

METODE ȘI TEHNICI UTILIZATE ÎN EVALUAREA PERFORMANȚELOR AUDITULUI PUBLIC INTERN

METHODS AND TECHNIQUES USED TO EVALUATE THE PERFORMANCE OF INTERNAL PUBLIC AUDIT

MÉTHODES ET TECHNIQUES UTILISÉES POUR ÉVALUER LA PERFORMANCE DE L'AUDIT PUBLIC INTERNE

Col.drd. Ioan-Daniel DRĂGĂNESCU*

Pentru elucidarea unor aspecte esențiale privind evaluarea performanțelor auditului public intern, a trebuit să evidențiez, pentru început, câteva chestiuni definitorii din zona activității de control de natură internă managerială.

O altă chestiune se referă la unele aspecte fundamentale privind exigențele acțiunilor de evaluare a misiunilor de audit public intern, unde am punctat câteva lucruri relevante, cum ar fi: evaluările interne și externe ale calității și performanței auditului public intern.

Partea finală am dedicat-o reliefării considerațiilor privind evaluarea performanțelor entităților din Ministerul Apărării Naționale cu ajutorul auditului public intern.

In order to elucidate some essential aspects regarding the evaluation of the performances of the internal public audit, we had to highlight for the first time some defining issues in the area of internal management control activity.

A second issue that we focused on relates to some fundamental aspects regarding the requirements of the missions of evaluation in the internal public audit activity, where we pointed out some relevant things such as: internal and external evaluations of the quality and performance of internal public audit.

The final part was dedicated to highlighting the considerations regarding the evaluation of the performances of the entities of the Ministry of National Defence with the help of the internal public audit.

Afin d'expliquer des aspects essentiels de l'évaluation des performances de l'audit public interne, on a dû, premièrement, mettre en évidence, certaines questions déterminantes pour le domaine de l'activité de contrôle relevant de la gestion interne.

Deuxièmement, on a mis l'accent sur les aspects fondamentaux concernant les exigences des activités d'évaluation des missions d'audit public interne où on avait souligné des éléments pertinents, tels que: les évaluations internes et externes de la qualité et de la performance de l'audit public intern.

À la fin de l'article, on a formulé plusieurs considérations concernant l'évaluation de la performance obtenue à l'aide de l'audit public interne par des entités du Ministère de la Défense Nationale.

Cuvinte-cheie: control intern managerial; audit public intern; evaluarea calității; Balanced Scorecard (BSC); indicatori de performanță.

Keywords: internal managerial control; internal public audit; evaluating the quality; Balanced Scorecard (BSC); performance indicators.

Mots-clés: contrôle de gestion interne; audit public interne; évaluation de la qualité; Balanced Scorecard (BSC); indicateurs de performance.

* Casa de Pensii Sectorială a Ministerului
Apărării Naționale
e-mail: drgioan71@gmail.com

Considerații privind definirea controlului de natură internă managerială și conexiunea cu evaluarea performanțelor în cadrul acestui proces

Pentru început, vom încerca să definim noțiunea de control de natură internă managerială. O definiție a controlului intern managerial o găsim în Ordonanța Guvernului nr. 119/1999¹.

Potrivit acestui act normativ, *controlul intern/managerial*² reprezintă „ansamblul formelor de control exercitate la nivelul entității publice, inclusiv auditul intern, stabilite de conducere, în concordanță cu obiectivele acesteia și cu reglementările legale, în vederea asigurării administrării fondurilor publice în mod economic, eficient și eficace; acesta include, de asemenea, structurile organizatorice, metodele și procedurile”³.

Analizând această definiție, se pot observa câteva caracteristici foarte importante:

- acoperă toate formele, metodele și procedurile de control care se efectuează la nivelul entităților publice și al tuturor structurilor organizatorice din cadrul acestora;
- include, ca activitate, și auditul intern, nu îl privește separat, distinct de control;
- formele de control sunt stabilite de conducerea fiecărei entități publice, adecvate specificului activității fiecăreia în parte, dar în consonanță cu actele normative și cu obiectivele fiecărei entități;
- pune accentul, în finalitatea controlului intern, pe administrarea fondurilor publice în mod economic, eficient și eficace, care este un obiectiv major al oricărei entități, indiferent că este publică sau privată.

Am putea să conchidem că este o definiție modernă, cuprinzătoare și de mare profunzime conceptuală.

Organizarea întregului sistem de control de natură internă managerială la fiecare instituție publică țintește trei genuri de obiective: operaționale, de raportare și de conformitate.

