

## Considerații generale privind auditul managementului

**A**matorismul în management nu este doar contraproductiv ci, de cele mai multe ori, de-a dreptul catastrofal, iar homo sapiens a înțeles adesea necesitatea „legiferării” acestei axiome. Alături de expertiză și de consultanță în materie, auditul managementului, așa cum se manifestă acesta în prezent, și anume ca un sistem calificat, capabil să emită un „verdict” privind bonitatea procesului, relațiilor și/sau sistemului de conducere, își are sorginea și, concomitent, justificarea în realitățile și exigențele socio-economice actuale. Auditul managementului își propune, așadar, ca linie directoare, să acționeze metodic și responsabil, prin mijloacele specifice, pentru creșterea sistematică a nivelului de performanță în exercitarea procesului de conducere.

Acționarii, investitorii, mass-media, structurile guvernamentale și ale societății civile, beneficiarii de servicii publice, contribuabilii etc. devin din ce în ce mai interesați în a cunoaște detalii privind modul cum deciziile manageriale determină rezultatele obținute de către organizații și chiar în a deține asigurări/garanții referitoare la calitatea procesului/sistemului de conducere din cadrul acestor entități. Prin prestația sa înalt specializată, auditul poate constitui pârghia esențială menită să asigure profesionalizarea managementului și eradicarea diletantismului.

Similar medicinei, auditul se dezvoltă ca o disciplină preponderent estimativă care își propune, ca demers fundamental, organizarea și derularea unui „examen funcțional” asupra obiectului supus cercetării (proces, sistem, ansamblu de relații, produs etc.). Scopul său primordial constă în formularea unei opinii calificate (temeinic argumentată din punct de vedere pragmatic și științific) privind starea de fapt și calitatea/capacitatea entității examinate la un moment dat, care să confere o asigurare<sup>1</sup> prin prisma unor exigențe predeterminate, în ceea ce privește nivelul de performanță atins și creșterea/dezvoltarea sa în viitor.

### Evoluția auditului de management ca disciplină științifică și ca practică

Conceptualizarea auditului de management își are originile în Marea Britanie unde, în 1932, T. G. Rose a editat lucrarea sa de pionierat în domeniu, *The Management Audit*. Mult timp însă, nu a mai fost întreprins nici un demers notabil care să conducă la îmbogățirea conceptuală a problematicii auditului de management. În mod tradițional, auditarea a rămas orientată, o vreme îndelungată, exclusiv către domeniul contabil, concentrându-se numai asupra certificării performanțelor din acest perimetru. Corolarul aprecierilor auditorului financiar-contabil referitoare la calitatea activităților specifice procesului de evidență a veniturilor/cheltuielilor și gestionării fondurilor publice se concretizează în acordarea sau neacordarea, după caz, a descărcării de gestiune.

În urmă cu trei decenii, auditul era încă definit ca „... o cercetare care constă în examinarea și verificarea înregistrărilor și documentelor contabile cu privire la societate, în general, (organizația, firma, instituția n.n.) sau la afacerile acesteia; raportul final al unei asemenea examinări”<sup>2</sup>. Așa cum se poate observa, definiția relaționează, în mod strict și exclusiv, fenomenul auditării cu activitățile contabile. În prezent, formula consemnată mai sus este complet depășită. Ea rămâne importantă, totuși, deoarece introduce sintagme precum „...examinarea și verificarea” și „raportul final”. Utilitatea, esența și finalitatea auditului contabil constă în aceea că furnizează celor care l-au comandat, asigurări privind sinceritatea, regularitatea, conformitatea și legalitatea înregistrărilor referitoare la mișcările patrimoniale, venituri, cheltuieli și rezultate.

În ultimii douăzeci de ani, accentul a început să se deplaseze, ferm și cu rapiditate, de la auditarea gestionării resurselor către problematica managementului sau, cu alte cuvinte, de la cercetarea/evaluarea dimensiunii cantitative, preponderent economice, spre investigarea/estimarea

<sup>1</sup> În cazul că expertul nu reușește să dea, pe lângă opinia sa calificată, și o asigurare rezonabilă (atestare/certificare/validare) privind calitatea și/sau nivelul de performanță inerent entității investigate, auditarea poate fi considerată, în fapt, doar o verificare ca oricare alta.

<sup>2</sup> Webster's Dictionary, ediția 1973

dimensiunii calitative a proceselor organizaționale.

Încercând să răspundă la tot mai multe și mai complexe întrebări, raportul de audit nu a mai putut fi fundamentat doar pe informațiile de natură financiar-contabilă. Frecvent, în misiunile de audit se solicită aprecieri/evaluări, examinări/asigurări privind calitatea managementului, în general, și a deciziei, în special. Spre exemplificare, reproducem o definiție care, în 1986 prezintă auditul ca fiind „...o examinare sistematică a acțiunilor și deciziilor oamenilor (din organizație n.n.) în raport cu performanța, constând într-o verificare sau evaluare independentă a gradului de adecvare a cerințelor operațiunii la exigențele privind calitatea sau ale specificațiilor și cerințelor contractuale aferente produselor și serviciilor”<sup>3</sup>. Așa cum se poate observa, în definiție se evidențiază, deja, suficiente elemente care fac trimitere la prestația sau activitatea managerială.

Ca urmare a interesului crescând privind judecarea organizației și, implicit, a managementului acesteia după rezultatele obținute, apare o tot mai pregnantă tendință de a se evalua/certifica/valida prestația managerială ca fiind principalul factor organizațional menit să direcționeze către performanță sistemul condus. Calitatea managementului determină un impact major, atât asupra bunului mers al activităților specifice organizației, cât și asupra rezultatelor sale financiare. De aceea, în prezent, se manifestă tot mai pregnantă tendința de a se formula principiul general valabile, cerințe, standarde profesionale și norme metodologico-procedurale care să reprezinte repere semnificative în exercitarea managementului și, cu deosebire, în evaluarea calității/permanenței acestuia.

În contextul evoluțiilor economico-sociale din ultimul deceniu, conceptul de audit al managementului s-a dezvoltat relativ recent și a fost rapid acceptat ca fiind util și ușor de înțeles și de aplicat în practică. Începând cu anii '90, în toate țările dezvoltate, s-a intensificat procesul de consolidare a auditării managementului ca disciplină teoretică autonomă și, în egală măsură, ca activitate practică. Firme deosebit de performante<sup>4</sup> folosesc intens auditul ca vector esențial de profesionalizare a conducerii. Exemplul acestora a fost preluat pe scară largă de către alți competitori dar și de către instituțiile finanțate din fonduri publice.

