

AUDITUL PERFORMANȚEI, ELEMENT ESENȚIAL AL PERFEȚIONĂRII MANAGEMENTULUI ORGANIZAȚIILOR SECTORULUI PUBLIC

Prof. univ. dr. Eugeniu Țurlea - Academia de Studii Economice București, e-mail: aura_ase@yahoo.com

Rezumat:

In the middle of the globalization process, the performance of the companies in the public sector becomes more and more interesting. In this context, internal auditing is an instrument of raising performance, of detecting the main risk at which companies are vulnerable, trying to permanently respond to the necessities that always change. What is in fact a performance audit? It is a type of internal audit aimed at examining to what extent the criteria established for implementing the objectives and tasks of the organization are correct for evaluating the results, and none the less, for establishing if the results coincide with the objectives.

Este necesară efectuarea unui audit al performanței în organizațiile sectorului public? Cu siguranță da, îndeosebi în plin proces de globalizare, când performanța organizațiilor din sectorul public suscită un interes tot mai mare, iar preocuparea pentru modul în care au fost cheltuiți banii publici își găsește numeroși protagoniști. Astfel, auditorul evaluează pe baza raționamentului profesional, rezultatele organizației din punct de vedere al economicității, eficienței și eficacității, calitatea managementului, examinând modul în care organizațiile utilizează fondurile alocate.

Cum este definit conceptul de audit al performanței? În viziunea Standardelor Internaționale de Audit INTOSAI, auditul performanței reprezintă o evaluare sau o examinare independentă a măsurii în care o activitate, un program sau o organizație funcționează în mod eficient și eficace, cu respectarea economicității.

Care sunt obiectivele auditului performanței? Standardele Internaționale de Audit INTOSAI precizează că acestea sunt definite de legislație, dar și de Instituțiile Supreme de Audit. În acest sens, menționează următoarele obiective generale:

- ✓ Efectuarea unor examinări independente necesare legislativului și organizațiilor auditate privind economicitatea, eficiența și eficacitatea practicilor de implementare a programelor guvernamentale și a mijloacelor utilizate pentru realizarea acestora.
- ✓ Identificarea și analiza problemelor privind economicitatea, eficiența și eficacitatea programelor guvernamentale și a domeniului în care performanța este diminuată, sprijinind astfel organizația auditată în adoptarea unor decizii manageriale corecte.
- ✓ Raportarea impactului programului și analizarea măsurii în care obiectivele așteptate au fost realizate, iar dacă acestea nu au fost atinse, trebuie identificate cauzele.
- ✓ Furnizarea către legislativ sau organizația auditată a rezultatelor unor analize independente referitoare la valabilitatea și gradul de încredere a indicatorilor de performanță stabiliți, precum și o apreciere a gradului de încredere a indicatorilor de auto-evaluare stabiliți și raportați de către organizațiile care administrează fonduri publice.
- ✓ Formularea de recomandări pentru legislativ și organizația auditată, pe baza constatărilor și concluziilor rezultate din activitatea de audit.

Reglementările naționale în domeniu, prevăd că scopul auditului performanței este de a oferi informații relevante privind maniera de implementare și consecințele activităților publice. Astfel, am deduce că auditul performanței se concentrează numai pe rezultatele obținute de organizațiile

sectorului public, caracterizate prin determinarea celor trei E-uri, respectiv economicitate, eficiență, eficacitate :

✓ Economia, este definită ca limită și condiționare în cadrul căreia o organizație din sectorul public își achiziționează resursele materiale și umane; o organizație publică economă își achiziționează aceste resurse în cantitatea și de calitate corespunzătoare la cele mai scăzute costuri. În efectuarea auditului performanței, problema esențială este dacă resursele au fost alocate, administrate și utilizate cu economie. Întrebarea căreia încearcă să i găsească răspuns este dacă mijloacele alese reprezintă modul cel mai economic de utilizare a resurselor alocate.

✓ Eficiența este definită prin relația dintre bunurile și serviciile produse și resursele folosite pentru realizarea acestora. O organizație publică eficientă realizează maximum de servicii sau produse din resursele materiale și umane intrate, sau minimizează intrările necesare pentru a realiza în condiții de calitate aceeași cantitate de servicii sau produse, scopul managementului fiind acela de a crește productivitatea pe fondul reducerii costurilor unitare. În cazul unui audit al eficienței, subiectul central îl reprezintă examinarea resurselor utilizate. Tocmai de aceea, problema principală o constituie utilizarea optimă a resurselor. Întrebarea care apare este dacă în urma acțiunilor întreprinse, organizația obține rezultatul optim din punct de vedere al calității și cantității. Auditul eficienței poate fi efectuat și prin compararea unor activități similare realizate în perioade de timp diferite, sau prin raportarea la anumite standarde specifice, iar în cazul în care problemele sunt complexe și nu există standarde, examinările se efectuează pe baza celor mai bune practici în domeniul respectiv.

