemănări și diferențe între aceste misiuni și cele de regularitate, de sistem și audit financiar. Totodată, am realizat analiza datelor concrete puse la dispoziție de instituții reprezentative în organizarea unor astfel de misiuni în sectorul public, subliniind provocările metodologice ale auditului de performanță în România.

Pe teritoriul României se folosesc Standardele Internaționale de Audit emise de INTOSAI (*International Organisation of Supreme Audit Institutions*), dar interpretate în contextul specific al unei țări din cadrul Uniunii Europene. Auditorii utilizează aceste standarde pentru a realiza activități profesionale calitative, eficiente și cu eficacitate. Aceste standarde urmăresc respectarea liniilor directoare ale auditului finanțelor publice, condiții de funcționare ce ar trebui respectate de Instituțiile Supreme de Audit (în cazul României – Curtea de Conturi a

României), principii de bază ale auditului și linii specifice, operaționale pentru desfășurarea auditului financiar, de performanță și de conformitate.

Curtea de Conturi a României a emis standarde de audit pe care le utilizează în activitatea sa astfel:

- generale referitoare la conduita etică, documentația de audit și principiile de legalitate și regularitate, privind utilizarea activității auditorilor și a experților, privind asigurarea și controlul calității în activitatea de audit, comunicarea, responsabilitatea, transparenta și urmărirea modului de ducere la îndeplinire a măsurilor dispuse.
- specifice: privind auditul financiar; privind auditul performanței și auditul de conformitate.

2. Cadrul standardizat și literatura de specialitate

În analiza noastră vom folosi standarde pentru planificarea misiunii, standarde privind procedurile și tehnicile de auditare și cele ce privesc realizarea raportului de audit în urma unui audit de performanță.

Standardele utilizate în misiunile de audit de performanță sunt Standardele Internaționale ale Instituțiilor Supreme de Audit (INTOSAI): Principiile fundamentale ale Auditului Performanței menționate în ISSAI 300; Standarde și linii directoare pentru auditul performanței bazate pe standardele de audit ale INTOSAI și pe experiența practică – ISSAI 3000; Liniile directoare ale auditului performanței – principiile cheie – ISSAI 3100. Totodată, în

auditul public de performanță se utilizează Manualul auditului performanței al Curții de Conturi Europene, Manualul auditului performanței al Curții de Conturi a României, H.G. nr.155/2014 pentru aprobarea Regulamentului privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități și H.G.

nr.1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern.

Standardele menționează că astfel de misiuni de audit de performanță se realizează în domenii cu risc ridicat și că nu exclud verificări privind conformitatea cu legislația și diferitele prevederi aplicabile.

Figura nr. 2. Etapele misiunilor de audit de performanță



Sursa: Traducere după ISSAI 300, INTOSAI Professional Standards Committee

Există trei moduri de a organiza o misiune de audit de performanță: pe bază de rezultate, prin analiza modului de apariție a disfuncțiilor din cadrul obiectivului auditat, dar și printr-o combinație a acestora.

Prin misiunile de performanță se urmărește ca, utilizând aplicarea principiilor și practicilor de management, să se

asigure minimizarea costurilor cu resursele alocate pentru a atinge rezultate maxime. Astfel, măsurarea performanței se realizează prin cei 3E, economicitate, eficiență și eficacitate.

La targetarea celor 3E-uri, auditorii se folosesc de întrebări de tipul celor din Tabelul nr. 1.

Tabelul nr. 1. Întrebări folosite în măsurarea performanței

Pentru economicitate	Pentru eficiență	Pentru eficacitate
Procedurile de achiziție a bunurilor și serviciilor respectă acest principiu?	Folosirea resurselor respectă principiul?	Prin politica managerială s-au atins rezultatele programate?
Utilizarea resurselor s-a efectuat cu respectarea principiului?	Gestiunea, organizarea, execuția și monitorizarea activităților auditate respectă principiul?	Mijloacele utilizate și rezultatele obținute corespund obiectivelor politicii manageriale?
Managementul a urmărit atingerea obiectivelor și a indicatorilor de performanță stabiliți?	Activitățile corespund obiectivelor și cerințelor și se oferă servicii de calitate, la timp și orientate spre client/cetățean?	Impactul programat este rezultat direct al politicii manageriale sau datorat circumstanței?

Sursa: Proiecție proprie

Pentru a realiza un audit de performanță este necesar să se utilizeze minim două din cele trei concepte (3E):

- Economicitatea → minimizarea costurilor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate, dar cu menținerea calității;

