

APLICAREA AUDITULUI PERFORMANȚEI ÎNTR-O ENTITATE PUBLICA CARE PRESTEAZA SERVICII PUBLICE

Doctorand Cibu (Jeflea) Dochîța - Universitatea Valahia Targoviste

Ideea construirii unei aplicații privind auditarea performanței într-o Entitate publică care prestează servicii publice a plecat de la faptul că, în acest sector de activitate se înregistrează de regulă deficit bugetar mare sau care are un stil neadecvat de management, auditul performanței poate recomanda soluții pentru modernizarea managementului și pentru realizarea de economii prin utilizarea mai eficientă a resurselor.

Elemente prin care este caracterizată performanța

Auditul performanței reprezintă o examinare sau o evaluare independentă și obiectivă a măsurii în care un program sau o activitate a unei entități publice funcționează eficient și eficace în condițiile respectării economicității.

Standardele internaționale INTOSAI definesc auditul performanței ca „*un audit al economicității, eficienței și eficacității cu care entitatea auditată utilizează resursele în scopul îndeplinirii responsabilităților sale*”.

Standardele INTOSAI (Organizația Internațională a Instituțiilor Supreme de Audit) stabilesc că auditul performanței presupune examinarea economicității, eficienței, și eficacității cei “3 E” după cum urmează:

- Auditul **economicității activităților administrative** în raport cu principiile și practicile unui management performant,
- Auditul **eficienței** utilizării resurselor umane, financiare, a altor resurse, incluzând examinarea sistemelor informaționale, a modului de măsurare și urmărire a indicatorilor de performanță, precum și a procedurilor urmate de entitatea auditată pentru remedierea deficiențelor identificate;
- Auditul **eficacității performanței** referitoare la îndeplinirea obiectivelor entității auditate și auditul impactului efectiv al activității entității în comparație cu impactul planificat al acesteia.

Auditul performanței analizează dacă „*bani publici au fost bine cheltuiți*”, examinându-se în principal măsurile întreprinse de entitățile auditate cu privire la respectarea principiilor economicității, eficienței și eficacității cunoscute fiind ca cei „trei E”, de asemenea, auditul performanței poate implica examinarea directă a performanței realizate.

Dintre domeniile supuse auditului performanței cel mai frecvent abordate sunt:

Examinarea performanței folosirii mijloacelor

Aceasta presupune examinări asupra:

- *achiziții mijloace fixe*, de exemplu diverse dotări (mobilier de birou, instalații pentru laboratoare, biblioteci, mijloace de transport auto etc.) echipamente IT (hardwarw, software) diverse echipamente.
- *Lucrărilor pentru realizarea sau întreținerea unor construcții*, cum ar fi: construcția și reabilitarea unor rețele apă potabilă, rețele canale, rezervoare pentru tratarea și păstrarea apei potabile, renovarea unor clădiri vechi, etc.
- *Cheltuieli cu personalul ce activează în domeniul public*, de exemplu cheltuieli cu remunerarea, cu evaluarea și perfecționarea pregătirii profesionale, premii deplasări etc.

- *Organizării entității publice*, se examinează: structura organizatorică (numărul și mărimea subunităților, structura ierarhică, repartizarea responsabilităților, structura fluxului de lucru, modalități de implementare a unor programe, proiecte sau acțiuni guvernamentale (se urmărește managementul acestora, respectarea termenelor și condițiilor de calitate a produselor și serviciilor realizate) și acțiunile de privatizare.

Examinarea nivelului de îndeplinire a scopurilor

Aceasta examinare este efectuată pentru a evalua:

- *Gradul de îndeplinire a obiectivelor programelor și activităților finanțate din fonduri publice*, în acest context se auditează performanța programelor și activităților destinate cercetării științifice, dezvoltării și extinderii pieței muncii, modernizării și extinderii sistemului de distribuire apă potabilă și canalizare.
- *Rezultatele inițierii și aplicării unor măsuri cu caracter legislativ*, aceasta presupune examinarea premiselor care au condus apariția de noi legi și reglementări sau amendarea celor existente, a conturilor și a impactului aplicării acestora. Spe exemplu auditarea proiectului ”Reabilitarea Sistemului de alimentare cu apă în municipiile și orașele județului Alba ” din cadrul programului SAMTID.
- *Modul în care managementul unor entități își exercită atribuțiile cu privire la planificarea, implementarea, controlul și evaluarea programelor și activității de care aceasta este responsabil*. Se examinează dacă au fost întreprinse măsurile corective necesare și se evaluează acele acțiuni ale managementului care au un impact semnificativ asupra economicității, eficienței și eficacității programului activității entității

