

Îmbunătățirea performanței sectorului public prin întărirea relației dintre audit și contabilitate

Adelina DUMITRESCU

Școala Națională de Studii Politice și Administrative, București
adelinad@snsa.ro

Rezumat. *Dacă acum douăzeci de ani activitățile de natură financiară erau doar responsabilitatea contabililor, în zilele noastre, datorită relațiilor prea complexe care există atât în interiorul, cât și în exteriorul entităților economice, acest lucru nu mai este valabil. Pe lângă contabilitate a apărut un număr semnificativ de activități cum sunt controlling-ul și auditul, menite să facă legătura între contabilitate și managementul strategic. Astfel, prezenta lucrare abordează relația dintre auditul public intern și contabilitate care ajută la îmbunătățirea procesului de luare a deciziilor în sectorul public. Metodologia de cercetare are ca obiectiv studierea acestor relații și determinarea modului în care acestea acționează pentru creșterea performanței în sectorul public. Concluziile cercetării conturează aspecte ale îmbunătățirii contabilității și auditului în calitatea lor de componente strategice principale pentru asigurarea performanței în sectorul public.*

Cuvinte-cheie: audit; controlling; contabilitate; performanța sectorului public.

Coduri JEL: 13G, 14I, 14J.

Cod REL: H83.

1. Introducere

În managementul modern se impune din ce în ce mai puternic nevoia unui model integrat de conducere a entității, descris prin conceptul de *management by systems*. În calitatea ei de „sistem complex, dinamic, deschis, autonom, orientat către piață, productiv și social” (Thommen, Archleitner, 2001, p. 38, Evans, Davis, 2005, pp. 758-775), entitatea economică este compusă din subsisteme cu acțiuni și relații determinate între ele, schimbă resurse cu exteriorul și este perturbată de factori interni (nemulțumiri ale angajaților, defecțiuni ale echipamentelor) și externi (cadrul legal). Vorbim aici de entități economice, și nu de întreprinderi, deoarece definiția sistemică de mai sus poate fi extinsă și asupra instituțiilor publice, a organizațiilor nonprofit etc.

Conceptul de *management by systems* presupune conducerea entității prin determinarea legăturilor între aceste subsisteme, precum și a legăturilor între entitate ca întreg și mediul înconjurător cu scopul declarat de a atinge un optim de funcționare (Thommen, Archleitner, 2001, p. 824).

Premisa esențială pentru atingerea acestui optim de funcționare este ca procesele și relațiile din interiorul entității economice să fie măsurabile cu o precizie cât mai bună. Acest rol îl preia de obicei departamentul financiar contabil formând în acest caz un subsistem cu funcție de măsurare.

Există două critici principale aduse conceptului de „management by systems”. Prima se referă la aplicabilitatea sa: entitățile economice sunt prea complexe pentru a fi descrise printr-o „ecuație”, iar infrastructura IT încă nu a evoluat până la punctul de a fi capabilă să ofere suportul necesar pentru conducerea lor, conform cu legile teoriei sistemelor. A doua critică vizează faptul că măsurarea relațiilor menționate anterior nu poate fi făcută întotdeauna cu o precizie satisfăcătoare.

Cu toate acestea, în opinia autoarei, conceptul de *Management by Systems* este unul de viitor. Aplicațiile software de tip ERP (Enterprise Resource Planning) și CRM (Customer Relationship Management) modern devin de la generație la generație mai puternice, la fel ca și echipamentele hardware de suport. Măsurarea și modelarea unei entități economice va putea fi în final realizată în concordanță cu cerințele și rigorile impuse de management by systems. Prezenta lucrare propune un model pentru departamentele financiare, luând în considerare rolul acestora de subsistem de măsurare. De asemenea, lucrarea introduce conceptul de „controlling” pentru instituțiile publice din România, ca un mijloc de interpretare a rapoartelor contabile și de acordare de infrastructură decizională pentru management.