✓ Eficacitatea este măsura în care o organizație a sectorului public își atinge obiectivele declarate în raport cu costurile generate. Deși auditorul poate să determine sau să măsoare eficacitatea prin compararea rezultatelor cu scopurile stabilite în cadrul obiectivelor, totuși, este recomandat ca la auditarea eficacității să se încerce determinarea măsurii în care acțiunile întreprinse au contribuit la atingerea obiectivelor. În realizarea auditului eficacității unei activități, organizații sau program guvernamental, auditorul încearcă să găsească răspunsuri următoarelor întrebări: «sunt atinse obiectivele de politică managerială cu mijloacele utilizate, respectiv, sunt obținute rezultatele programate?», «mijloacele utilizate și rezultatele obținute sunt compatibile cu obiectivele politicii manageriale?», «reprezintă impactul programat un rezultat direct al politicii manageriale și nu unul datorat altor circumstanțe?». Examinările privind eficacitatea trebuie să arate dacă obiectivele de politică managerială au fost atinse și dacă rezultatele obținute pot fi atribuite politicii manageriale.

Auditul performanței se focalizează numai pe analiza concertată a celor trei E-uri? În mod cert, nu, deoarece complexitatea examinărilor celor «3E» este dependentă în mare parte de obiectivele auditului. În cazul în care auditul performanței are ca obiectiv formularea unor concluzii privind economicitatea și eficiența, auditorul trebuie să aibă în vedere și o analiză a eficacității. În cazul unui audit al eficacității, auditorul va trebui să țină seama și de aspectele referitoare la economicitate și eficiență. Așadar, putem afirma că măsurarea performanțelor în raport cu obiectivele propuse în concordanță cu cei «3E» reprezintă o necesitate pentru managerii de la toate nivelele.

Auditul performanței încearcă să ofere răspuns la două întrebări :*S-a lucrat în mod corect?* Aceasta se referă în principal la furnizorul de servicii și interesează dacă deciziile strategice au fost implementate corespunzător. Auditorul urmărește să cunoască dacă managementul general a respectat reglementările și cerințele strategiei stabilite sau operează în concordanță cu buna practică în domeniu. *S-a făcut ceea ce trebuia?* Aceasta vizează eficacitatea sau impactul activităților desfășurate de organizație în vederea realizării obiectivelor societății. Auditorul performanței poate să constate că una dintre măsurile alese este ineficientă. Atunci când, efectuând un audit al performanței, auditorul începe să se întrebe dacă un angajament public este în totalitate fezabil, el va trebui să dea dovadă de precauție, să nu-și depășească mandatul și obiectivele stabilite prin extinderea procedurilor de examinare în zona politicului.

Un alt reper conceptual esențial al auditului performanței este reprezentat de actorii acestui proces: ordonatorul de audit, managerul auditat și auditorul. Această abordare este utilă deoarece acești actori, sunt distincți, profund interesați de procesul de audit, dar uneori în mod diferit și antitetic, îndeosebi în ceea ce privește rezultatele auditului.

Ordonatorul de audit reprezintă persoana îndrituită conform legii să definească potrivit intereselor și responsabilităților sale fundamentale, obiectivele misiunii de audit. Acesta este primul interesat ca o organizație subordonată să aibă un management funcțional, competitiv și eficient.

Managerul auditat este conducătorul sau echipa managerială a cărei prestație privind modul cum a fost condusă organizația în perioada analizată este supusă auditării. Cel mai adesea, acesta va avea tendința de a prezenta numai rezultatele pozitive și de a face opoziție la constatările care evidențiază aspecte negative în raport cu activitatea desfășurată de acesta. În acest context, lărgirea câmpului de investigație și a evaluărilor în direcția funcționalității organizației sectorului public este nu numai necesară ci și obligatorie, impunându-se abordarea managerului, a sistemului condus și a rezultatelor obținute ca întreg.

Auditorul este specialistul, expertul, echipa multidisciplinară care în mod individual sau colectiv posedă cunoștințele necesare pentru a evalua din punct de vedere al performanței, managementul.

Mulți dintre noi se întrebă dacă orice auditor poate realiza un audit de performanță. La modul general, răspunsul este afirmativ, însă, specialiștii în domeniu sunt de altă părere. Aceștia încearcă să stabilească trăsăturile esențiale care trebuie să facă obiectul instruirii, metodele, pentru a demonstra obiectiv, coerent și global, pentru toate culturile, că auditorii care efectuează un audit de performanță au atins nivelul dorit de competență. Printre trăsăturile necesare se regăsesc capacitatea de a asigura un nivel ridicat de schimb de informații, de a formula întrebări, de a clarifica lucrurile și de a rezuma constatările.

Pentru a audita performanța unei organizații din sectorul public, realizând audituri de un nivel ridicat, auditorii, dar și cei care formează, evaluează sau folosesc auditori vor trebui să acorde importanță unui set suplimentar de abilități. Una dintre acestea este aceea de a fi în măsură să-și formeze o privire de ansamblu asupra funcționării organizației; pentru aceasta, ei trebuie să posede un nivel minim de cultură managerială. Fără aceasta, este dificil să credem că un auditor va fi capabil să aprecieze performanța generală a organizației.