Conceperea, implementarea și dezvoltarea permanentă a unui sistem de natură internă managerială, apt de a fi pus în practică, se pot materializa numai dacă sunt respectate anumite cerințe, cum ar fi:

- să fie adaptat acest sistem în funcție de dimensiunea, complexitatea și mediul proprii fiecărei entități;
- să țină seama de toate palierele de conducere, activitățile sau operațiunile care sunt vizate prin această activitate;

- să fie conceput cu aceleași instrumente sau mijloace în fiecare instituție publică;

- să garanteze acest sistem că obiectivele entităților controlate vor fi atinse;

- să se urmărească, de la început, cu rigoare respectarea condiției, potrivit căreia costurile introducerii acestui sistem de control să fie mai mici decât beneficiile care se obțin din această activitate;

- să fie subordonat cerințelor generale minime de management, stipulate în standardele de profil.

Setul de instrumente de control de natură internă managerială se clasifică în următoarele grupe mari:

- obiective urmărite;
- mijloace (resurse) folosite;
- sistem informațional utilizat;
- organizare aleasă;
- proceduri care pot fi folosite;
- maniera de control ce trebuie executat.

Conceperea unui sistem de control de factură internă managerială viabil este un proces care are o durată importantă, ce solicită o activitate remarcabilă din partea personalului instituțiilor publice și, cu predilecție, din partea personalului care deține poziții de conducere.

Instituțiile publice care au introdus un sistem de management al calității pot să îndeplinească cerințele stipulate de *Codul controlului intern managerial*, prin intermediul principiilor proprii sistemului de conducere instituit, cu mențiunea ca principiile să fie aplicate în mod unitar pe ansamblul fiecărei entități de această natură.

În continuare, vom puncta conținutul *Standardului 7*, care privește *evaluarea performanțelor*.

Managerul entității publice dispune monitorizarea performanțelor pentru obiectivele și activitățile compartimentelor, cu ajutorul unor indicatori cantitativi și calitativi, care se referă însă, și la respectarea cerințelor de economicitate, eficiență și eficacitate.

Acest standard solicită conducătorilor de compartimente următoarele cerințe:

- să monitorizeze performanțele activităților existente în coordonare, prin conceperea unui sistem adaptat dimensiunilor și specificului activității compartimentului supus controlului;
- să se asigure că este fixat minim un indicator de performanță pentru obiectivele precizate și

activitățile configurate în plan și desfășurate pentru monitorizarea și raportarea realizărilor;

- pe temeiul raportărilor care se efectuează anual privind monitorizarea performanțelor, transmise de structurile de profil, să întocmească un set de informații referitoare la monitorizarea performanțelor entităților de stat în folosul conducătorilor acestora;

- organigrama și profunzimea modalității de monitorizare a performanțelor este condiționată de dimensiunea și particularitățile activității entității de factură publică, de schimbarea obiectivelor și indicatorilor, de maniera de acces al salariaților la informațiile care îi interesează.

Managementul instituțiilor publice decide evaluarea, în mod periodic, a performanțelor, depistează posibilele devieri de la obiectivele stabilite inițial și preconizează măsurile de prevenție și de corectare necesare.

Un astfel de standard are ca referințe principale următoarele acte normative: Legea nr. 500/2002⁴; Legea nr. 273/2006⁵; legile bugetare care se aprobă în fiecare an; OUG nr. 86/2014⁶; HG nr. 611/2008⁷; HG nr. 478/2016⁸; OG nr. 119/1999⁹; Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1159/2004¹⁰.

Se poate observa că acest standard țintește și este în conexiune cu mai multe domenii majore de interes, cum ar fi: finanțele centrale și locale, reorganizarea administrației publice centrale, liberul acces la informațiile de interes public, structura programelor elaborate de ordonatorii principali de credite, controlul intern/managerial și controlul financiar preventiv.

La aceste acte normative, se adaugă cele care apar pe parcurs și completează constructiv sau înlocuiesc aproape complet pe unele dintre cele mai vechi, care nu își mai păstrează valabilitatea în noile circumstanțe.

În permanență conducătorii instituțiilor publice trebuie să răspundă adecvat cel puțin la următoarele întrebări și provocări, cum ar fi:

- Este stabilit un sistem viabil de monitorizare și de raportare a performanțelor, potrivit indicatorilor asociați obiectivelor specifice?

- Este statornicită o examinare și o ierarhizare a performanțelor pe temeiul indicatorilor de performanță fixați?

- Dacă se observă o deviere posibilă de la cerințele obiectivelor, se întreprind măsuri cu caracter de prevenție și de corectare care sunt necesare?

La aceste întrebări trebuie să fie în măsură să răspundă, la rândul său, adecvat, cu precizie, fiecare conducător sau șef de compartiment de la toate palierele ierarhice din fiecare entitate publică. Asta înseamnă că, la fiecare palier ierarhic, trebuie să existe un sistem adecvat și relevant de indicatori de performanță, pe care trebuie să îi atingă fiecare angajat, indiferent de poziția ocupată în ierarhie.