2. Diferența dintre contabilitate și audit

Contabilitatea reprezintă înregistrarea, clasificarea și sintetizarea evenimentelor economice de manieră logică, în scopul furnizării de informații financiare pentru procesul decizional (Arens, Loebecke, 2006, pp. 13-14). Pentru a oferi informații relevante, care sunt întotdeauna de natură cantitativă, contabilul trebuie să cunoască foarte bine principiile și regulile pe care se bazează prelucrarea acestora și să elaboreze un sistem pentru asigurarea corectitudinii, promptitudinii și eficienței economice a înregistrării faptelor și evenimentelor. Astfel, contabilitatea trebuie văzută ca instrument managerial care urmărește procesele interne în toate fazele lor, începând cu faza de concepție.

De asemenea, în cadrul unui audit al datelor contabile cel mai important este să se determine dacă informațiile înregistrate reflectă corect evenimentele economice care s-au produs în cursul exercițiului contabil (Arens, Loebecke, 2006, p. 14). Și din partea auditorului se cere înțelegerea la perfecție a regulilor și principiilor care stau la baza înregistrărilor din contabilitate, deoarece se verifică de fapt conformitatea cu acestea. Avem aici de a face cu primul din cele trei stadii de complexitate a misiunilor de audit public intern (Pollitt, Bouckaert, 2011, p. 86). Extinzând sfera verificării informației contabile, stadiul al doilea presupune abordarea anumitor probleme de performanță în instituțiile publice cum ar fi exploatarea eficientă a resurselor (Jaliu, 2009, pp. 12-13). Stadiul al treilea depășește sfera contabilității, vizând mecanismele generatoare de performanță în instituții publice.

Pe lângă buna înțelegere a contabilității, auditorul trebuie să aibă experiența necesară prelevării și interpretării probelor. Tocmai această experiență este cea care îi diferențiază pe auditori de contabili. Activitatea auditorilor se răsfrânge și asupra identificării procedurilor de audit și parametrilor de testare adecvate.

3. Contabilitate, controlling și audit

Măsurarea performanțelor sistemului este în cazul sistemelor socio-economice o funcție permanentă și indispensabilă pentru garantarea îndeplinirii obiectivelor entității (pentru administrație publică, Iancu, 2012, p. 110). În cele ce urmează vom încerca să atribuim fiecărui element al subsistemului funcția lui în cadrul global al entității.

Contabilitatea este o activitate permanentă în cadrul sistemului, care furnizează informații la intervale regulate de timp despre performanțele sistemului, finalitatea activității ei fiind bilanțul contabil. În evaluarea activității

sistemului, contabilitatea suferă constrângeri de ordin legal, și de aceea nu se pretează și la prelucrarea acestor informații (Dillard, Yuthas, 2002, pp. 49-64). De asemenea, contabilitatea nu poate furniza informații calitative despre atingerea obiectivelor sistemului. Contabilitatea furnizează informații cantitative despre veniturile și cheltuielile aferente perioadei avute în vedere și în cazul companiilor din sectorul privat, despre impozitele și taxele care trebuie plătite statului în urma rezultatului fiscal. Informațiile pe care le oferă contabilitatea sunt totuși de natură obiectivă, datorită caracterului lor cantitativ, și datorită constrângerilor existente.

Controlling-ul, pe de altă parte, este o activitate permanentă de evaluare a datelor oferite de către contabilitate și de către mediul înconjurător (Horvath, 2007). Funcțiile controlling-ului din punctul de vedere al comportării sistemului sunt:

- stabilirea metodelor de analiză și sinteză a datelor;
- analiza și sinteza datelor oferite de către contabilitate sau de către mediul înconjurător, compararea lor cu obiectivele sistemului și oferirea de rapoarte coerente managementului strategic, în vederea susținerii funcției de planificare a acestuia;
- reevaluarea datelor pentru determinarea evenimentelor anormale și antisistemice, și a erorilor de prelucrare a datelor.