Există reprezentări potrivit cărora auditarea managementului s-ar justifica numai prin aceea că soluționează, într-o oarecare măsură, deficitul de încredere pe care-l manifestă eșalonul superior (cel care face numirea/revocarea în/din funcție, alocarea de fonduri, proprietarul care a mandatat administrarea bunului său etc.) față de managerul/responsabilul subordonat. Există, de asemenea, concepții referitoare la auditarea managementului care evidențiază, îndeosebi, rolul

„motivațional” al acesteia, derivat din faptul că, în acest caz, cercetarea sistematică de audit ar determina o continuă „disciplinare” și profesionalizare a responsabililor numiți în funcții de conducere (*Executive Manager*).

Fără a minimaliza importanța și valoarea unor astfel de teorii, apreciem că principala justificare, menire și responsabilitate a auditului de management constă în aceea că se angajează să confere ordonatorului un grad rezonabil de asigurare privind activitatea managerului investit de el cu autoritate formală. Pe rezultatul investigației asupra modului cum responsabilul auditat și-a îndeplinit îndatoririle și, cu deosebire, pe asigurarea despre care face referire mai sus, ordonatorul de audit își va întemeia viitoarele sale decizii și strategii vizând profesionalizarea conducerii.

În sensul său cel mai cuprinzător, prin audit se înțelege orice examinare/expertizare a unei entități (procedură, tranzacție, activitate, produs, operațiune, proces, sistem, raport, relație etc.) în vederea verificării analitice a tuturor aspectelor aferente acesteia, astfel încât să se poată emite judecăți de valoare pe deplin calificate, având o încărcătură informațională cât mai completă și obiectivă (științifică). Pentru a se realiza un grad semnificativ de relevanță, se impune, însă, utilizarea expresiei „audit”, îndeosebi în sens restrâns, adică după o prealabilă definire a acesteia, constând în delimitarea sferei sale de cuprindere, a limitelor aplicabilității și a conținutului operațiunilor tehnice concrete ce urmează a fi derulate.

## Tipologia abordărilor de audit

Literatura de specialitate, pe de o parte, și practica în domeniu, pe de altă parte, evidențiază o multitudine de forme concrete în care, în prezent, se profesează auditul. Amploarea fără precedent a extinderii abordărilor specializate privind examinarea/expertizarea unor entități (procese, sisteme, produse, raporturi etc.) prin care se urmărește formularea de opinii autorizate/calificate care să confere atestarea/certificarea/validarea acestora, prin prisma unui ansamblu de standarde, condiții, cerințe, norme etc., impune o minimă ordonare a acestor demersuri și, ca atare, prezentăm, în anexă, o variantă sui-generis de clasificare a procedurilor de audit. Dată fiind natura entității (obiectul auditabil) asupra căreia este chemat să se pronunțe, auditul managementului poate fi clasificat, la rândul său, după trei criterii specifice, și anume, în raport de funcțiunile organizației, funcțiile managementului (atributele conducerii) și subsistemele de management. În figura 1 prezentăm, în formulare concisă, tipologia abordărilor de audit al managementului în funcție de cele trei problematice.

<sup>3</sup> Formularea a fost acceptată și utilizată de Institutul Național American de Standarde (ANSI)

<sup>4</sup> Microsoft, de pildă

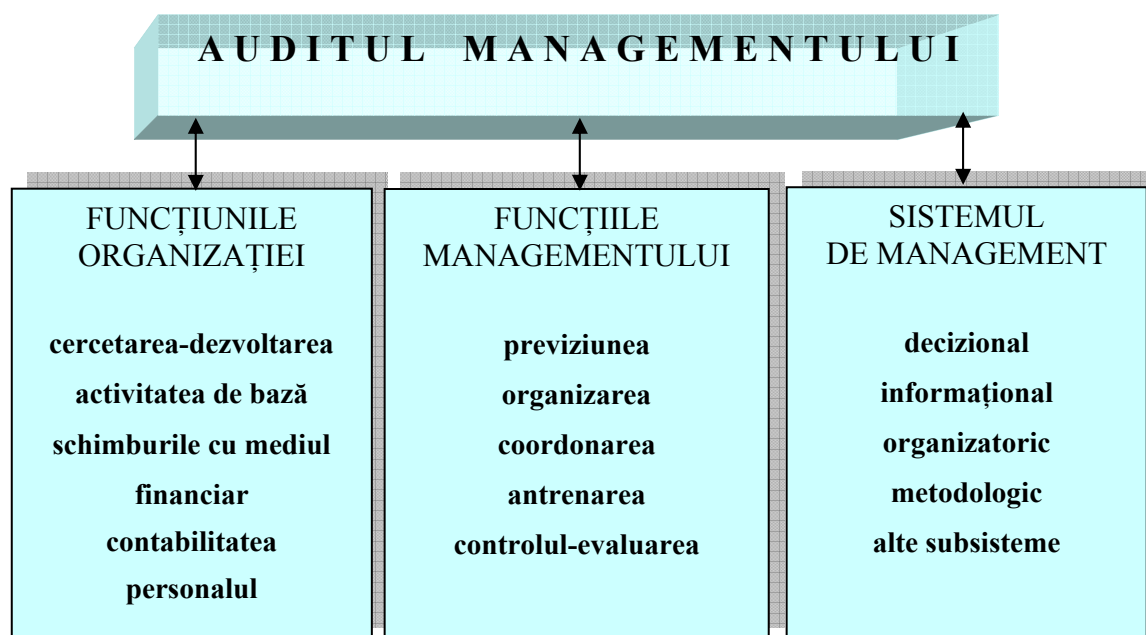


Figura 1 Auditarea managementului în funcție de structura obiectului auditabil

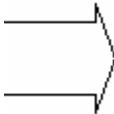
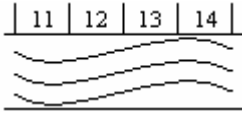

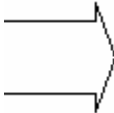
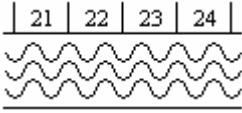
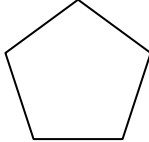
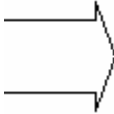