Astfel, în cadrul auditării performanței se realizează:

- Examinarea sistemului de control intern al entității auditate, urmărindu-se dacă obiectivele controlului intern vizează prevenirea obținerii unei performanțe manageriale slabe,
- Evaluarea deciziei prin care s-a ales varianta optimă pentru derularea unui program sau a unei activități și dacă au fost stabilite sau nu, criteriile corespunzătoare pentru alegerea variantei optime în vederea atingerii obiectivelor stabilite,
- Analiza modului de administrare a unui program sau a unei activități și evaluarea sistemului de măsurare a performanței. Dacă pentru programul sau activitatea auditată au fost stabiliți indicatori de performanță, se analizează în ce măsură aceștia au fost corespunzător proiectați și monitorizați și dacă au fost luate toate măsurile necesare pentru realizarea lor.

Auditul se recomandă a se efectua și în cazul existenței unor suspiciuni cu privire la economicitate, eficiența și eficacitatea cu care a fost derulat un program, proiect sau o activitate.

În general, auditul performanței încearcă să răspundă la două întrebări de bază și anume:

- *s-a lucrat în mod corect ?*
- *s-a făcut ceea ce trebuia ?*

Prima întrebare se referă, în principal, la furnizorul de produse sau servicii. În acest sens se urmărește dacă deciziile politice au fost implementate corespunzător și dacă executivul a respectat reglementările și cerințele strategiei stabilite și optează în concordanță cu buna practică în domeniu.

Sfera de analiză se extinde cu cea de a doua întrebare, și anume dacă s-a făcut ceea ce trebuia sau astfel spus, dacă politicile adoptate au fost implementate corespunzător și dacă mijloacele utilizate au fost folosite corespunzător.

De menționat că, în momentul în care auditorul încearcă să răspundă la întrebările menționate, va trebui să fie precaut pentru a nu depăși mandatul, prin extinderea examinărilor în zona politicului.

Responsabilitățile de realizare a auditului performanței sunt conferite unei Instituții Supreme de Audit prin Constituție sau alte acte normative.

În multe state, legislativul, prin legea fundamentală sau prin legi organice, stabilește în mod expres ca atribuție pentru Instituțiile Supreme de Audit și efectuarea auditului performanței. De aceea, Instituțiile Supreme de Audit realizează examinări complexe și analize aprofundate ale eficienței, eficacității și economicității acțiunilor guvernamentale, ale activităților și programelor finanțate din fonduri publice.

Sunt supuse auditului performanței politicile și programele specifice cuprinse în programele de guvernare, organizarea și politicile manageriale ale entităților care derulează astfel de programe sau care administrează fonduri publice.

Politicile cuprinse în programul de guvernare reprezintă un complex de măsuri menite să contribuie la atingerea anumitor scopuri, utilizând anumite resurse, într-o perioadă de timp determinată.

Programul ilustrează o acțiune sau un ansamblu de acțiuni coerente derulate de către o entitate din cadrul administrației publice centrale, proiectate pentru a realiza un obiectiv sau un set de obiective bine definite și pentru care sunt stabiliți indicatori de performanță și de evaluare a rezultatelor așteptate, în limitele de finanțare aprobate.

Organizarea, în accepțiunea cea mai des întâlnită, poate fi definită ca reprezentând optimizarea utilizării resurselor umane, a structurilor și proceselor economice, care are ca scop realizarea anumitor obiective.

Politicile manageriale constituie deciziile, acțiunile și regulile de monitorizare, contabilizare și utilizare a resurselor umane, financiare și de altă natură. Politica managerială este în general legată de operațiunile interne ale instituției.

Politicile și programele propuse de executiv și acceptate de legislativ pot viza o anumită instituție, dar în mod obișnuit se pot referi și la activități și instituții neguvernamentale, precum și la impactul acestora în societate.