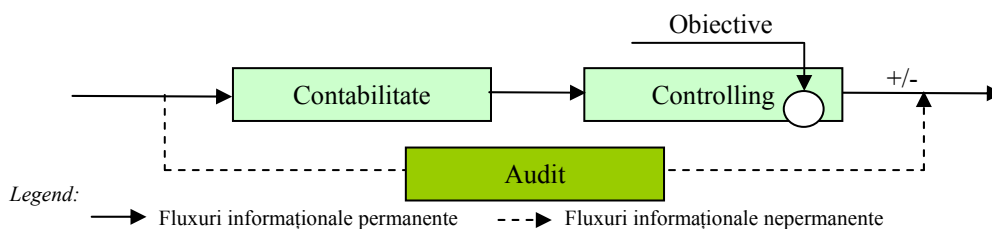
În general se poate spune că ține de Controlling să definească, să construiască și să verifice sistemul. Rezultatele activității Controlling-ului sunt, spre deosebire de cele ale contabilității, atât de natură cantitativă, cât și calitativă și nu se supun constrângerilor legale, ci doar celor de ordin procedural-matematic. Controlling-ul este o activitate care „acoperă” întreaga entitate, și este parte integrantă a managementului strategic, având printre altele funcția de furnizare către acesta de informații coerente.

Controlling-ul nu se referă la caracteristicile produsului, ci la concordanța dintre activitățile planificate și progresul implementării lor, folosind drept metrică suportul financiar și contabil al organizației (Brătianu, C., în Cuvânt înainte la Horvath & partners, 2007).

Nu în ultimul rând, *auditul* reprezintă o activitate cu caracter nepermanent, periodic sau neperiodic, de strângere de informații despre sistem și de evaluare după un set de criterii bine definite (Arens, Loebecke, 2006). Stabilirea momentului optim pentru desfășurarea auditului este o problemă importantă pentru sistem, dar nu fac obiectul acestui material, chiar dacă ne vom referi pe scurt la problemele legate de aceasta.

În cadrul subsistemului de măsurare a entității economice, auditul are două funcții foarte importante:

- Verifică conformitatea metodelor de analiză și sinteză ale controlling-ului cu starea în care se află sistemul, și dă verdicte despre valabilitatea și oportunitatea acestora pentru a se putea asigura coerența concluziilor cu procesul la care se referă ele.
- Verifică legalitatea înregistrărilor contabile, ca bază și sursă de informare pentru controlling. Aceeași funcție o are și controlul fiscal, cu diferența că observațiile și concluziile auditului sunt relevante doar pentru sistem și se trimit către managementul strategic și către controlling, în timp ce concluziile controlului fiscal cu privire la eventuala neconformitate a operațiunilor se sancționează.



Source: Dumitrescu (AMIS, 2010, pp. 337-343).

Figura 1. Relația dintre contabilitate, controlling și audit

Putem spune așadar că auditul este un fel de „supracontrol” pentru organizație. Auditul trebuie să asigure obiectivitatea controlling-ului și să raporteze către managementul strategic eventualele neconformități în metoda elaborată de acesta. Concluziile auditului sunt aproape întotdeauna calitative, încercând să determine sub raport causal relațiile între efectele diverselor stări de fapt existente și erorile procedurale ale subsistemului.

Un sistem format din Contabilitate, Controlling și Audit care să funcționeze conform schemei din figura 1 poate să contribuie în mod esențial la îmbunătățirea performanței managementului în instituțiile publice. Astfel de sisteme sunt implementate cu succes în companiile private, în special în multinaționale. Contabilitatea măsoară evenimentele care au loc în cadrul entității publice. Calitatea măsurării este esențială, nu doar din punct de vedere legal pentru întocmirea situațiilor financiare, ci și pentru că datele măsurate sunt prelucrate de controlling în vederea raportărilor către eșaloanele ierarhice superioare. Aceste raportări nu se fac conform prevederilor legale, ele trebuie să descrie cât mai precis procesele care au loc în cadrul entităților. De aceea, controlling-ul lucrează cu un set propriu de metode și proceduri. Auditul trebuie să verifice baza după care lucrează contabilitatea și controlling-ul. În cazul

contabilității, trebuie verificată exactitatea măsurării, iar în cazul controlling-ului, corectitudinea metodelor în sine, dar și a aplicării acestora.