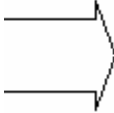
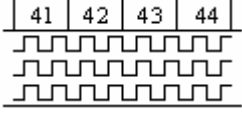
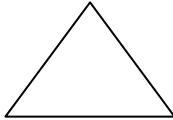
În plan pragmatic, se poate constata o extindere a activității firmelor de consultanță și expertiză în direcția auditării procesului/sistemului de management (*Management Audit*), a căutării/recomandării de manageri profesioniști performanți (*Executive Search – „Headhunting”*) și a evaluărilor psihometrice (*Psychometric Assessment*) a titularilor aflați în posturi de conducere și, deopotrivă, a aspirațiilor care vizează ocuparea unor astfel de funcții. În complementaritate, în plan teoretic, s-au înregistrat numeroase abordări care-și propun definirea procesului de audit al managementului și a sistemului său metodologico-procedural specific.

#### **Delimitări între auditul managementului, expertiză, evaluare și consultanță**

Pentru o mai relevantă și sugestivă definiție a auditului de management, am efectuat o comparație<sup>5</sup> între această activitate, pe de o parte, și expertiză, evaluare, consultanța managerială, pe de altă parte. Sintetic, această comparație este evidențiată schematic în figura 1. Cele patru activități înrudite, menționate mai sus, prezintă desigur, și numeroase asemănări<sup>6</sup> asupra cărora, însă nu vom insista aici. Subliniem doar că, frecvent, mulți practicienii nu fac o diferențiere netă între acestea, astfel că, procedeele/metodologiile pe care ei le utilizează se suprapun până la confundare, asemenea, obiectivelor pe care și le propun și rezultatelor pe care le obțin.

<sup>5</sup> Efectuată prin prisma unor elemente standard (definițiile consacrate, formulate în literatura de specialitate, conținutul, caracteristicile, etapele și finalitatea activităților respective), comparația pe care o propunem are ca scop fundamental evidențierea deosebirilor dintre cele patru procese, astfel încât să se elimine, pe cât posibil, confuziile și interpretările eronate.

<sup>6</sup> Principala similitudine a celor patru activități înalt specializate constă în faptul că protagonistul, expertul care execută lucrarea, se „exprimă” calificat doar prin formularea unei opinii competente și temeinic argumentată.

/	INPUT	CONVERSIE/ETAPE	OUTPUT
AUDIT (01)			
EXPERTIZĂ (02)			
EVALUARE (03)			
CONSULTANȚĂ (04)			

Etape:

- |   |   |
|---|---|
| 11 – documentarea                         | 31 – stabilirea criteriilor de referință          |
| 12 – examinarea analitică                 | 32 – identificarea/determinarea caracteristicilor |
| 13 – evaluarea rezultatelor investigației | 33 – evaluarea fiecărei caracteristici            |
| 14 – formularea opiniei calificate        | 34 – atribuirea valorii                           |
| 21 – examinarea analitică                 | 41 – diagnosticarea prealabilă                    |
| 22 – obținerea dovezilor/considerentelor  | 42 – diagnosticarea de fond                       |
| 23 – formularea explicațiilor             | 43 – formularea recomandărilor                    |
| 24 – exprimarea opiniei calificate        | 44 – asistarea aplicării măsurilor prevăzute      |

**Figura 2** Comparație între audit și expertiză, evaluare, consultanță managerială

Perimetrul comun al auditului, consultanței, expertizei și evaluării derivă din faptul că toate cele patru procese presupun documentări prelabile, examinări analitice și utilizarea unui instrumentar metodologic destul de asemănător. De asemenea, toate cele patru activități menționate își încununează, în mod similar, eforturile/contribuțiile printr-o estimare globală/sintetizatoare, prezentată celui care a comandat lucrarea, sub forma unei opinii fundamentate, competente în cadrul raportului final. În atare condiții, apreciem auditul managementului, ca disciplină relativ recent apărută, poate prelua masiv o serie de concepte, metodologii, proceduri și instrumente de la celelalte trei activități înrudite.

Există mai multe variante de audit care pot prezenta interes pentru problematica cercetării și evaluării managementului. În vederea realizării unei mai sugestive definiri/delimitări, considerăm util a se determina, cu rigurozitate, diferențele dintre diversele abordări care au legătură cu auditul activităților manageriale, astfel încât trebuie să se insiste asupra evidențierii particularităților auditului managementului (ca „produs”, ca proces și ca sistem)<sup>7</sup>, în contrast cu auditul de regularitate/conformitate, auditul performanțelor/rezultatelor și auditul financiar-contabil.

(1) Deosebirea dintre auditul managementului și auditul de regularitate/conformitate derivă din faptul că cea de-a doua abordare se axează, preponderent, pe examinarea activităților manageriale prin prisma respectării

**Auditul managementului în raport cu alte tipuri de audit**

<sup>7</sup> Așa cum reprezentăm structurarea acestei problematice în figura 1

prevederilor legale aplicabile și a ansamblului de principii/reguli procedurale și/sau metodologice. Practica a dovedit că, în management, o abordare exclusiv juridică a problematicii „gestionate” nu este de natură să soluționeze integral multitudinea de aspecte cu care se confruntă organizația. Altfel spus, respectarea cu strictețe de către managementul instituției publice, a ansamblului de reglementări aplicabile domeniului, nu asigură implicit și atingerea obiectivelor organizaționale.

(2) Principala deosebire dintre auditul managementului și auditul performanțelor/rezultatelor constă în aceea că, în timp ce auditul de management își propune rezolvarea misiunii sale printr-o investigație amplă vizând evaluarea întregului proces/sistem de management, auditul performanțelor se concentrează, în mod exclusiv, pe rezultatele obținute de organizație (caracterizate doar prin determinarea exactă a „celor 3 E-uri”<sup>8</sup>). Indiferent de mărimea și tipul organizației, managementul acesteia va fi direcționat, în mod natural, de necesitatea realizării obiectivelor predeterminate. Cu toate acestea, viziunea potrivit căreia calitatea prestației manageriale ar fi direct proporțională doar cu nivelul performanțelor organizaționale, caracterizate exclusiv de „cele 3 E-uri”, este considerată, în prezent, vag depășită și excesiv de reduționistă. Pe de altă parte, există numeroase organizații<sup>9</sup> pentru care indicatorul „eficiență” nu poate avea relevanța pe care o are în cazul unităților economice și ca atare acesta devine ne semnificativ pentru a caracteriza o anumită stare de fapt.