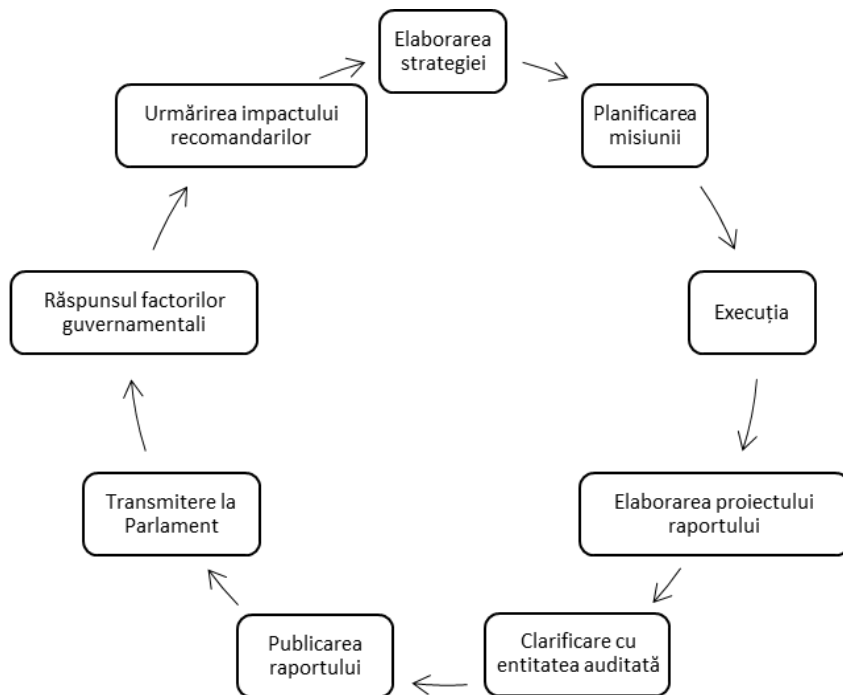
- Eficiența → maximizarea rezultatelor la resursele alocate;
- Eficacitatea → gradul de îndeplinire a obiectivelor.

În faza de planificare auditul extern de performanță este realizat prin planificare strategică, atunci când se stabilesc

temele și entitățile auditate și operaționalizarea. În primă instanță strategia în astfel de misiuni este analiza riscurilor, în special cele de nereguli mari și fraude, domenii de interes și în baza unor informații primite prin rapoartele de audit de la ministere/audit financiar și inițiative/activități noi

ale executivului/entităților. Pentru stabilirea strategiei se analizează minim un orizont de timp de 3 ani și se decide care sunt resursele umane, materiale și de timp care sunt necesare pentru a realiza misiunea de performanță, astfel încât să se poată face o alegere strategică.

Figura nr. 3. Procesul auditului performanței



Sursa: Manualul Auditului Performanței, 2005, Curtea de Conturi a României

În Strategia Curții de Conturi a României urmează, conform Raportului de activitate pe anul 2020, să crească numărul temelor de audit al performanței, deoarece s-au

realizat un număr de 52 de astfel de misiuni dintr-un număr total de 3.023 de misiuni de audit public extern, respectiv 1,72%.

Tabelul nr. 2. Riscuri privind nerespectarea celor 3E-uri

1. existența unor cheltuieli nejustificate, care depășesc previziunile;
2. obiective economice neatinse sau îndeplinite parțial;
3. costuri și depășiri semnificative ale termenelor de finalizare în cazul unor proiecte;
4. reclamații, contestații și luări de atitudine ale reprezentanților grupurilor de consumatori privind calitatea serviciilor furnizate de entitate;
5. nivele mari ale datoriilor la bugetele publice și la alți creditori;
6. sistemul contabil și cel de control intern organizate sau conduse necorespunzător;
7. pierderi importante cauzate de calamități naturale, risipă etc;
8. modificări frecvente de natură instituțională/organizatorică;
9. diverse informații îngrijorătoare referitoare la utilizarea fondurilor publice prezentate de mass-media.

Sursa: Prelucrări ale autoarelor după Standarde, 2011

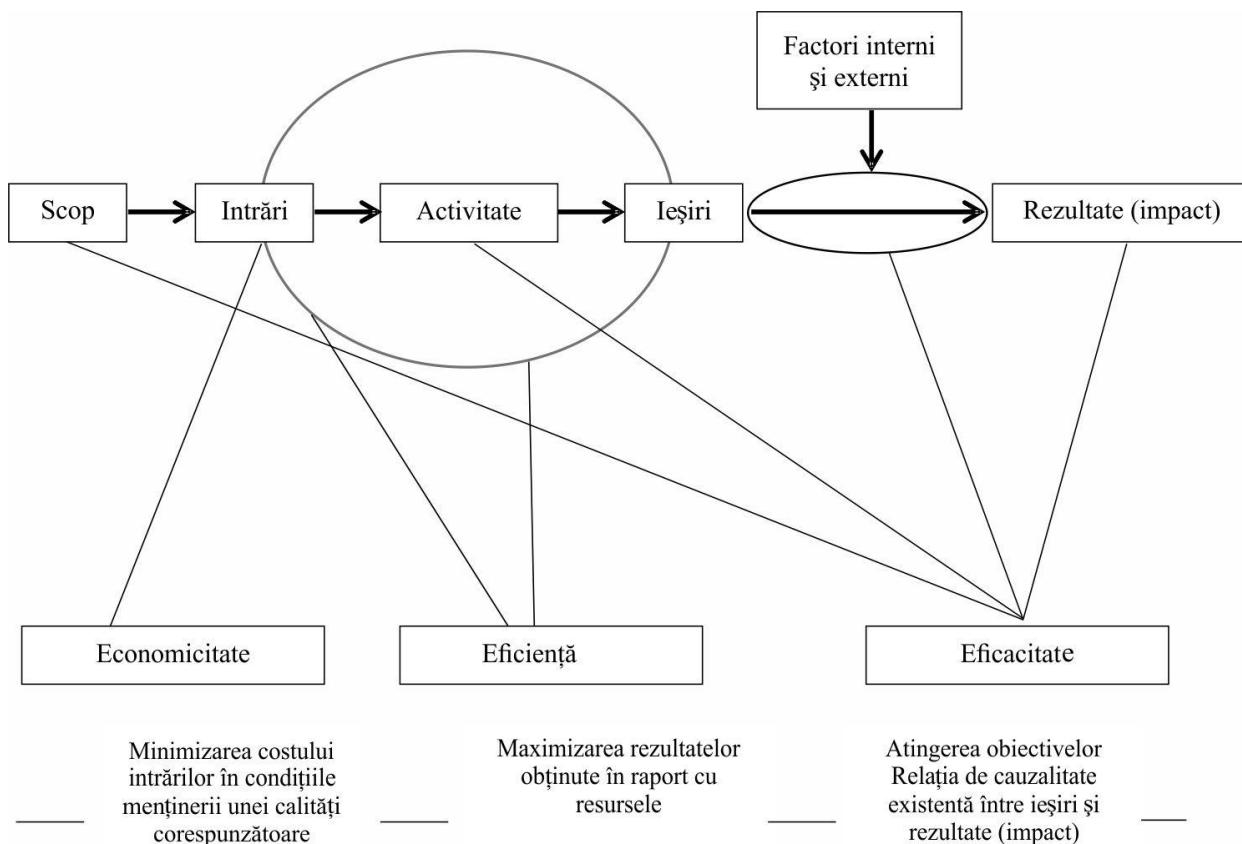
Alegerea strategică în cadrul misiunilor de performanță trebuie să țină cont și de răspunsurile la următoarele întrebări:

1. Cei 3E sunt puși în risc?
2. Studiul temei va aduce informații noi pentru creșterea performanței?
3. Este un moment potrivit pentru alegerea temei?
4. Posibilitatea de a efectua studiul?
5. Tema se încadrează în politica de auditat?

Auditul performanței **nu presupune în mod obligatoriu analizarea concomitentă** a celor „3E” – economicitate, eficiență și eficacitate, așa după cum ne precizează regulamentul de organizare și desfășurare a activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități emis de Curtea de Conturi a României.

Un model respectat de către auditori în misiunile de audit de performanță este cel referitor la urmărirea intrărilor și ieșirilor (*Figura nr. 4*).

Figura nr. 4. Model Intrări și ieșiri în auditul de performanță



Sursa: Manualul Auditului Performanței, 2005, Curtea de Conturi a României

În urma analizei misiunilor de audit public de performanță realizate de Curtea de Conturi a României s-a observat că pentru atingerea scopului s-au realizat inclusiv misiuni multianuale (de ex. Auditul performanței administrării patrimoniului sportiv al Ministerului Tineretului și Sportului în perioada 1990-2016).

Pentru pregătirea misiunii de audit public, auditorul realizează un **studiu preliminar** care are în componența sa o **analiză a riscurilor ce sunt semnificative asupra gestiunii financiare**, adică riscurile de neîndeplinire a obiectivelor stabilite pentru atingerea celor 3E-uri în utilizarea fondurilor publice și în administrarea

patrimoniului. Acestea pot fi inerente prin natura lor (risc inerent) și/sau pot fi influențate de deficiențele existente în organizarea și desfășurarea controlului intern (risc de control).

În acest sens, auditorul identifică factorii de risc ce privesc:

1. natura și complexitatea politicii, programului și operațiunilor;
2. diversitatea obiectivelor și scopurilor entității;
3. disponibilitatea resurselor,
4. complexitatea structurii organizației și claritatea responsabilităților;
5. existența și claritatea sistemelor de control;
6. complexitatea și calitatea informațiilor de gestiune.

Identificarea riscurilor conduce auditorul la **zone cu potențial riscant înalt**, ce trebuie analizate în cadrul misiunii de audit. Stabilind riscurile, auditorul realizează o listă a acestora și efectuează o primă evaluare a riscurilor cu informațiile de care dispune la acel moment.

Pentru desfășurarea misiunii auditorul trebuie să se folosească de criterii de audit pe care și le procură analizând în special legislația, standardele aplicabile și să stabilească obiectivele de audit. Pentru fiecare obiectiv se stabilesc întrebări pentru obținerea dovezilor care să stea la baza opiniei formulate și a recomandărilor formulate.

Curtea de Conturi realizează astfel de misiuni în primul rând pentru că are o „responsabilitate față de Parlament și contribuabili în legătură cu administrarea corespunzătoare a fondurilor și resurselor publice” (Standarde de audit, 2011), aceasta trebuind să răspundă solicitărilor venite din partea acestora.

O procedură specifică acestui tip de audit este **utilizarea grupului de dezbateri** pentru colectarea de informații pentru testarea acestora în cadrul misiunii, de la cei ce au legătură cu domeniul auditat, membri ai unor organizații profesionale, cercetători, cadre universitare. **Considerăm această abordare foarte importantă pentru obținerea unor recomandări de calitate.**

Deci, criteriile de audit alese de auditorii publici se vor stabili ținând cont de legislație, standarde, exemple de bună practică, indicatori de performanță, diverse criterii din valorificarea experienței diversilor cercetători, cadre universitare, experți etc.

Analiza datelor se face prin analize comparative, analize cost-beneficiu, analize cost-eficacitate, analiza îndeplinirii obiectivelor, analiza „înainte și după”.

Auditorul caută să stabilească cauza apariției problemei sesizate și efectul acelei probleme, consecința.

Raportul de audit de performanță realizat de către echipa de auditori se prezintă într-o formă specifică, cuprinzând **constatările atât cele pozitive, cât și cele pentru care s-au stabilit recomandări constructive**. Raportul de audit poate fi transmis Comisiei specializate a Parlamentului, Guvernului, Ministerului Finanțelor, Monitorului Oficial, instituțiilor publice auditate, entităților interesate. Mai mult, astfel de rapoarte vor fi reanalizate de către experți, entitatea auditată, persoane din mediul universitar și echipa care a participat la studiu, într-o perioadă ulterioară publicării acestuia, pentru a realiza un raport către Curtea de Conturi în care să se prezinte punctele de vedere ale acestor părți, care să conducă la oportunități în creșterea calității acestui tip de misiune și la creșterea impactului acestuia. Un astfel de mecanism ajută inclusiv la creșterea încrederii în activitatea Curții de Conturi.