De asemenea, este nevoie de un sistem foarte precis și realist de monitorizare și de raportare a performanțelor fiecărei structuri și ale fiecărui angajat care face parte din aceasta, iar, în cazul în care se constată abateri de la obiectivele și performanțele cerute, șefii structurilor să fie în măsură să propună și, respectiv, să decidă măsurile corective necesare, fără să se recurgă cu orice preț la sancționarea sau la concedierea persoanelor de conducere ori de execuție care nu au atins performanțele cerute.

Unele aspecte definitorii privind misiunea care are ca menire evaluarea activității de audit public intern

Activitatea care se referă la auditul public intern are în centrul atenției, ca principale obiective, următoarele:

- evaluarea managementului riscurilor;
- evaluarea funcționalității sistemului de control intern;
- consilierea managementului; pentru ca această activitate să se desfășoare cât mai eficient și responsabil, se impune și evaluarea acesteia.

Evaluarea activității de natura auditului public intern, conform Hotărârii Guvernului nr. 1086, din 11 decembrie 2013¹¹, constituie o apreciere, pe fundamente analitice, a funcției de audit intern în instituții publice, cu scopul de a asigura îndeplinirea obiectivelor, potrivit standardelor de profil.

Examinarea sau evaluarea calității ori performanțelor activității de audit public intern este o activitate de tip ex-post.

Această evaluare își are originea în examinarea activității de audit intern, în funcție de conformitate și de performanță, în funcție de anumite criterii, cum ar fi prevederile cadrului normativ specific domeniului, obiectivele stabilite etc.

Evaluarea calității sau performanțelor auditului public intern (inclusiv în Ministerul Apărării

Naționale) se efectuează cu ajutorul evaluărilor interne și externe.

Evaluările interne sunt realizate de conducătorul structurii de audit intern și pot fi de două tipuri: *evaluări periodice* și *evaluări continue*¹².

Evaluările externe sunt evaluări periodice, efectuate de către UCAAPI – Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern/ compartimentele de audit public intern, constituite la nivelul entităților publice ierarhic superioare, prin următoarele modalități:

- verificarea respectării normelor, instrucțiunilor, Codului privind conduita etică a auditorului intern;

- evaluarea calității auditului intern, pe temeiul unor criterii, fixate în raport cu cadrul normativ care se aplică în domeniu;

- exprimarea unei opinii, în funcție de nivelurile de apreciere acordate și prin formularea de recomandări, care au drept scop corectarea neconformităților și îmbunătățirea activităților în fiecare misiune de audit public intern¹³.

Se poate observa din acest act normativ că evaluările calității și performanțelor auditului public intern se efectuează după consumarea unor astfel de misiuni, și nu înainte de demararea lor, de către persoane abilitate atât din structurile auditate, cât și din cele care efectuează astfel de misiuni.

Problematika evaluării auditului intern (public și la entități private) o întâlnim tratată în mod profesionist și la doi specialiști români de marcă în domeniu: Ghiță Marcel¹⁴ și Boța-Avram Cristina¹⁵.

Derularea și finalizarea misiunilor de evaluare a auditului public intern presupun cel puțin următoarele acțiuni:

- măsurarea cu obiectivitate a auditului intern efectuat în entitățile publice, cu ajutorul unei analize aprofundate, pentru a vedea măsura în care sunt îndeplinite cerințele de conformare și de performanță cu criteriile dinainte stabilite, prin actele normative și prin instrumentele ajutoare specifice acestei activități;

- livrarea de către auditorii interni care efectuează evaluarea acestei activități de profil a unei opinii independente și a unor obiective legate de măsura în care compartimentele de audit au atins gradul de conformitate și de performanță;

- creionarea de recomandări pentru ridicarea ștachetei activității de audit public intern, în scopul creșterii eficienței și eficacității acesteia.

Auditorii interni își formulează opinia în legătură cu activitatea de audit intern, evaluată în funcție de nivelurile de apreciere acordate și de rezultatele constatrilor înregistrate, luând în considerare următoarele exigențe:

- măsura în care sunt respectate normele generale și metodologice specifice privind exercitarea acestei activități;

- măsura în care se respectă concordanța activităților de audit intern cu procedurile compartimentului de profil;

- nivelul de acoperire a ansamblului proceselor și activităților entității de stat prin misiunile de audit efectuate;

- examinarea nivelului de eficacitate a auditului intern;

- valoarea adăugată adusă de auditul intern în activitatea entității publice.