(3) Auditul managementului diferă radical de auditul financiar-contabil. Acesta din urmă verifică/atestă/certifică realitatea și acuratețea înregistrărilor contabile pe o perioadă dată și se realizează prin testări detaliate și analize ale conturilor care afectează stabilitatea financiară a organizației. Deplasarea accentului de la auditarea gestionării resurselor către auditarea proceselor/ relațiilor/sistemelor reprezintă un salt calitativ remarcabil și o schimbare de optică intervenită relativ recent, impusă, pe o parte, de generalizarea viziunii sistemice, iar pe de altă parte, de dinamica socio-economică și culturală. Spre deosebire de auditul financiar-contabil, care este reglementat în termeni de maximă exactitate, auditul managementului comportă o deschidere mai amplă către zona evaluărilor și a interpretărilor. Totodată, acoperirea pe care o poate acorda auditul managementului este preponderent selectivă, iar argumentația sa specifică conține, în mod inerent, o doză relativ însemnată de comentarii și aprecieri.

## Abordări privind auditarea managementului pe plan internațional

Prezentăm succint, în continuare, trei tipuri de abordări care au tangență cu auditarea managementului: a) auditul total/integral; b) auditul calității; c) auditul generic. În scopul unei tratări unitare a celor trei variante de abordare asupra cărora vom insista, analiza noastră va urmări un punctaj de probleme tip, focalizându-se asupra definirii/prezentării, în linii generale, a variantei de audit,

asupra evidențierii termenilor cheie utilizați și a particularităților procedurale și a identificării avantajelor și dezavantajelor inerente. Soluționarea concretă a dificultăților metodologico-procedurale ce derivă din problematica auditării procesului/relațiilor/sistemului de management a devenit posibilă numai prin adaptarea unor instrumente specializate, preluate din literatura consacrată expertizei, benchmarking-ului, evaluării, diagnosticării și consultanței manageriale.

Auditul performanțelor/rezultatelor poate constitui de asemenea, obiectul unei lucrări viitoare care să-și propună, pe lângă tratarea problematicii circumscrise „celor 3E-uri”, ca aport original și, totodată, corolar semnificativ, o apreciere globală a capacității managementului de a determina realizarea obiectivelor organizaționale.

## Auditul total/integral

Auditul derulat în sfera organizațională poate avea ca obiect auditabil procesele, relațiile, și sistemele din domenii diferite, între care, cele mai importante sunt: a) **management** (evaluează capacitatea conducerii de a determina îndeplinirea obiectivelor pe care și le propune organizația); b) **cercetare-dezvoltare** (evaluează calitatea activităților privind concepere de noi produse, servicii și tehnologii); c) **financiar-contabilitate** (certifică/validează calitatea activităților financiar-contabile); d) **resurse umane** (evaluează calitatea „gestionării” problematicii aferente personalului angajat); e) **operațional** (evaluează calitatea ansamblului de contribuții și abordări tehnice privind activitatea de bază sau cea auxiliară); f) **performanță** (determină gradul în care sunt îndeplinite obiectivele privind economicitatea, eficacitatea și eficiența); g) **social** (evaluează calitatea relației dintre mediul social, ca întreg și organizație, ca parte a acestuia). Enumerarea anterioară nu poate fi exhaustivă; în funcție de necesități, se pot formula misiuni de audit pentru examinarea oricărui (sub)domeniu de activitate din cadrul organizației<sup>10</sup>.

Auditul total/integral reprezintă, așadar, o investigație de mare amploare, atotcuprinzătoare, a proceselor, activităților, sistemelor etc. existente în organizație. În cadrul auditului total/integral, auditul managementului reprezintă doar o parte, un domeniu distinct, care se concentrează, în special, pe examinarea/evaluarea prestației conducerii instituției publice. Rezultatul auditului total/integral se constituie, deci, în mod firesc, dintr-o mixtură de opinii calificate, formulate de specialiști din domenii diferite de activitate, astfel încât să se poată stabili un calificativ general. Prezentarea succintă a auditului total/integral necesită o descriere sumară a procesului specific de transformare a *input*-urilor în *output*-uri, adică a datelor/informațiilor de intrare în constatări/concluzii și recomandări de audit, consemnate în raportul final.

*Input*-urile procesului sunt constituite din date/informații foarte diverse, variate, complexe, provenite din toate compartimentele/subdomeniile organizației și au

<sup>8</sup> Economicitatea, eficacitatea și eficiența

<sup>9</sup> Instituțiile publice din administrație, justiție, sănătate, cultură etc., spre exemplu.

<sup>10</sup> Recenta extindere masivă de orizont a auditului către sfera proceselor/sistemelor informatice, spre exemplu, nu mai surprinde pe nimeni, ci doar confirmă o regulă.

calitatea de a fi semnificative în contrast cu sistemul referențial prestabilit pentru fiecare areal în parte. *Output*-urile auditării totale/integrale sunt constatările și opiniile echipei interdisciplinare de experți, sintetizate prin prisma exigențelor ce decurg din misiunea asumată, astfel încât să se poată formula o asigurare/certificare/ validare globală referitoare la nivelul de performanță și capacitatea instituției publice, în general, și a managementului său, în special, privind realizarea obiectivelor organizaționale. Opinia-sinteză formulată de echipa de auditori va fi, în fapt, un calificativ general care se raportează direct la ansamblul scopurilor fundamentale ale instituției publice și va reflecta gradul în care entitatea organizațională cercetată este în măsură să-și rezolve oportun, eficace și eficient problematica pentru a cărei soluționare a fost înființată.

Conversia *input*-urilor în *output*-uri necesită o procesare amplă de date, informații și cunoștințe, sintetizând opiniile specialiștilor care s-au pronunțat privind nivelul de performanță inerentă unor domenii variate (practic, toate sectoarele de activitate din cadrul organizației) și presupunând o severă ierarhizare a constatărilor/concluziilor prin prisma gradului lor inerent de semnificație.