4. Concluzii

Deși contabilitatea, controlling-ul și auditul sunt deseori confundate, ele ocupă în cadrul entităților funcții total diferite. Contabilitatea strânge informații, controlling-ul le prelucrează, iar auditul verifică coerența lor în conformitate cu normele legale și cu procesele din interiorul entității. Consideram că activitățile de audit nu ar trebui să fie restrânse doar la aspectul legalității înregistrărilor contabile, ci să se concentreze în special la a verifica conformitatea abordării metodice a controlling-ului pentru a asigura o bază corectă pentru funcțiile de planificare și luare a deciziilor la nivelul managementului.

Trebuie specificat faptul că sfera de interes a auditului public intern nu se restrânge doar la verificarea situațiilor financiare, cuprinzând conform legii auditului public intern (Legea nr. 672/2002 republicată, MO nr. 953/2002), toate acele domenii unde pot apărea disfuncționalități care să afecteze performanța. Totuși, pentru obiectivele acestei lucrări este relevantă tocmai latura financiară a activității de audit public intern.

Această lucrare este utilă instituțiilor publice din Romania în care încă nu au fost instituționalizate procedeele și metodele controlling-ului, și procedurile de audit vizează în principal înregistrările contabile. Lucrarea se vrea a fi o bază pentru un studiu mai larg al rolului auditului și al controlling-ului în instituțiile publice din prezent și din viitor.

Bibliografie

- Arens, A. A., Loebbecke, J. K. (2003, 2006). *Audit. O abordare integrată*, Ediția a 8-a, revizuită și adăugită, Editura ARC, București
- Cocoșatu, M., Dinu, T. (2011). „Covering Risks in the Public Administration - an In-Depth Analysis of the Regulatory Changes in Romania”, *EIRP Proceedings*, <http://proceedings.univ-danubius.ro/index.php/eirp/article/viewFile/782/709>, pp. 419-435
- Dillard, J. F., Yuthas, K. (2002). “Ethical Audit Decisions: A Structuration Perspective”, *Journal of Business Ethics*, no. 36, Kluwer Academic Publishers, pp. 49-64
- Dumitrescu, A. (2010). „The Influence of Accounting on the Quality of Management and Auditing Processes”, *Proceedings of the 5th international conference, accounting and management information systems*, AMIS 2010, http://apps.webofknowledge.com/full_record.do?product=UA&search_mode=GeneralSearch&qid=1&SID=P12lhp2Koko4L@P8Ib5&page=1&doc=1

- Evans, W. R., Davis, W. D. (2005). "High-Performance Work Systems and Organizational Performance: The Mediating Role of Internal Social Structure", *Journal of Management*, vol. 31, no. 5, pp. 758-775
(doi: 10.1177/0149206305279370)
- Horvath, P. (2007). *Controlling*. Ediția a 7-a, Editura Vahlen, München
- Horváth & Partners (2007). *Controlling. Sisteme de eficiente de creștere a performanței firmei*, Editura C. H. Beck, București
- Iancu, C. D. (2012). „Re(De)-Forming public administration: an expert outlook on reform planning in Romania”, *Theoretical and Applied Economics*, vol. XIX, no. 8(573), pp. 103-124
- Jaliu, D. (2009). „Finanțarea elaborării strategiilor de dezvoltare locală”, *Economie și administrație locală*, vol. 14, nr. 2, pp. 12-13
- Pollitt, C., Bouckaert, G. (2011). *Public Management Reform. A comparative analysis: New Public Management, Governance and The Neo-Weberian State*, Third Edition, New York; Oxford University Press Inc.
- Thommen, J.P., Archleitner, A. K. (2001). *Allgemeine Betriebswirtschaftslehre*, Ediția a 3-a, Ed. Gabler, Wiesbaden