Perimetrul evaluărilor activității de audit public intern cuprinde, cel puțin, următoarele aspecte:

- conținutul misiunii, competențelor și responsabilităților care revin compartimentului de audit public intern;

- gradul de independență a structurii de audit intern în cadrul entității publice;

- nivelul de competență și de conștiință profesională a auditorilor interni;

- modul în care se realizează managementul activității de audit intern;

- natura activității de audit intern;

- coordonatele programului de asigurare și de îmbunătățire a calității activității de audit public intern;

- măsura în care sunt respectate normele specifice proprii în desfășurarea misiunilor de audit public intern;

- stabilirea cu obiectivitate și comunicarea operativă a rezultatelor misiunilor de audit public intern.

Metodologia de efectuare a misiunilor de evaluare a auditului public solicită parcurgerea unor proceduri proprii (care cuprind: inițierea auditului intern; elaborarea declarației de independență; elaborarea notificării referitoare la demararea operațiunii de evaluare; organizarea ședinței de deschidere sau de declanșare a misiunii; strângerea și procesarea informațiilor; configurarea programului misiunii de evaluare; colectarea și analiza temeinică a probelor de audit; revizuirea documentelor colectate și alcătuirea dovezilor de

audit; ședința de închidere; creionarea proiectului de raport al misiunii de evaluare; elaborarea raportului misiunii de evaluare) și definitivarea documentelor corespunzătoare, potrivit unei scheme prevăzute în cadrul Hotărârii Guvernului nr. 1086, din 11 decembrie 2013¹⁶.

Un instrument foarte util de evaluare a performanțelor în diferite domenii, inclusiv în auditul public intern, este ”Balanced scorecard” (BSC).

”Balanced scorecard” (BSC) reprezintă un instrument de management al performanței, dezvoltat inițial de către Kaplan și Norton (1992). Acești doi specialiști au introdus ”Balanced Scorecard” într-un articol, din 1992, despre *Harvard Business Review* (Kaplan și Norton, 1992).

După publicarea acestui articol, mai multe companii au adoptat rapid ”Balanced Scorecard”, oferindu-le inițiatorilor informații mai profunde și mai ample despre puterea și potențialul lor.

Acest articol descrie premisele și motivația pentru articolul original ”Balanced Scorecard”, precum și inovațiile ulterioare care l-au conectat la o literatură de management mai amplă¹⁷.

”Balanced Scorecard” poate fi aplicat cu succes atât pentru activitățile comerciale, cât și pentru cele noncomerciale, având o dublă calitate, și anume de a fi în același timp atât un instrument de lucru, cât și un model de management¹⁸.

În principiu, *Balanced Scorecard*, ca instrument adecvat, poate fi utilizat pentru evaluarea, îmbunătățirea performanței, precum și ca element al sistemului de raportare, cu scopul de a adăuga valoare activității, dar și cu cel de a proba responsabilitatea.

Este momentul să menționăm că un proiect cu finanțare europeană implementat în țara noastră a vizat utilizarea unui astfel de instrument pentru evaluarea performanțelor unei structuri foarte importante din aparatul central de stat – Ministerul Finanțelor Publice¹⁹.

Potrivit manualului, elaborat în urma finalizării acestui proiect, managementul performanței include activitățile care asigură atingerea obiectivelor într-o manieră eficientă și eficientă. Poate fi orientat către performanța instituției, a unui departament, a unui angajat sau chiar a procesului implementat pentru obținerea unui serviciu. Managementul performanței se referă la modalitatea prin care sunt gestionate atât comportamentele, cât și rezultatele, două elemente de bază în definirea performanței.

Performanța este privită ca un comportament prin modul în care acționează instituțiile per ansamblu, precum și echipele și indivizii, în scopul îndeplinirii sarcinilor ce le revin. Managementul performanței constituie o abordare strategică și integrată, în vederea asigurării succesului pe termen lung în activitatea instituțiilor, prin îmbunătățirea performanței instituției, a echipelor și a indivizilor.

Managementul performanței aduce următoarele beneficii:

- permite o abordare structurată, direcționată spre rezultate și câștig, nu în direcția desfășurării activităților;
- implică părțile – beneficiari, angajați, structurile de conducere, alți factori interesați – în procesul de planificare și de evaluare a performanței;
- propune o manieră etică de comportament;
- facilitează îndeplinirea obiectivelor, direcționarea întregului personal spre atingerea scopurilor comune ale fiecărei instituții, adoptarea unor decizii mai bune, în termen scurt, statornicirea unei încrederi și motivări adecvate în rândul managerilor și personalului din subordine.

Etapele unui sistem de management al performanței sunt următoarele:

- stabilirea obiectivelor de atins și standardelor care stau la baza acestui demers;
- fixarea unui sistem adecvat de măsurare a performanței;
- convenirea responsabilităților;
- stabilirea unui sistem viabil de colectare a informațiilor referitoare la performanță;
- configurarea unui sistem de analiză și de comparare a datelor despre realizările efective și obiective;
- decizia asupra acțiunilor corective.