Raportul de audit anual al Curții de Conturi a României ca Instituție Supremă de Audit cu experiență în auditul de performanță este publicat electronic și transmis și către Comisiile specializate ale Parlamentului spre analiză și supunerea spre dezbateri Plenului, după care se pregătește de către aceste Comisii un raport cu propuneri și concluzii.

Executivul va primi acest raport și, prin Ministerul Finanțelor, va realiza o minută prin care se vor menționa recomandările reținute spre implementare, având în vedere că **nu există prevedere legală care să oblige executivul la implementare**. Anual, Curtea de Conturi analizează implementarea acestor recomandări, care în cursul anului 2020 au reprezentat 115 astfel de acțiuni.

Interesul Curții de Conturi a României referitor la realizarea misiunilor de performanță este documentat inclusiv în 2012, când aceasta a inițiat demersuri privind misiuni ciclice referitoare la un domeniu de interes, de ex. sistemul de beneficii de asistență socială pentru prevenirea și combaterea sărăciei.

Curtea de Conturi Europeană a constatat că **indicatorul cel mai frecvent utilizat al impactului auditurilor de performanță este dat de recomandările implementate sau admise** (Van Looke & Put, 2011). Autorii au analizat informațiile existente pentru rapoartele/sintezele de

rapoarte de audit de performanță publicate pe pagina Curții de Conturi a României (cu denumirea din **Anexa 1**), dintr-un număr de 19 rapoarte/sinteze, realizate pentru o perioadă auditată cuprinsă între anii 2004-2019. S-a observat că toate aceste rapoarte/sinteze de rapoarte au

recomandări acceptate și doar pentru două rapoarte (aproximativ 11%) s-au formulat puncte de vedere de către auditați. În rapoartele de activitate ale instituției nu s-au regăsit informații privind numărul recomandărilor implementate din rapoartele de audit de performanță.

Număr de rapoarte/sinteze de rapoarte de audit de performanță pentru care există recomandări	Din care: Număr de rapoarte/sinteze de rapoarte de audit de performanță pentru care există recomandări acceptate	Din care: Număr de rapoarte/sinteze de rapoarte de audit de performanță pentru care există recomandări pentru care s-au formulat puncte de vedere la momentul reconcilierii de către entitatea auditată	Anii de minim și de maxim din perioada auditată a misiunilor de audit
19	19	2	2004-2019

Pe cealaltă parte, interesul și apetitul de realizare a misiunilor de audit public intern al performanței a fost din ce în ce mai mare, astfel că în Raportul privind activitatea de audit public intern din România pe anul 2019, Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern a menționat intenția de a lansa un ghid actualizat privind auditul de performanță, dar și de a realiza un proiect pilot privind testarea metodologiei elaborate în cadrul UAT Vulcana Băi.

Deși în anul 2019 s-au realizat 13.177 de misiuni de audit public intern, niciuna nu a fost de audit de performanță.

3. Metodologia cercetării

Cercetarea efectuată este exploratorie, calitativă, se referă la revizuirea literaturii de specialitate și a standardelor utilizate în misiunile de audit public de performanță, cu accent pe analiza comparativă a asemănărilor și deosebirilor regăsite între acest tip de misiune și alte tipuri (auditul de regularitate, de sistem, financiar). Studiul are ca obiectiv punctarea caracteristicilor și provocărilor auditului de performanță din sectorul public din România. Lucrarea s-a bazat și pe studiul diferențiat al ultimelor rapoarte privind activitatea de audit public intern și extern publicate de către Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (2019) și Curtea de Conturi a României (2020), din punct de vedere al organizării acestui tip de misiuni și informații privind reglementările utilizate în fiecare din cele două tipuri de misiuni de audit public de performanță, dar și prin analiza calitativă și cantitativă a informațiilor din 19 rapoarte/sinteze de rapoarte de audit de performanță realizate de către Curtea de Conturi a României, pe o perioadă de 15 ani, pentru care au fost auditate activități din diferite domenii.

4. Asemănări și deosebiri între auditul de performanță, de sistem, de regularitate și auditul financiar

Utilizând analiza comparativă a cadrului legislativ ce privește activitatea de audit public descrisă de către Legea nr.672/2002 și Legea nr.94/1992, se pot observa diferențele de definire dintre cele patru tipuri de misiuni de audit public exercitate de auditorul public intern și extern, precum în **Tabelul nr. 3**.

Se poate observa din **Tabelul nr. 3** că există:

- o asemănare de la definire între misiunile de audit public intern denumite misiuni de audit de regularitate sau conformitate și cele de audit public extern denumite misiuni de audit financiar sau de conformitate;
- o asemănare între evaluarea efectuată cu ocazia misiunilor de audit public extern, de performanță și misiunile de audit public intern de sistem, ce urmărește funcționarea din punct de vedere al eficacității, economicității și eficienței;
- o asemănare în sensul că misiunile de audit public extern organizate se referă la trei tipuri de astfel de misiuni, pe când cele de audit public intern se referă la trei tipuri de misiuni.
- o deosebire evidentă între denumirile pe care le poartă celelalte tipuri de misiuni de audit public intern față de cele de audit public extern.