Etapetele auditului total/integral se alcătuiesc în funcție de conținutul lor concret de activități. După semnarea/asumarea misiunii de audit, într-o primă mare etapă, echipa de specialiști va demara cercetarea propriu-zisă, atacând simultan toate zonele desemnate pentru a fi investigate. În etapa următoare, constatările, concluziile și recomandările formulate pentru fiecare domeniu în parte vor fi procesate și sintetizate, astfel încât să se rafineze enunțuri cu un grad cât mai ridicat de generalizare, valabile pentru a caracteriza global, sintetizator, performanța organizației și, cu deosebire, a managementului acesteia.

Finalitatea auditului total/integral constă în formularea unei opinii calificate, sinteză atotcuprinzătoare a tuturor opiniilor sectoriale, care să caracterizeze starea de moment a organizației, în raport cu ansamblul exigențelor și așteptărilor. În mod concret, punctul *terminus* în auditarea totală/integrală, ca de altfel în orice abordare de audit, îl constituie predarea către ordonatorul de audit a raportului final. Esența auditului total/integral constă în sintetizarea multitudinii de date și informații, constatări, concluzii, recomandări și reducerea la esențial, pentru a se formula o opinie centralizatoare care să înglobeze toate subopiniile provenite din domeniile auditate.

*Principalele avantaje ale auditului total/integral constau în aceea că:*

- permite formularea unei opinii concluzive, sintetice, privind întreaga activitate din cadrul organizației, dintr-o anumită perioadă de timp;
- asigură baza informațională pentru operaționalizarea unor schimbări de mari proporții (privatizare, reengineering, restructurare etc.)

*Dezavantajele, inerente abordării, ce se impun a fi avute în vedere atunci când se dispune și se execută o astfel de cercetare/evaluare sunt:*

- costurile relativ ridicate în toate planurile (fonduri, timp, energii etc.);
- disfuncționalitățile sau chiar blocajele care pot dereglă activitățile din cadrul organizației, pe perioada auditării.

Auditul total/integral are aplicabilitate atunci când se dorește o fundamentare temeinică și atotcuprinzătoare în vederea operaționalizării, în cadrul organizației, a unor strategii/politici/programe cu caracter înnoitor (privatizare, restructurare, comasare, finalizare de mandat etc.).

## *Auditul calității managementului*

De la prima sa apariție și până în prezent, definiția auditului calității a înregistrat o continuă evoluție, în sensul că formulei inițiale i s-au adăugat, constant și consecvent, noi conotații. Prezentăm, spre exemplificare, două dintre definițiile semnificative, formulate la un interval de aproape un deceniu.

Definiția<sup>11</sup> din 1990 prezintă auditul calității ca fiind o examinare „...sistematică și independentă, pentru a se determina dacă activitățile privind calitatea și rezultatele aferente acestora sunt în acord cu înțelegerile contractuale planificate și dacă aceste înțelegeri sunt îndeplinite în mod eficace și sunt corespunzătoare pentru atingerea obiectivelor”. Enunțul conține elemente semnificative privind determinarea calității prin referire la gradul de adecvare a acțiunilor la obiectivele organizației, precum și la eficacitatea activităților întreprinse pentru atingerea acestora. Apreciem că posibila aplicare a definiției în cadrul procesului de auditare a managementului prezintă, însă, o serie de insuficiențe, întrucât nu precizează care sunt proprietățile concrete ale prestației conducătorului, ce se pot avea în vedere pentru determinarea, în mod practic a calității inerente, ca sumă matriceală a caracteristicilor cercetate și evaluate.

Definiția<sup>12</sup> din 1999 arată că auditul calității este o activitate „...obiectivă și sistematică, realizată de unul sau mai mulți experți independenți, pentru a se stabili gradul în care sunt îndeplinite exigențele privind standardele predeterminate”. În situația în care s-ar urmări aplicarea definiției în evaluarea prestației manageriale, se poate considera că și această formulă este vag deficitară, incompletă. Pe lângă activitățile programate să conducă la evaluarea/asigurarea calității, acest tip de audit presupune, de asemenea, precizarea obiectivelor specifice, a responsabilităților, alocarea resurselor necesare și fixarea termenelor. Enunțul de mai sus menține, totuși, ca element fundamental, conceptul de independență a expertului față de entitatea auditată.

Auditul calității<sup>13</sup> este „...un examen metodic și independent, menit a determina dacă activitățile și

<sup>11</sup> Standardul ISO 10011-1

<sup>12</sup> Standardul ISO 9000

<sup>13</sup> Conform Normelor NF X 50-120, aplicabile în Franța.

rezultatele (organizației n.n.), raportate la o calitate standard, satisfac deciziile (strategiile, politicile, planurile, programele etc. n.n.) prestabilite și dacă acestea sunt aplicate cu eficacitate și sunt în măsură să conducă la atingerea obiectivelor prestabilite”.

Prin calitate<sup>14</sup> se înțelege „...ansamblul factorilor (proprietăților, caracteristicilor) intrinseci unei entități care îi determină acesteia capacitatea de a satisface necesități explicite și/sau implicite.” În accepțiunea sa actuală, modernă și dinamică, conceptul central al acestei abordări, cel privind calitatea entității auditate, presupune două dimensiuni fundamentale care se dezvoltă una în prelungirea celeilalte. Astfel, calitatea, în general, poate fi cercetată/evaluată fie în planul concepției/proiectării/anticipării/prospectării, fie în cel al execuției/ producerii/elaborării produsului (prestației)<sup>15</sup>. Prezentarea succintă a auditului calității managementului necesită o sumară trecere în revistă a procesului specific de transformare a *input*-urilor în *output*-uri, adică a datelor/informațiilor/cunoștințelor de intrare în constatări/concluzii și recomandări de audit.

*Input*-urile auditului calității sunt date și informații semnificative, culese de către expert în procesul cercetării, referitoare la caracteristicile / atributele stabilite pentru a fi măsurate și/sau supuse evaluării. *Output*-urile auditului calității sunt constatările și opiniile expertului independent, formulate în cadrul raportului final, cu referire la nivelul calitativ al procesului/relațiilor/ sistemului de management auditat(e). În sens mai larg, însuși raportul final, în totalitatea sa, reprezintă, desigur, un *output* al auditării.

În esență, conversia *input*-urilor în *output*-uri constă în examinarea analitică a datelor/informațiilor semnificative, culese de către auditor în procesul cercetării și în rafinarea unor constatări/concluzii/recomandări care să definească stadiul calitativ atins, la momentul auditării și să orienteze ameliorarea nivelului calitativ al managementului existent.