Un sistem de management al performanței este orientat către următoarele direcții:

- să ajute la o înțelegere mai bună a nevoilor beneficiarilor;
- să ajute instituțiile și angajații lor să se orienteze spre rezultat;
- să contribuie la îmbunătățirea calității serviciilor prin îmbunătățirea proceselor și practicilor;
- să creeze legături între obiectivele individuale și cele ale instituției;

- să traducă prioritățile strategice în măsuri și ținte ale performanței;

- să semnalizeze contribuția individuală la atingerea obiectivelor instituției prin implicarea părților în procesul de planificare și de evaluare a performanței;

- să identifice punctele forte și ariile care pot fi îmbunătățite;

- să faciliteze comunicările interne și externe.

”Balanced Scorecard” (BSC) este folosită ca instrument de conducere și de orientare a organizației pentru urmărirea anumitor obiective strategice. În comparație cu misiunea și viziunea instituției (care apar ca esențiale în cadrul planului strategic), BSC propune crearea unor obiective strategice, măsurabile prin indicatori de performanță, în vederea realizării acestui plan strategic; în continuare, BSC propune realizarea unor activități/inițiatives pentru punerea în aplicare a acestor obiective.

În funcție de tipul de organizație, perspectivele fundamentale sunt:

- clienții (beneficiarii);
- perspectiva financiară;
- procesele interne;
- inovarea, învățarea și dezvoltarea.

Aceste perspective pot fi adaptate specificului și nevoilor organizațiilor:

- clienți/beneficiari/parteneri – zonă de dezvoltare strategică, unde organizația trebuie să-și dezvolte și să-și îmbunătățească serviciile;

- perspectiva financiară – zonă de dezvoltare strategică referitoare la managementul financiar propriu;

- procese interne – zonă strategică referitoare la felul în care funcționează organizația din punctul de vedere al birocrăției interne și al sistemelor de management;

- inovare, învățare și dezvoltare – zonă strategică care se referă la satisfacția și păstrarea în instituție a angajaților, la sisteme de training pentru angajați, la sisteme de motivare pentru angajați.

Echilibrarea acestui plan de indicatori se face prin două metode: prin alegerea mai multor indicatori pentru fiecare obiectiv al unei perspective pentru care operează BSC; prin faptul că îndeplinirea sau neîndeplinirea unui obiectiv din cadrul unei perspective duce la îndeplinirea sau neîndeplinirea unui alt obiectiv din cadrul altei perspective, relație evidențiată prin Harta strategică a unei organizații.

BSC permite instituțiilor să-și gestioneze Planul strategic prin interconectarea obiectivelor, activităților/inițiativelor, indicatorilor și țăintelor la toate nivelurile și, în aceeași măsură, să centralizeze seturi de măsuri și ținte pentru monitorizarea progresului în arii cheie.

Motivele implementării BSC pot fi orientate către:

- formularea și rafinarea strategiei;

- comunicarea strategiei și a priorităților în organizație;

- crearea de legături între obiectivele strategice pe termen lung și buget;

- monitorizarea progresului și aplicarea de măsuri pentru îmbunătățirea performanței.

În cadrul fiecărei perspective clasice, există patru concepte importante:

- obiective strategice – reprezintă componenta principală a unei Balanced Scorecard și asigură concretizarea direcțiilor strategice, asumate de către instituție prin implementarea Planului strategic;

- indicatori – reprezintă unitatea de măsură a obiectivului strategic;

- ținte – țintele reprezintă valoarea atribuită fiecărui indicator;

- inițiatives (activități) – reprezintă modalitatea de a duce la îndeplinire obiectivul propus, printr-o sumă de acțiuni, de măsuri (eventual, chiar măsuri corective, dacă valorile indicatorilor sunt departe de valorile țintă propuse).

Utilizarea acestui instrument foarte util în țara noastră a fost realizat și în cadrul unui studiu, publicat, în mai 2011, de către ACUMEN INTEGRAT, *Oameni. Sisteme. Tehnologie*, la Cluj-Napoca, prin efortul următorilor cercetători: Adrian Brudan, Alexandra Moldovan, Sorina Mone și Nicoleta Dorina Racolța-Paina²⁰.

De asemenea, mai este de menționat un alt studiu, realizat de către specialiștii Dan Radu Turcu și Mihaela Turturea²¹.

Nu putem omite concluziile desprinse dintr-un alt articol, scris de un colectiv de specialiști, în frunte cu o persoană avizată în domeniu – Dascălu Elena Doina –, care a deținut funcția de vicepreședinte al Curții de Conturi a României²², din care vom puncta câteva elemente definitorii, utile pentru tema analizată.