Tabelul nr. 3. Deosebiri în definirea celor patru tipuri de misiuni de audit public

Auditul performanței	Auditul de sistem	Auditul de regularitate/conformitate	Audit financiar/de conformitate
<p>Analyzează criteriile stabilite în vederea implementării obiectivelor și atribuțiilor entităților față de rezultatele obținute (intern)</p> <p>Evaluează independent cum funcționează din punct de vedere al eficienței, economicității, eficacității activitatea/operațiunea/programul (extern)</p>	<p>Evaluează sistemele de conducere și control intern, pentru a stabili dacă acestea funcționează economic, eficace și eficient (intern)</p>	<p>Examinează acțiunile asupra efectelor financiare, sub aspectul respectării ansamblului principiilor, regulilor procedurale și metodologice aplicabile (intern)</p>	<p>Se controlează dacă situațiile financiare sunt complete, reale și conforme cu legile și reglementările în vigoare (extern)</p>

Sursa: Prelucrări ale autoarelor după Legea nr.672/2002 și Legea nr.94/1992

Am continuat în **Tabelul nr. 4** analiza comparativă în baza caracteristicilor descrise de H.G. nr.1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern și a H.G. nr.155/2014 pentru

aprobarea Regulamentului privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități emis de Curtea de Conturi a României.

Tabelul nr. 4. Comparație între caracteristicile celor patru tipuri de misiuni de audit public (continuare)

Auditul performanței	Auditul de sistem	Audit de regularitate/conformitate	Audit financiar/de conformitate
<p>Auditul performanței ca activitate independentă și obiectivă de analiză a activităților/proceselor/programelor/proiectelor dintr-o entitate, concepută să aducă un plus de valoare acestora, prin evaluarea și compararea rezultatelor obținute cu cele propuse sau așteptate, în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate.</p>	<p>Auditul de sistem se realizează prin evaluarea sistemelor de conducere și de control intern, pentru a stabili dacă funcționează economic, eficace și eficient.</p>	<p>Se examinează acțiunile asupra efectelor financiare sub aspectul respectării principiilor, regulilor procedurale și metodologice aplicabile.</p>	<p>Auditul financiar urmărește verificarea:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) exactității și realității situațiilor financiare, conform cu reglementările contabile; b) evaluarea sistemelor de management și control privind urmărirea obligațiilor financiare către bugete sau către alte fonduri publice; c) utilizarea fondurilor alocate de la buget sau din alte fonduri speciale conform destinației stabilite;

Auditul performanței	Auditul de sistem	Audit de regularitate/conformitate	Audit financiar/de conformitate
			<p>d) calitatea gestiunii economico-financiare;</p> <p>e) economicitate, eficiența și eficacitatea utilizării fondurilor publice;</p> <p>f) evaluarea activităților de control financiar propriu și de audit intern a entităților verificate.</p>
OBIECTIVE			
<p>Obiectivul principal este evaluarea modului în care entitatea utilizează fondurile publice, respectă principiile de economicitate, eficiență și eficacitate și oferă managementului un punct de vedere independent privind atingerea rezultatelor dorite, precum și recomandări privind mijloacele de a-și spori performanța.</p> <p>Rezultatele obținute examinate urmăresc următoarele aspecte:</p> <p>a) economicitatea, pentru minimizarea costului resurselor alocate la atingerea rezultatelor estimate ale unei activități cu menținerea calității corespunzătoare;</p> <p>b) eficiența, maximizarea rezultatelor unei activități în relație cu resursele utilizate;</p> <p>c) eficacitatea, adică gradul de îndeplinire a obiectivelor programate pentru fiecare activitate și raportul dintre efectul proiectat și rezultatul efectiv al activității.</p> <p>Abordări utilizate de auditorii interni:</p> <p>a) abordarea pe bază de rezultate, pentru evaluarea performanțelor realizate, referitor la îndeplinirea cerințelor privind economicitatea, eficiența și eficacitatea în procesul de implementare și derulare a unui program sau activități;</p> <p>b) abordarea pe bază de probleme, se referă la identificarea, verificarea și analiza problemelor, respectiv economicitatea, eficiența și eficacitatea activităților referitor la implementarea și derularea unor programe sau realizarea unor activități de către entitățile auditate și a cauzelor apariției acestora.</p>	<p>Se analizează subsistemele componente ale entității, în cadrul unor misiuni specifice pentru a se asigura de funcționarea entității.</p> <p>În aceste misiuni se utilizează elemente specifice regularității activităților și elemente ale performanței.</p> <p>Criteriile utilizate în realizarea acestor misiuni sunt:</p> <p>a) conformitatea;</p> <p>b) regularitatea operațiilor și etica profesională;</p> <p>c) integritatea patrimonială și a documentelor justificative;</p> <p>d) economicitatea intrărilor, a resurselor utilizate și eficiența operațiilor;</p> <p>e) realizarea obiectivelor conform standardelor de calitate și performanță;</p> <p>f) informații operaționale și financiare utile și fiabile.</p> <p>Pentru acest tip de misiune entitatea publică este un sistem, compus din mai multe subsisteme.</p>	<p>Obiectivele misiunilor:</p> <p>a) valoare adăugată pentru entitatea auditată prin opinii și recomandări;</p> <p>b) o mai bună gestiune a riscurilor;</p> <p>c) monitorizarea conformității cu regulile și procedurile existente;</p> <p>d) creșterea calității proceselor de management al riscului, de control și de guvernanță;</p> <p>e) asigurarea existenței unor informații financiare și contabile fiabile și corecte;</p> <p>f) creșterea eficienței și eficacității operațiilor.</p> <p>Obiectivul principal este asigurarea regularității/conformității procedurilor și a operațiunilor cu cadrul normativ de reglementare.</p>	<p>Obiectivul general în misiunile de audit financiar este obținerea unei asigurări rezonabile asupra faptului că:</p> <p>a) situațiile financiare auditate nu conțin denaturări semnificative, sunt întocmite de către entitate în conformitate cu cadrul de raportare financiară aplicabil în România, respectă principiile legalității și regularității și oferă o imagine fidelă a poziției financiare, a performanței financiare;</p> <p>b) modul de administrare a patrimoniului și execuția bugetului de venituri și cheltuieli verificate sunt în concordanță cu scopul, obiectivele și atribuțiile prevăzute în actele normative</p>