Finalitatea, în auditul calității managementului, constă în faptul că acesta tinde să confere o atestare/certificare/validare a prestației manageriale prin prisma evaluării caracteristicilor avute în vedere. Această variantă de audit vizează, în mod prioritar, stabilirea/estimarea nivelului calitativ real, determinat prin evaluarea obiectivă a caracteristicilor entității cercetate, nominalizate ca fiind semnificative din punct de vedere al gradului în care acestea satisfac exigențele specifice, proprii domeniului auditat, așa cum sunt ele formulate/așteptate de ordonatorul de audit cu sprijinul specialistului. Esența auditului calității managementului<sup>16</sup> constă în determinarea capacității responsabilului auditat, privind luarea și aplicarea deciziilor

adecvate, în raport cu misiunea organizației, precum și în stabilirea gradului de eficacitate/eficiență în realizarea obiectivelor prestabilite.

Principala particularitate a auditului calității prestației manageriale derivă din metodologia specifică acestei abordări, constând în aplicarea unor proceduri performante de evaluare și raportarea existentului la standarde / criterii riguros determinate, astfel încât să permită măsurarea/evaluarea caracteristicilor specifice. Această trăsătură a auditului calității a fost impusă de practica în materia auditării produselor și serviciilor, precum și de experiența acumulată în domeniu.

Avantajele auditului calității în management constau în aceea că:

- stabilește/utilizează standarde explicit definite, formulând, în acest sens, definiții, condiționări, determinări și/sau repere procedurale care nu lasă loc pentru interpretări;
- favorizează aplicarea, în orice moment, a procedurilor de autoevaluare a nivelului calitativ realizat, astfel că orice manager poate aproxima treapta atinsă pentru fiecare atribut al entității auditate;
- permite o determinare riguroasă a diferențelor dintre elementele stării de fapt a managementului la un moment dat și criteriile de audit.

Dezavantajele auditului calității în management constau în aceea că:

- presupune elaborarea preliminară a unui riguros și articulat sistem de standarde care să permită măsurarea calității managementului;
- este relativ costisitor, comparativ cu alte abordări, întrucât necesită un volum apreciabil de reglementări și condiționări;
- poate, în anumite circumstanțe, să îngreuneze procesul intern specific prin impunerea unor restricții și condiționări suplimentare.

## Auditul generic

Termen comun utilizat pentru a desemna o categorie de un anumit gen, cuprinzând toate situațiile/problemele/entitățile asemănătoare, cuvântul „generic” (considerat, de cele mai multe ori, a fi sinonim cu „universal” și „general”) caracterizează și descrie multitudinea sistemelor și/sau domeniilor asociate care depășesc proporțiile unui caz particular, fie acesta un proces, un ansamblu de relații, o organizație sau mediul ambiant aferent acesteia. Auditul

generic<sup>17</sup> desemnează, așadar, acele orientări teoretico-metodologice, având aplicabilitate generală, universală și unificatoare. Principalul scop al auditului generic constă în formularea unor fundamentate răspunsuri teoretice, științifice, menite să satisfacă necesitățile clienților/utiliza-

<sup>14</sup> Standardul ISO-8402 - Managementul și asigurarea calității.

<sup>15</sup> Calitatea managementului unei organizații rezidă în capacitatea acestuia de a determina realizarea oportună, eficace și eficientă a obiectivelor pe care și le propune aceasta, conform misiunii sale. Nivelul calității unui proces/sistem de management se determină prin raportarea atributelor acestuia și a nivelului real de performanță, la standardele/criteriile prestabilite. În aceste condiții, excelența în materia desemnează calitatea la superlativ, adică atingerea, de către caracteristicile/atributele care definesc calitatea managementului, a unor praguri valorice maxime.

<sup>16</sup> Procedural, auditarea calității managementului rezidă în examinarea analitică a materialului probant, rezultat ca urmare a documentării (evidențind nivelul calitativ, obiectiv determinat, la un moment dat), în contrast cu ansamblul referențial predeterminat.

<sup>17</sup> Demers predominant de sinteză în materia auditării, auditul generic este conceput pentru a putea fi utilizat în orice proces de audit, indiferent de cadrul organizațional în care acesta se va derula, de abordarea pentru care s-a optat și de entitatea supusă cercetării

torilor și, în general, ale celor interesați în identificarea unor abordări omnivalabile în audit<sup>18</sup>.

În auditul generic, *input*-urile sunt datele și informațiile procesate de către auditor pentru a-și formula constatările și pentru a rafina, prin prelucrarea acestora, opinia sa calificată privind entitatea auditată. *Output*-urile auditului generic sunt constatările și opiniile echipei de specialiști formulate pentru a asigura/certifica/valida calitatea și/sau nivelul de performanță managerială.

Conversia *input*-urilor în *output*-uri desemnează procesul de transformare a datelor/informațiilor inițiale în opinii calificate. Etapele auditului generic sunt, în fapt, fazele procesului respectiv, constând în:

- semnarea/asumarea misiunii de audit;
- pregătirea cercetării;
- documentarea și examinarea analitică a datelor/informațiilor;
- raportarea rezultatelor auditării.

În termenii cei mai generali, finalitatea auditului generic constă în exprimarea unei opinii, de către un specialist independent, consemnată în cadrul unui raport de audit. Particularitățile auditului generic derivă din faptul că această abordare presupune un grad mare de generalizare și de operare predilectă cu categorii sintetizatoare/atocuprinzătoare.

În situația în care se are în vedere, în mod prioritar, conceptualizarea problematicii auditării, avantajele pe care le prezintă auditului generic sunt de domeniul evidentului. Tendința de a se abstractiza și de a se utiliza termeni unanim valabili în domeniu, indiferent de manifestarea concretă a auditării, va conduce, în cele din urmă, la autonomizarea unei noi discipline. Concentrarea auditului generic pe examinarea interdependențelor naturale, existente între diferitele abordări asemănătoare/complementare privind cercetarea și evaluarea diverselor entități care fac obiectul auditării, este în măsură să evidențieze elementele comune și să asigure o înțelegere teoretică superioară.