Obiectivul principal al auditului performanței, acela de adăuga valoare și credibilitate opiniei exprimate în rapoartele de audit, este atins dacă misiunea de audit se desfășoară în condiții de independență totală și cu respectarea următoarelor principii: existența unui mandat bine definit al auditului performanței, libertatea de selecție a domeniilor în cadrul mandatului de audit, caracterul ex-post al auditului și asigurarea rezonabilă. La acestea se adaugă principiile specifice care ghidează activitatea auditorilor: responsabilitatea, integritatea, obiectivitatea și independența, valoarea adăugată ca urmare a implementării recomandărilor auditului, competența, rigurozitatea, perseverența, comunicarea clară.

Tipologia auditului performanței diferă în funcție de natura organizației asupra căreia este chemat să se pronunțe. Astfel, auditul performanței poate fi abordat în raport de funcțiunile organizației, de funcțiile managementului și de subsistemul de management.

Abordarea auditului performanței în raport cu funcțiunile organizației are în vedere proiectarea auditului ținând seama de funcțiunile organizației sectorului public. Structurarea activităților specifice auditului managementului, prin prisma modului cum sunt delimitate și compartimentate activitățile organizației sectorului public sub forma unor funcțiuni, impune abordarea pe scurt, a noțiunii de organizare. Organizarea constă, în general, în ansamblul elementelor prin care managementul asigură organizației o arhitectură internă în deplină concordanță cu totalitatea scopurilor fundamentale și concomitent o procesualitate adecvată, astfel încât organizația să-și poată îndeplini menirea pentru care a fost înființată. Procesul auditării unei funcțiuni în cadrul organizației sectorului public concură la exprimarea unei opinii și oferirea unei asigurări competente privind entitatea supusă evaluării.

Abordarea auditului performanței în raport de funcțiile managementului are în vedere faptul că orice proces de management presupune o transformare și, de aceea, în demersul său, auditorul va investiga și evalua modul în care a fost proiectată și cum a decurs aceasta, concentrându-se pe: identificarea input-urilor, output-urilor și a fazelor, descrierea și evaluarea transformărilor specifice fiecărei faze individual, nominalizarea sau caracterizarea actorilor și examinarea relațiilor de serviciu ce se stabilesc între aceștia, identificarea caracteristicilor procesului și a factorilor care determină influențe notabile, detectarea neconformităților și a punctelor forte.

Abordarea auditului performanței în raport de subsistemul de management presupune definirea ansamblului de relații de management ce urmează a fi investigat și evaluat, încă din momentul formulării mandatului pentru misiunea de audit intern. Auditorul urmărește stabilirea factorului activ, a executantului care duce la îndeplinirea sarcina trasată, a conținutului raporturilor de serviciu, constând în drepturi, obligații, competențe, responsabilități, termene, a circuitelor și fluxurilor informaționale aferente relațiilor de management.

Trebuie menționate și alte particularități ale auditului performanței și anume, examinarea efectelor neintenționate ale politicii manageriale și a efectelor neașteptate. Dacă primul caz este un proces amplu datorită atât diversității acestora cât și faptului că ele nu privesc anume strict obiectivele politicii manageriale, în cazul al doilea, auditorii trebuie să delimiteze aria lor de manifestare, ținând cont că ele se pot propaga și în unele domenii care nu se includ în competența și atribuțiile de audit ale Instituției de Audit.

Cât de important este rolul ce revine auditului performanței organizațiilor sectorului public? Consecințele funcționării lipsite de economicitate, eficacitate și eficiență a organizațiilor sectorului public, ale nerespectării conformității cu prevederile legale și implicit ale unui management defectuos au implicații la nivelul întregii societăți și se concretizează în: utilizarea necorespunzătoare a resurselor disponibile, cu ample efecte negative privind realizarea obiectivelor; derularea fără repere și performanțe notabile, a proceselor interne care alcătuiesc domeniul specific de activitate; amplificarea tensiunilor în plan social ca urmare a deciziilor subiective, insuficient fundamentate; compromiterea procesului de atingere a obiectivelor predeterminate. Pe de altă parte, creditorii și finanțatorii, Guvernul și administrațiile, Uniunea Europeană, Fondul Monetar Internațional, Banca Mondială, sunt interesați de modul în care deciziile manageriale generează rezultate organizațiilor sectorului public precum și de obținerea asigurărilor privind calitatea procesului de conducere, de cheltuire a banului public.

BIBLIOGRAFIE:

- Renard J. *Teoria și practica auditului intern*, traducere, Ed. Ministerului
Finanțelor Publice, București, 2002
- Ștefan S, Mitea A, Băncuță A, Tănase D. *Auditul public intern de la funcția de control la funcția de
consiliere în cadrul asistenței manageriale*, Ed. Ministerului de
Interne, București, 2005
- Curtea de Conturi a României *Auditul performanței- ghid*, București, 2003
- *** *Standarde de Audit Intern*
- *** *Revista Finanțe Publice și Contabilitate*
- *** www.mfinante.ro
- *** www.mie.ro
- *** www.cafr.ro