Auditul performanței	Auditul de sistem	Audit de regularitate/conformitate	Audit financiar/de conformitate
<p>Auditul performanței examinează sistemul de control intern/managerial pentru identificarea vulnerabilităților și zonelor de risc la țintele de performanță. Sistemul asigură economicitatea, eficiența și eficacitatea activităților. Criteriul principal în selectarea temelor de audit îl reprezintă posibilitatea îmbunătățirii performanțelor programelor/activităților.</p> <p>În organizarea misiunilor de audit extern se folosesc următoarele orientări:</p> <p>a) pe rezultate, dacă obiectivele stabilite au fost atinse;</p> <p>b) pe probleme, verificarea și analiza cauzelor disfuncțiilor;</p> <p>c) pe bază de sistem, care examinează funcționarea corespunzătoare a sistemului de management;</p> <p>d) o combinație a acestor abordări.</p>	<p>Folosind informații privind mărimea, volumul și diversitatea domeniilor în care activează entitatea publică, auditarea se realizează pe ansamblu sau pe componente.</p>		<p>prin care a fost înființată entitatea verificată și respectă principiile legalității, regularității, economicității, eficienței și eficacității.</p>
REALIZAREA MISIUNII			
<p>Pentru realizarea misiunilor de audit al performanței se utilizează un sistem de referință, criteriile la care să se raporteze rezultatele verificărilor efectuate. Criteriile sunt stabilite pe baza strategiei guvernamentale, prin analiza legislației, politicilor publice, cerințelor contractuale, standardelor naționale sau internaționale, ghiduri și reglementări, standarde pe domenii și alți indicatori relevanți, literatura de specialitate, referințe obținute prin compararea cu buna practică în domeniul auditat, rezultatele obținute de entități publice similare, criterii utilizate în audituri similare; criterii de performanță stabilite de către legislativ; criterii obținute prin valorificarea experienței unor specialiști, experți, cercetători în domeniu.</p> <p>Grupul de dezbateri este o procedură utilizată în auditul public extern al performanței și constă în colectarea de opinii și idei privind principalele probleme de la persoane de specialitate din cadrul entității auditate și din afara acesteia.</p>	<p>Prin acest tip de misiune se realizează o analiză aprofundată a proceselor și rezultatelor. Se analizează modul în care a fost conceput și pus în aplicare sistemul/subsistemul.</p>	<p>Se realizează prin compararea realității cu sistemul de referință stabilit.</p>	<p>Curtea de Conturi certifică, în baza legislației, acuratețea și veridicitatea situațiilor financiare auditate.</p>

Sursa: Prelucrări ale autoarelor după Legea nr.672/2002 și Legea nr.94/1992

Asemănări:

- ✓ derularea misiunilor de regularitate, sistem și financiare presupune elaborarea planului de audit, care trebuie să fie detaliat în funcție de mărimea entității auditate și complexitatea acesteia;
- ✓ în etapa de elaborare a planului de audit trebuie menționate informații despre natura activității entității auditate, sistemul informațional, organigrama, caracteristicile entității;
- ✓ etapele de auditare propriu-zisă și redactarea raportului de audit sunt realizate pentru oricare tip de misiune de audit public.

Deosebiri:

- ✓ **auditul de regularitate** ia în considerare reglementări clare în baza cărora se concluzionează dacă operațiunile auditate sunt legale sau ilegale, **auditul de performanță** este deschis interpretărilor, auditorul are posibilitatea de a alege criteriile în funcție de cei 3E, **auditul financiar** folosește criteriile unice stabilite de legislație și de reglementările aplicabile;
- ✓ **auditul de regularitate** prezintă opinia asupra legalității operațiunilor și tranzacțiilor efectuate, **auditul de sistem** verifică implementarea și funcționarea sistemului de control intern și controlului intern în funcție de cei 3E;
- ✓ **auditul de performanță** se poate realiza numai dacă conducătorii entității au stabilit indicatori de performanță cuantificabili. Auditorul măsoară îndeplinirea indicatorilor și corespondența cu nivelul resurselor alocate și consumate;
- ✓ **auditul de performanță** se finalizează prin rapoarte specifice, structura acestora diferă în funcție de obiectiv, **auditul financiar** se finalizează prin raport de audit financiar ce prezintă circumstanțele economico-financiare;
- ✓ **auditul de regularitate** verifică și face un diagnostic entității la timpul trecut și prezent, **auditul de performanță** formulează recomandări pentru funcționarea sistemelor în viitor și **auditul financiar**

verifică și prezintă opinia după încheierea exercițiului financiar;

- ✓ **auditul de regularitate** se efectuează numai la entitățile care au evidența contabilă proprie, **auditul de performanță și de sistem** este obligatoriu a se executa cu prioritate la entitățile ce emit decizii ce influențează performanța structurilor subordonate.