Dezavantajele inerente abordării derivă din specificul său și constau în aceea că aplicabilitatea în practică a acestui demers este relativ redusă. Gradul mare de generalizare/abstractizare cu care se operează diminuează profunzimea investigației și, în consecință, poate determina rezultate neconcludente. Aria relativ mare de cuprindere a auditului generic determină, în mod implicit, o profunzime invers proporțională.

## Sinteza elementelor definitorii

Succinta trecere în revistă a evoluției conceptului de audit, precum și elementele privind practica în materie la care facem referire, sunt în măsură să contribuie cu ansambluri de elemente deosebit de utile pentru definirea auditării ca proces de evaluare și atestare a calității/performancei inerente domeniului supus examinării. Esența auditării, ca activitate independentă de investigare, examinare, evaluare și raportare, constă în aceea că tinde să ateste/certifice/valideze procesul sau domeniul/sistemul dat spre analiză prin prisma unor standarde/criterii specifice, predeterminate, exprimând o asigurare privind calitatea entității cercetate, nivelul său de performanță și/sau măsura în care aceasta corespunde unor exigențe formulate prealabil, constituind un sistem referențial.

**Auditul managementului poate fi definit ca un sistem expert și independent de cercetare, menit să evidențieze material probant care, raportat la un sistem referențial prestabilit, permite formularea constatărilor pe care se întemeiază o opinie calificată (în condițiile materialității și ale riscului specific), tinzând către o asigurare rezonabilă (atestare/certificare/validare) în legătură cu calitatea, nivelul de performanță și/sau funcționalitatea entității de management investigată<sup>19</sup>.**

În opinia noastră, auditul este, concomitent, expertiză, evaluare și consultanță. Asemenea expertizei, auditul contribuie la lamurirea, din punct de vedere „tehnic” (științific), a problematicii speciale referitoare la entitatea investigată. Întocmai ca și evaluarea, auditul presupune o apreciere/ comensurare/ estimare, pe baze analitice, a entității supuse cercetării, astfel încât să se poată determina nivelul calitativ real al acesteia, cuantificarea performanței. La fel ca și procesul de consultanță, auditul formulează soluții/recomandări/observații în continuarea concluziilor specialistului determinând, astfel, profesionalizarea procesului/sistemului studiat. În plus, auditul managementului, ca și cel financiar-contabil, tinde să confere un nivel rezonabil de asigurare (atestare/certificare/ validare) în legătură cu procesul sau domeniul/sistemul dat spre analiză, prin prisma unor standarde/ criterii specifice și predeterminate.

Definiția prezentată se întemeiază, așadar, inclusiv pe considerentele care susțin rolul determinant al managementului, ca factor principal privind creșterea competitivității și eficienței în realizarea obiectivelor organizației. Ea are în vedere, în același timp, distincția categorică dintre auditul intern al instituțiilor publice, de cel al agenților economici (utilizatori de fonduri bugetare), sever restricționați, în evoluțiile lor, de obținerea profitului și/sau evitarea pierderilor. Auditul operațiunilor efectuate de către agenții economici se va axa, în concluzie, mai ales pe verificarea conformității (legalitatea, regularitatea

și încadrarea în plafoanele valorice aprobate) de tip

<sup>18</sup> În aceste condiții, auditul generic reprezintă un demers cu vocație, îndeosebi, teoretică și mai puțin pragmatică

<sup>19</sup> Definiția prezentată mai sus, pe care o susținem și o argumentăm în continuare, se întemeiază pe contribuții teoretice internaționale de ultimă oră, este concentrată în cadrul orientărilor generale de audit, cunoscute sub numele de ISO 19011 și poate fi aplicată în toate sistemele, programele și procesele de audit.



# Management

financiar-contabil, în timp ce auditul operațiunilor din cadrul instituțiilor publice se va concentra preponderent pe examinarea calității procesului/sistemului de management.