Măsurarea și evaluarea economicității, eficienței și eficacității

Atât legislativul cât și executivul au nevoie de informații referitoare la măsurarea și evaluarea economicității, eficienței și eficacității programelor sau activităților realizate pentru a adopta decizii și a întreprinde măsuri care să vizeze îmbunătățirea performanței.

Trebuie menționat că informațiile furnizate au menirea de a arăta în ce măsură programele sau activitățile instituțiilor publice și-au atins obiectivele programate. În cazul în care obiectivele unui program sau a unei activități nu au fost îndeplinite sau au fost realizate parțial, auditorii trebuie să stabilească cauzele care au generat această situație și în același timp să formuleze recomandări de îmbunătățire a performanței.

Atât auditul performanței, cât și studiile de evaluare realizate în afara sferei de cuprindere a auditului au menirea să aprecieze modul în care funcționează și se derulează anumite programe specifice. De asemenea, este important să se ia în considerare relația dintre activitățile de măsurare și cele de evaluare a performanței.

▪ Măsurarea performanței

Prin măsurarea performanței se înțelege acel proces permanent de monitorizare, evaluare și raportare a modului în care se realizează programele sau activitățile în toate etapele derulării acestora

Măsurarea performanței se bazează pe examinarea modului în care un program și-a realizat obiectivele sau cerințele, prin raportarea în permanență la standardele de performanță stabilite.

Procesul de monitorizare permanentă a derulării unui program, proiect sau activitate, constituie o responsabilitate a managementului entităților auditate și nu o sarcină a auditorilor

externi. *Auditul financiar* are menirea să confirme dacă înregistrările în conturi au fost corecte și dacă acestea reflectă realitatea, în timp ce *auditul performanței* realizează o evaluare independentă a economicității, eficienței și eficacității implementării și derulării unui program, proiect sau a unei activități.

O sarcină aparte pentru auditul performanței o constituie evaluarea sistemelor de măsurare a performanței activităților și programelor guvernamentale, sub aspectul implementării și funcționării eficiente și eficace a acestora.

Astfel, pot fi formulate întrebări în cadrul unor studii aprofundate pentru a determina dacă indicatorii performanței sunt stabiliți în concordanță cu cerințele programului sau activității și dacă sistemele de măsurare a performanței sunt capabile să ofere rezultate capabile.

▪ **Evaluarea performanței**

Evaluarea programelor și activităților se realizează prin efectuarea unor studii sistematice asupra modului de funcționare a acestora.

În procesul de evaluare a programelor și activităților sunt examinate o gamă largă de date și informații privind performanțele acestora, ceea ce facilitează realizarea unei monitorizări eficiente pe parcursul implementării și derulării lor.

În general, evaluările programelor și activităților constau în realizarea unor studii de evaluare ce pot fi efectuate de către Instituțiile Supreme de Audit sub denumirea generală de audituri ale performanței.

Instituțiile Supreme de Audit cu experiență în efectuarea auditului consideră că auditul, precum și studiile privind evaluarea programelor și activităților se clasifică în următoarele categorii:

- *Auditul regularității* – când se verifică modul în care sunt respectate legile și reglementările legale, care guvernează domeniul auditat.
- *Auditul economicității* - analizează dacă mijloacele alese pentru utilizarea în mod economic a fondurilor publice au condus la obținerea performanței preconizate.
- *Auditul eficienței* – examinează dacă rezultatele obținute corespund așteptărilor pentru care au fost alocate resursele.
- *Auditul eficacității* – analizează dacă rezultatele obținute sunt conforme cu politicile manageriale.
- *Evaluarea compatibilității* – examinează dacă mijloacele antrenate în politica managerială sunt compatibile cu obiectivele stabilite.
- *Evaluarea impactului* – analizează impactul economico-social al unei anumite politici manageriale.
- *Evaluarea eficacității politicii manageriale și analiza cauzalității* – examinează dacă rezultatele obținute sunt datorate politicii manageriale sau altor cauze.

Măsurarea performanței rezultatelor în raport cu obiectivele propuse în concordanță cu cei „3 E” constituie o necesitate pentru managerii de la toate nivelele.