Obiectivul cercetării a vizat stabilirea modalității de realizare a monitorizării performanțelor în structurile de audit public intern pentru identificarea

unor posibile soluții și pentru perfecționarea activității din domeniul la care ne referim.

Maniera de cercetare a avut la bază chestionarea auditorilor din sectorul public cu privire la modalitatea de monitorizare a performanțelor activității de audit public intern.

Chestionarul a inclus 18 întrebări, dintre care 10 s-au referit la indicatorii de monitorizare a performanței în activitatea de audit intern.

Aceste întrebări au vizat următoarele aspecte:

a) Informații generale:

- tipul entității publice (instituție publică centrală/minister, instituție publică aflată în subordinea/coordonarea/sub autoritatea unei instituții publice centrale/minister, instituție publică la nivel local, alte tipuri de organizații din sectorul public);

- numărul de angajați ai entității publice (pe diferite intervale de valori);

- mărimea compartimentului de audit intern (nr. total auditori);

- certificările internaționale deținute privind auditul intern;

- experiența în audit intern (ani);

- poziția ca auditor: execuție, management;

- vârsta.

b) Întrebări referitoare la indicatorii de monitorizare a performanței în activitatea de audit intern (aceste întrebări au fost stabilite în conformitate cu *Standardul 7 – Monitorizarea performanței, Codul controlului intern managerial al entităților publice*), astfel:

- În cadrul compartimentului de audit intern ați definit indicatori de monitorizare a performanței?

- Câți indicatori de monitorizare a performanțelor activității de audit intern ați utilizat/utilizați pentru anii: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016?

- Câte obiective specifice și câte activități asociate acestor obiective (conform Standardelor 5 și 6) ați definit/identificat în perioada menționată (pentru anii: 2012, 2013, 2014, 2015, 2016)?

- Care este periodicitatea de măsurare a acestor indicatori (zilnic, săptămânal, la două săptămâni, lunar, bilunar, trimestrial, semestrial, anual)?

- Căror persoane din organizație li se comunică nivelul acestor indicatori și frecvența comunicărilor (conducătorului organizației, comitetului de audit, șefului compartimentului de profil, comisiei de monitorizare a sistemului de control, alții – detaliat)?

- Care sunt principalii indicatori de monitorizare ai performanțelor utilizați în cadrul activității de audit intern (denumirea indicatorului, periodicitatea măsurării, modul de calcul)?

- Apreciați gradul de dificultate privind definirea indicatorilor de monitorizare a performanțelor (foarte ușor, ușor, mediu, dificil, foarte dificil);

- Indicarea măsurii în care sunteți de acord cu afirmațiile următoare privind utilitatea indicatorilor de monitorizare a performanțelor (DT – dezacord total; D – dezacord; N – neutru/nu știu; DA – de acord; FD – foarte de acord), conform Tabelului 1;

- Care sunt principalele dificultăți cu care vă confrunțați în definirea indicatorilor de monitorizare a performanțelor și în monitorizarea acestora?

- Considerați că ar fi necesar să se stabilească un set de indicatori minimali pentru compartimentele de audit intern din sectorul public (da, nu)?

Tabelul 1

Aprecieri privind utilitatea indicatorilor de monitorizare a performanțelor	DT	D	N	DA	FD
Indicatorii de monitorizare a performanțelor sunt utili pentru activitatea de audit din compartimentul în care activez					
Monitorizarea performanțelor nu este utilă în raport cu timpul alocat acesteia					
Am cel puțin un indicator de monitorizare a performanțelor pe care le monitorizez					
Indicatorii de performanță sunt întotdeauna îndepliniți					

Răspunsurile la întrebări au fost solicitate sub rezerva anonimatului. Au fost primite răspunsuri la 46 de chestionare, de la auditori din diferite compartimente de audit intern din sectorul public.

Din acest studiu, am selectat câteva dintre concluziile mai importante.

Cu privire la numărul de indicatori de monitorizare a performanței, definiți în cadrul compartimentelor de audit public intern: cei mai mulți repondenți (circa 36%) au definit între patru și opt indicatori; cca 17% au definit peste 12 indicatori; au existat și cazuri de compartimente de audit intern care au definit 20 și respectiv 38 de indicatori de monitorizare a performanței.

Cu privire la analizarea periodicității măsurării indicatorilor definiți: peste 72% dintre repondenți măsoară indicatorii definiți doar o dată pe an, iar cca 16%, trimestrial.

Cu privire la nivelul de raportare a performanțelor obținute: peste 58% dintre repondenți comunică nivelul indicatorilor obținuți în activitatea de audit intern la cel mai înalt nivel, respectiv conducătorului entității, cca 33% comunică nivelul indicatorilor atât conducătorului entității, cât și comisiei de monitorizare a sistemului de control intern managerial, iar cca 5%, doar comisiei menționate.