5. Concluzii

O primă concluzie a studiului din punct de vedere al standardelor și reglementărilor aplicabile este că misiunile de audit de performanță se pot realiza atât de către auditorii publici externi, organizați la nivelul Curții de Conturi a României, cât și de către auditorii publici interni, organizați de către Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern din cadrul Ministerului Finanțelor.

Una din provocările actuale în desfășurarea unei misiuni de audit public intern de performanță este realizarea actualizărilor necesare de către instituția responsabilă metodologic, testarea pe cazuri concrete a acesteia prin organizarea de misiuni de audit public intern de performanță și prezentarea acestor exemple de bună practică auditorilor publici interni din România.

O altă provocare specifică acestui tip de misiune este necesitatea cunoașterii indicatorului impactului auditorilor de performanță, pe care studii anterioare l-au apreciat a fi dat de recomandările implementate sau admise.

Putem concluziona că există diferențe, dar și asemănări între misiunile de performanță realizate de către auditul public extern și intern, dar și între aceste misiuni și cele de regularitate, sistem și audit financiar.

Limitele acestei cercetări constau în numărul redus raportat al misiunilor de audit de performanță, la cele două instituții cu rol metodologic analizate. Într-un studiu ulterior se poate realiza analiza evoluției numărului acestor misiuni de performanță, dar și a modului de utilizare a metodologiei actualizate de audit public intern pentru acest tip de misiune.

BIBLIOGRAFIE

1. Reichborn-Kjennerud, K. (2014) Performance audit and the importance of the public debate, *Evaluation*, 2014 20: 368, DOI: 10.1177/1356389014539869;
2. Van Looke, E., & Put, V. (2011). The impact of performance audits: A review of the existing evidence; in: „Performance Auditing. Contributing to

- Accountability in Democratic Government”, *Edward Elgar Publishing*, Chapter 9.
DOI:<https://doi.org/10.4337/9780857931801>
3. Torres, L., Yetano, A., & Pina, V. (2016). Are Performance Audits Useful? A Comparison of EU Practices, *Administration & Society*, 1-32, 2016, DOI: 10.1177/0095399716658500;
 4. Khani, N., Avram, M., & Ilescu Ristea, M.-A. (2020). The Development of Auditing in the Public Sector in Albania and Responsible Institutions. *Journal of International Cooperation and Development*, 3(1), 38; <https://doi.org/10.36941/jicd-2020-0004>;
 5. H.G. nr.155/2014 pentru aprobarea Regulamentului privind organizarea și desfășurarea activităților specifice Curții de Conturi, precum și valorificarea actelor rezultate din aceste activități; Monitorul Oficial nr. 547 din 24 iulie 2014
 6. H.G. nr.1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, Monitorul Oficial nr. 17 din 10 ianuarie 2014;
 7. Legea nr.672/2002 privind auditul public intern, republicată, cu modificările și completările ulterioare, Monitorul Oficial nr. 953 din 24 decembrie 2002;
 8. Manualul Auditului Performanței, *Curtea de Conturi*, București, 2005;
 9. Manualul Auditului Performanței, *Curtea de Conturi*, București, 2013, ISBN 978-973-0-14729-2;
 10. https://www.intosai.org/fileadmin/downloads/documents/open_access/ISSAI_100_to_400/issai_300/issai_300_en.pdf
 11. https://www.eca.europa.eu/Lists/ECADocuments/PERF_AUDIT_MANUAL/PERF_AUDIT_MANUAL_RO.PDF
 12. <http://www.curteadeconturi.ro/Regulamente/STANDARDE%20DE%20AUDIT%20-%202011.pdf>
 13. https://www.curteadeconturi.ro/uploads/c9bdc530/8abe592f/2f119ca1/a351d4ab/af97b450/d3f35915/66802bf0/05a372b4/Raport_de_activitate_pe_anul_2020.pdf

Anexa nr. 1. Rapoarte/sinteze de rapoarte de audit de performanță analizate

1. SINTEZA Raportului de audit al performanței privind piața de energie electrică în perioada 2010-2014; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/fde5b18f/4d913ef9/813b8158/d58016a2/39899d80/899d99ff/7f6a75c2/7c4f51d0/SINTEZA_piata_energie.pdf;
2. SINTEZA Rapoartelor de auditul performanței utilizării fondurilor publice pentru reabilitarea termică a blocurilor de locuințe la nivelul Sectoarelor Municipiului București, în perioada 2010-2014; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/76c1a1ba/9b80b461/46bf25eb/7331ad45/9b439a25/c86a46d9/3e5d329b/bbd3eee7/SINTEZA_reabilitarea_term.pdf;
3. SINTEZA Raportului de audit al performanței Eficiența și eficacitatea utilizării fondurilor în acțiunile de gestionare a deșeurilor și ecologizare a zonelor afectate de activități industriale pe perioada 2011-2013; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/a93b22b1/39581700/f6f99a2c/41bc24e7/6cf02aa4/fdc8a681/3377743f/28421cba/Sinteza_AP_deseuri.pdf;
4. SINTEZA Raportului de audit al performanței modului de administrare a fondului forestier național în perioada 2010-2013; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/2a32e71b/bba82d71/f25e1d61/c119634e/883389c0/3a79e9bf/848ef4d8/7e5ede62/Sinteza_FF.pdf;
5. Raportul de audit al performanței privind utilizarea fondurilor alocate de la bugetul de stat pentru derularea programelor sau proiectelor finanțate prin Fondurile Externe Nerambursabile pentru perioada intermediară 2007-2012; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/649ec1ae/f56c260b/2f794c69/e8ee9d00/3cb19cd8/5f111009/95a3b3f0/4618c4fe/Raport_audit_performanta_FEN_2007-2012.pdf;
6. RAPORT DE AUDIT AL PERFORMANȚEI „Evaluarea vulnerabilităților și sustenabilității datoriei publice”; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/b0211572/e15b848d/1bbddf4/6f89c20a/3ec1af4f/a43d9eb3/83538908/2904e5e8/Raport_audit_performanta_sustenabilitate_si_vulnerabilitate_DP_2014_v22septembrie2014_finala.pdf;
7. RAPORT DE AUDIT DE PERFORMANȚĂ „Evaluarea managementului datoriei publice în perioada 2012 – 2014” la Ministerul Finanțelor Publice; <https://www.curteadeconturi.ro/uploads/4fda27c9/f9d81e7f/416ac6ec/d19535d2/2eeceb69/bb>