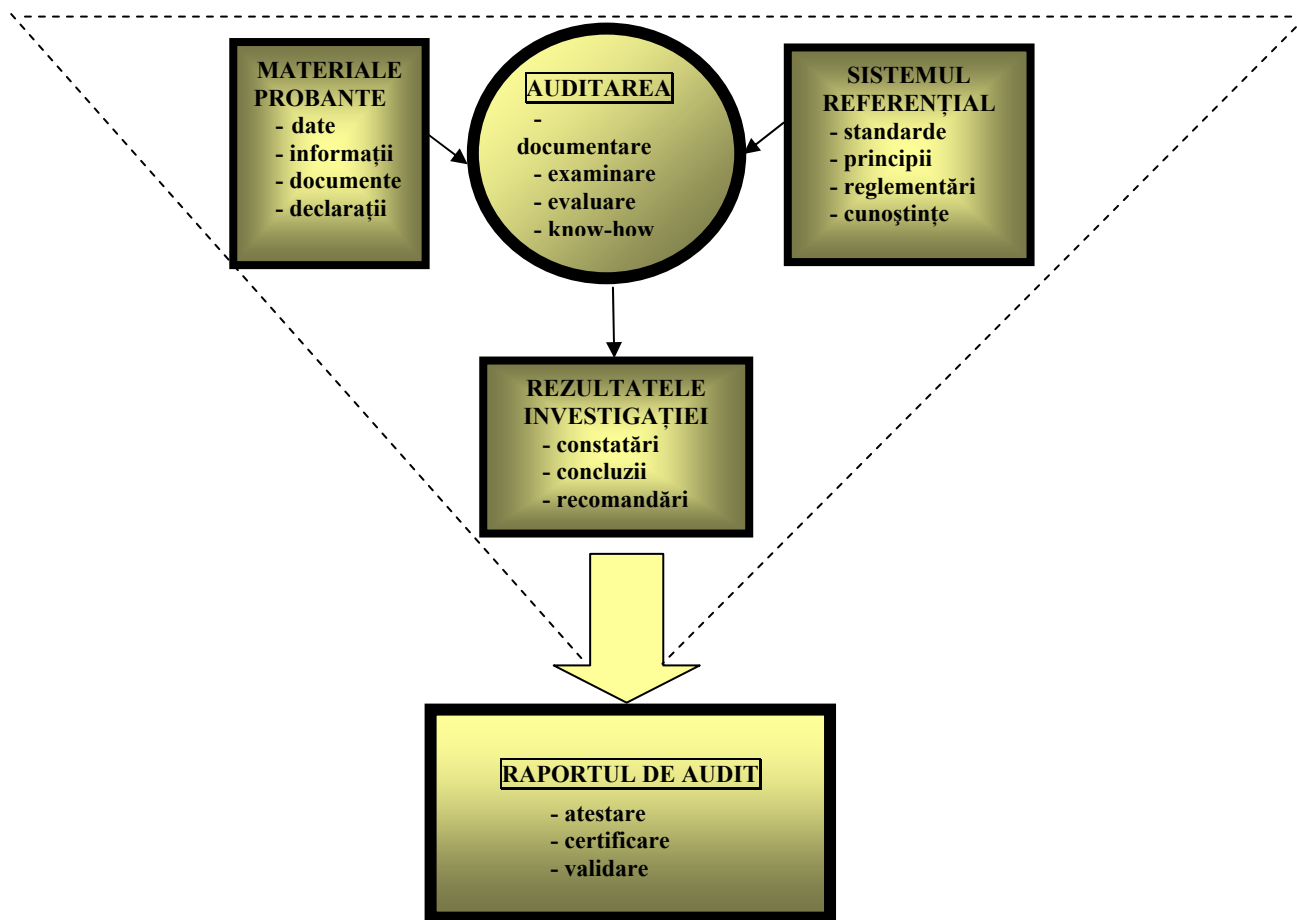


Figura 3 „Triunghiul de aur” al auditării

Interrelația procesuală dintre materialul probant cules, sistemul referențial și rezultatele investigației reprezintă „triunghiul de aur” al auditării, mecanismul fundamental al oricărui proces/sistem de audit și este reprezentat grafic în figura 3. Condiția fundamentală care imprimă calificarea

opinieii auditorului constă în aceea că elaboratul la care ne referim conferă ordonatorului de audit un nivel asigurator rezonabil privind calitatea obiectului investigației și/sau nivelul de performanță atins de către acesta, la un moment dat.

## Tipologia abordărilor de audit

- **În raport cu arealul dat spre auditare:**

- ⇒ auditul organizațional (*Organisational Audit*) – domeniul stabilit pentru a fi auditat este, fie organizația, în întregul său, fie un compartiment (ansamblu de compartimente) ori activități/funcțiuni;
- ⇒ auditul social (*Social Audit*) – domeniul stabilit pentru a fi auditat se constituie prin delimitarea unei entități sociale, comunitare, etnice care să fie examinată, îndeosebi, prin prisma raporturilor interne ce se stabilesc în cadrul acesteia etc.;
- ⇒ auditul mediului (*Environmental Audit*) – domeniul stabilit pentru a fi auditat este mediul ca ansamblu vast de relații complexe și dinamice, de ordin geografic, ambiental, economic, cultural etc.

- **În raport cu ansamblul elementelor semnificative:**

- ⇒ auditul calității (*Quality Audit*) – își propune evaluarea nivelului atins de caracteristicile unui produs/serviciu/proces/sistem;
- ⇒ auditul performanțelor/rezultatelor (*Performance Audit*) – se concentrează pe evaluarea a trei parametri standard (economicitatea, eficacitatea și eficiența) referitori la operațiunea supusă examinării;
- ⇒ auditul conformității/legalității (*Regularity/Compliance Audit*) – evaluează activitățile/operațiunile/procesele prin prisma exigențelor privind respectarea reglementărilor în vigoare (ansamblu de prevederi legale, principii, reguli procedurale/metodologice aplicabile).

- **În raport cu domeniul profesional supus atestării:**

- ⇒ auditul managementului – emite opinii privind calitatea/performața procesului/relațiilor/sistemului de management;
- ⇒ auditul financiar (*Financiar Audit*) – emite opinii privind procesul complex de previzionare/constituire/alocare a resurselor financiare ale instituției, adică în legătură cu acuratețea/completitudinea declarațiilor financiare și/sau legalitatea/realitatea/conformitatea operațiunilor;
- ⇒ auditul contabil (*Accounting Audit*) – emite opinii privind sinceritatea, obiectivitatea, regularitatea și conformitatea înregistrărilor contabile;
- ⇒ auditul informatic – emite opinii privind calitatea sistemului informatic din cadrul unei organizații;
- ⇒ auditul operațional/tehnic/ingineresc – emite opinii

cu valoare de atestare/expertiză, în legătură cu problemele de ordin „tehnic” vizând calitatea, organizarea și derularea activităților nemijlocit legate de „producția” propriu-zisă sau de produsul/serviciile realizate;

- ⇒ auditul resurselor umane – emite opinii referitoare la calitatea procesului de „gestionare” a personalului în organizație;
- ⇒ auditul juridic – emite opinii privind calitatea asistenței juridice din cadrul unei entități organizaționale.

- **În raport cu momentul efectuării auditului:**

- ⇒ auditul preventiv (*ex-ante*) – se execută anterior derulării operațiunii și se focalizează pe determinarea calității *input*-urilor (resurselor/factorilor) care intră într-un anumit proces;
- ⇒ auditul ulterior (*ex-post*) – se execută după derularea operațiunii și se concentrează pe determinarea calității produselor/serviciilor rezultate în urma procesului auditat.

- **În raport cu gradul de generalizare:**

- ⇒ auditul generic – vizează un nivel maxim de generalizare și de cuprindere, utilizarea unei metodologii cu aplicabilitate generală și a unei terminologii general valabile pentru orice formă de auditare;
- ⇒ auditul specializat – vizează operațiuni/activități/produse a căror realizare necesită parcurgerea unor specializări/perfecționări într-un domeniu strict determinat.

- **În raport cu întinderea domeniului examinat:**

- ⇒ auditul total/integral – are în vedere totalitatea proceselor care se derulează în cadrul organizației auditate;
- ⇒ auditul parțial – se concentrează, în mod restrictiv, doar pe procesele/(sub)sistemele nominalizate în cadrul misiunii de audit.

- **În raport cu gradul de independență sau, cu alte cuvinte, de apartenență ori neapartenență sistemului expert la entitatea/organizația/instituția auditată:**

- ⇒ auditul intern – sistemul de audit este organizat în cadrul organizației, ca structură independentă, subordonată doar ordonatorului de credite;
- ⇒ auditul extern – sistemul de audit este realizat de organisme exterioare organizației auditate, independente față de entitatea organizațională al cărei management este auditat.

Dr. Vasile ZECHERU