Referitor la indicatorii de monitorizare a performanței definiți: din chestionare au fost identificați cca 67 de indicatori privind performanța activității de audit public intern.

Dintre indicatorii utilizați frecvent, sunt menționați următorii:

- gradul de realizare a planului de audit intern;
- gradul de implementare a recomandărilor formulate;
- numărul zilelor de pregătire profesională;
- numărul recomandărilor acceptate, raportat la numărul recomandărilor formulate;
- numărul abaterilor de la codul etic;
- procentul de misiuni ad-hoc din totalul misiunilor efectuate;
- numărul recomandărilor avizate, raportat la numărul recomandărilor formulate;
- numărul rapoartelor de audit.

O serie de indicatori de monitorizare a performanței nu sunt clar definiți sau relevanța lor privind performanța activității de audit public intern poate fi considerată ca fiind redusă. Ca exemplu, sunt menționați următorii indicatori:

- dinamica riscurilor aferente activităților auditate;

• actualizarea listei activităților la schimbarea legislației;

• respectarea structurii minimale a rapoartelor de audit;

• numărul procedurilor elaborate;

• scăderea ponderii riscurilor asociate obiectivelor;

• numărul total de riscuri identificate;

• asigurarea unui cadru unitar pentru realizarea misiunilor de audit;

• numărul riscurilor la compartimentul de audit să fie cât mai mic;

• gradul de realizare a elementelor probante;

• participarea la ședințele comisiei de monitorizare a SCIM;

• plusvaloarea adăugată, prin eficiența rapoartelor de audit.

Cu privire la identificarea principalelor dificultăți pe care le întâmpină auditorii în definirea indicatorilor – prelucrarea rezultatelor chestionarului nu a indicat o dificultate majoră, dificultățile identificate au fost punctate prin câteva aspecte, precum:

• lipsa unui set de indicatori minimali pentru audit;

• deficitul de personal;

• lipsa confirmării din partea organului ierarhic superior;

• lipsa unor modele;

• lipsa unei metodologii de stabilire a indicatorilor;

• dificultățile de măsurare;

• lipsa unor strategii pe termen lung;

• fluctuația personalului;

• comunicarea deficitară;

• lipsa unor prevederi legale.

Cu privire la necesitatea stabilirii unui set de indicatori minimali de monitorizare a performanței activității, pentru compartimentele de audit intern din sectorul public: peste 69% dintre repondenți au relevat utilitatea unui astfel de set de indicatori de monitorizare a performanței activității de audit public intern.

Referitor la gradul de dificultate privind definirea indicatorilor de performanță: peste 72% dintre repondenți au menționat un nivel mediu, nivel care poate indica o anumită indecizie în acest caz; în detaliu, răspunsurile s-au polarizat astfel: foarte ușor – 5,56%; ușor – 11,11%; mediu – 72,22%; dificil – 11,11 și foarte dificil – 0%.

Având în vedere aspectele rezultate, pentru îmbunătățirea monitorizării performanțelor activității de audit public intern în sectorul public, autorii studiului consideră de interes promovarea următoarelor direcții de acțiune:

- elaborarea unui ghid privind monitorizarea performanțelor în activitatea de audit public intern din România de către o echipă de specialiști cu experiență în acest domeniu, care să asigure perfecționarea stabilirii indicatorilor de monitorizare a performanței în sectorul public;

- stabilirea unui set minimal de indicatori privind monitorizarea performanțelor în activitatea de audit public intern din România care să asigure comparabilitatea rezultatelor obținute de diferite compartimente de audit public intern și să permită îmbunătățirea în acest domeniu;

- organizarea unor ateliere de lucru cu auditorii (în cadrul activităților de pregătire profesională) pentru perfecționarea competențelor în stabilirea indicatorilor de monitorizare a performanței activității de audit intern.

Unele considerații privind evaluarea performanțelor entităților din Ministerul Apărării Naționale, cu ajutorul auditului public intern

Pentru o structură, precum Ministerul Apărării Naționale, **obiectivele generale și specifice** ale acesteia sunt de o importanță covârșitoare pentru cunoașterea și evaluarea performanțelor entităților care compun acest minister.

Obiectivele generale concură la îndeplinirea misiunii ministerului și sunt stipulate în legea de organizare și de funcționare a acestuia sau în actele normative și în documentele de planificare specifice.

Obiectivele specifice reprezintă țintele derivate din obiectivele generale, la care am făcut referire mai sus, și concură la atingerea obiectivului general corespunzător.

Acestea se particularizează de către fiecare comandant sau șef de structură militară, în consonanță cu activitatea și cu atribuțiile proprii fiecărei structuri, și se încorporează în planul cu activitățile principale ale acestora sau în alte documente de planificare corespunzătoare.