Cu alte cuvinte, s-a realizat dobândirea de resurse (financiare, umane, materiale, informaționale ș.a.) la momentul optim și cel mai mic cost, respectându-se cerințele cantitative și calitative respective. Pentru măsurarea **economicității** se promovează următoarea relație de calcul:

Cazul favorabil este considerat când **Econ** < 1.

Eficacitatea privește analizarea deciziei manageriale auditate sub forma măsurii în care obiectivele au fost atinse, precum și de relația dintre impactul dorit și cel efectiv al unei activități.

Asimilată uneori și prin **efectivitate**, privește atingerea obiectivelor precum și a altor efecte urmărite prin diverse activități.

Este reprezentată de măsura în care obiectivele au fost atinse, precum și de relația dintre impactul dorit și cel realizat al unei acțiuni.

Pentru măsurarea **eficacității** se promovează următoarea relație de calcul:

Cazul favorabil este considerat când $Efica \geq 1$.

Eficiența deciziei manageriale auditate este interpretată în normele juridice ca un optim analitic între **economicitate** și **eficacitate**.

Auditorul construiește perechile de **economicitate-eficacitate** pentru a stabili compatibilitatea dintre cele două caracteristici ale deciziei manageriale și pentru a selecta astfel perechea dezirabilă.

Eficiența este, în general, corelată cu **rentabilitatea** și cu **productivitatea**, fiind expresia relației dintre rezultatele înregistrate și resursele introduse în sistem: maximizarea ieșirilor sau rezultatelor prin utilizarea minimului de intrări sau de resurse.

Pentru măsurarea **eficienței** se promovează următoarea relație de calcul:

Cazul favorabil este considerat când $Efici_{realizat} > Efici_{programat}$ sau se înregistrează o creștere în dinamică.

Identificarea spectrului de ponderi

ÎN LITERATURA de specialitate nu am întâlnit specificarea unei metodologii care să permită identificarea spectrului de ponderi pentru fiecare concept dintre cele trei anterior precizate în noțiunea de **Performanță**. Am apelat la chestionarea unor persoane care își desfășoară activitatea curentă în mediul prestărilor de servicii, bine informate și reprezentând posturi de lucru dispuse în toate funcțiunile clasice ale unei organizații. Rezultatele înregistrate în chestionare sunt următoarele:

Denumirea conceptului	%
Adaptabilitate (Econ)	28
Eficacitate (Efica)	20
Eficiență (Efici)	27
Alte concepte	25
Total	100

Percepția asupra elementelor prin care este caracterizată **Performanța** arată că un sfert din noțiune este subsumată altor concepte, identificarea în chestionar prin **Etică**, **Partener**, **Competitivitate** ș.a.

Aceeași populație a răspuns, însă, că nivelul de relevanță al unei informații este perceput la valoarea de 60% din posibilul total de 100%.

În aceste condiții, se poate propune pentru utilizarea în calculele ulterioare a următorului spectru de ponderi pentru noțiunea de **Performanță**, primele trei concepte beneficiind de redistribuirea procentajului ultimului concept.

Denumirea conceptului	%
Adaptabilitate (Econ)	37
Eficacitate (Efica)	27
Eficiență (Efici)	36
Total	100

Prezentarea celor trei concepte (**economicitatea, eficacitatea și eficiența**) conduce la necesitatea stabilirii ca date de intrare a patru entități valorice:

1. Resurse programate (**R_p**)
2. Resurse consumate (**R_r**)
3. Rezultate programate (**Re_p**)
4. Rezultate obținute (**Re_r**)

La nivelul activității anuale a organizației, resursele pot fi cuantificate valoric (în milioane euro), iar rezultatele pot fi adimensionalizate (ca număr de obiective), după cum urmează:

1. $R_p = 29$ milioane euro
2. $R_r = 28,5$ milioane euro
3. $Re_p = 15$ obiective
4. $Re_r = 15$ obiective

Este evident că valorile de mai sus se încadrează în condiționările ce definesc cele trei concepte. De real interes este acest fapt cât, mai ales, *cu cât se încadrează și dacă poate fi construit un sistem care să permită vizualizarea încadrării generale a noțiunii de Performanță.*