- 9afd61/4f21678b/eb5ac99e/Raport_FIN_PERF_2015.pdf;
8. Sinteza Raportului de audit al performanței utilizării fondurilor alocate de la bugetul de stat pentru conservarea și restaurarea fondului arhivistic; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/48c3fe6b/019d219a/8c8de8b0/63903cb4/2ece73b6/19107e6d/286f166b/b0f2a33e/SINTEZA_ANR_FINAL.pdf;
 9. RAPORT DE AUDIT AL PERFORMANȚEI privind utilizarea fondurilor destinate emiterii, tipăririi, punerii și retragerii în/din circulație, conservării și comercializării timbrilor și efectelor poștale în perioada 2004-2014; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/36956a32/fe753adb/84d52904/e459923d/c96da5aa/a5c414c2/a3823e11/ecd1485b/SINTEZA_AP_TIMBRE_DEP_XI.pdf;
 10. RAPORT cu privire la cheltuielile efectuate de către entitățile publice ale administrației centrale și locale pentru desfășurarea activității de asistență juridică și reprezentare în perioada 2013-2015; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/44a6b81b/a371e61c/d982e516/2871d01e/4e75293c/21d2024d/20e35c22/005239dd/Raport_cheltuieli_juridice_cu_anexe.pdf;
 11. Sinteza Raportului de audit al performanței fondurilor alocate prin bugetul Autorității Naționale pentru Turism pentru dezvoltarea și promovarea turistică a României pentru perioada 2013-2015; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/5df5d1d1/2ec7c971/1e27241d/62cfa9b6/4e0cbcc8/439b8e32/b2c6ba329/751675dc/Dep_IV_Sinteza_AN_TURISM.pdf;
 12. SINTEZA raportului de audit al performanței privind sprijinirea activității românilor de pretutindeni pe perioada 2013-2016 la Ministerul Afacerilor Externe; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/0d00b361/540ccadd/d2b5c460/9b27ae82/afd251cf/f88218ac/b9b70d04/b793bfaa/Sinteza_RAP_DPRRP.pdf;
 13. SINTEZA RAPORTULUI DE AUDIT cu tema Performanța administrării și exploatării resurselor acvatice vii din habitatele piscicole naturale și a acvaculturii, în perioada 2016-2019; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/f0298466/9272050b/e2a14f74/4dcddb7/726d6806/6a5876e0/25c85294/3f685ef9/SINTEZA_Raport_AP_PESCUIT_si_ACVACULTURA_2016-2019.pdf;
 14. SINTEZA Raportului de Audit "Performanța activității de cercetare fundamentală și aplicativă în domeniile agriculturii în perioada 2009-2016"; https://www.curteadeconturi.ro/uploads/8d3b996f/5854fcc3/fd101319/ef1fd703/6a1fc681/36126425/26c848a0/fb43e894/SINTEZA_FIN2-dupa_Plen-23.03.2017.pdf;
 15. Raport – Performanța implementării reformei îmbunătățirilor funciare reglementată de legea nr. 138/2004 (publicat 2014); https://www.curteadeconturi.ro/uploads/0ad2b5a6/5fa802c5/73c5dc5d/cbafab5f/6fbaccce/563b5a9e/12ff966c/dbec1284/RAPORT_IRIGATII.pdf;
 16. Sinteza raportului de audit al performanței la Compania Națională de Autostrăzi și Drumuri naționale din România și activitatea specifică destinată drumurilor naționale, 2012; <https://www.curteadeconturi.ro/uploads/801b2f58/3fac5cf0/cc44086e/09c26529/6b32f69d/bfc3b1d6/8a461734/36a29bd0/infrutiera4.pdf>;
 17. Auditul performanței Proiectului de construire de pasarele pietonale pe DN1, 2007; <https://www.curteadeconturi.ro/uploads/555691da/59680996/2eff4250/9b36190b/c8414257/a4a25a10/a19ddd63/627deb04/infrutiera3.pdf>;
 18. Performanța utilizării fondurilor alocate pentru pietruirea drumurilor comunale, 2007; <https://www.curteadeconturi.ro/uploads/5f0960e3/7eb7fbee/f19b0ceb/37c47727/595bed72/abd22b70/fb18ee35/a9a8810b/infrutiera2.pdf>;
 19. Auditul performanței utilizării fondurilor destinate drumurilor naționale și județene, 2005; <https://www.curteadeconturi.ro/uploads/a5bfd6f0/6d2b9eb5/8b59360a/91d209f7/df4ee912/ec8c88a6/8fd16d21/f450f60e/infrutiera1.pdf>