Ipotezele sau premisele sunt construcții logice între variabile, fundamentate pe informații complete din punct de vedere cantitativ și calitativ, care evidențiază schimbările posibile din mediul

intern sau extern al componentelor ministerului de resort.

Obiectivele sunt configurate de o asemenea manieră, pentru ca acestea să răspundă pachetului de cerințe de tip SMART, la care am mai făcut referire anterior.

Obiectivele generale și specifice se impun să fie fixate de o asemenea manieră încât finalizarea lor să poată fi urmărită și verificată cu ajutorul unor indicatori măsurabili de performanță.

Măsurarea performanței este orientată fie către rezultatele activităților desfășurate și finalizate (*out-put*), fie către impactul programului (*out-come*) pe termen lung.

Tipurile de indicatori care măsoară performanța se caracterizează prin următorii parametri:

- *cantitatea* – este un indicator referitor la ceea ce activitatea sau programul va produce efectiv;

- *calitatea* – comensurează calitatea rezultatelor produse în structurile militare;

- *durata* – acest parametru depinde de natura rezultatului, fiind foarte util atunci când factorul timp este un parametru foarte important în cadrul desfășurării activității sau programului;

- *eficiența* – reprezintă o măsură a contribuțiilor, cum ar fi costul pe unitate de rezultat;

- *eficacitatea* – constituie un indicator al măsurii atingerii obiectivelor de către un program.

În procesul selecției indicatorilor de performanță trebuie să se țină seama de următoarele aspecte:

- *corelația indicatori* – obiectivele stabilite să fie cât mai evidente;

- *precizarea valorilor de referință* din rândul celor mai actuale valori istorice ale unui indicator;

- se impun precizate activitățile cu caracter regulat, pentru colectarea informațiilor despre indicatorii relevanți;

- *stabilirea valorilor-țintă* pentru fiecare trimestru al anului financiar curent²³.

La introducerea și dezvoltarea sistemelor de natura controlului intern managerial în cadrul entităților Ministerului Apărării Naționale, trebuie respectate următoarele principii:

- principiul legalității;
- principiul adaptabilității;
- principiul integralității;
- principiul uniformității;
- principiul finalității;
- principiul eficienței;
- principiul eficacității;
- principiul economicității²⁴.

În scopul monitorizării, coordonării și îndrumării de natură metodică a implementării și perfecționării sistemului de natura controlului intern managerial, în Ministerul Apărării Naționale se alcătuieste și funcționează, în funcție de palierele ierarhice, următoarele comisii:

- la nivelul Ministerului Apărării Naționale – Comisia de monitorizare a ministerului;

- la nivelul componentelor organizatorice din minister, ai căror comandanți sau șefi îndeplinesc funcția de ordonatori de credite – comisii de monitorizare;

- la structurile din minister ai căror comandanți sau șefi nu dețin calitatea de ordonatori de credite – un responsabil cu monitorizarea implementării standardelor de control intern managerial²⁵.

Comisia de monitorizare a Ministerului Apărării Naționale are următoarea componență: președinte – locțiitorul secretarului general al Ministerului Apărării Naționale sau secretarul general adjunct al acestui minister; membri – directorul Statului Major al Apărării și locțiitorii departamentelor și direcțiilor din minister.

Auditul public intern are un rol extrem de important pe linia evaluării de o manieră independentă și obiectivă a sistemului de factura controlului intern managerial al componentelor Ministerului Apărării Naționale.

În scopul fundamentării Raportului referitor la sistemul de control intern managerial la finele fiecărui an, conform Anexei nr. 4.3, din instrucțiunea ce face parte componentă din Ordinul secretarului general al Guvernului, nr. 600/2018²⁶, la nivelul ministerului se fixează următoarele responsabilități:

- entitățile auditate de către structurile specifice (de audit intern sau extern) în domeniul controlului intern managerial transmit Secretariatului general, în termen de 30 de zile de la încheierea misiunii, principalele recomandări și măsuri dispuse în vederea implementării acestora;

- Direcția de audit intern transmite, la rândul său, Secretariatului general o sinteză a principalelor constatări în domeniul controlului intern managerial și elementele considerate relevante în programul și în activitatea structurii de audit, până la data de 25 ianuarie a anului următor, pentru anul precedent²⁷.

Dintre cele prezentate din acest act normativ, putem desprinde câteva concluzii legate de acest

tip de control în armată:

- fixează cu claritate structurile organizatorice menite să monitorizeze controlul intern managerial în armată;

- stabilește riguros obiectivele generale și specifice ale acestui tip de control, potrivit cerințelor de tip SMART;

- precizează indicatorii de măsurare a performanțelor entităților supuse controlului intern și de ce aspecte particulare trebuie să țină seama aceștia;

- stipulează principiile care trebuie respectate în procesul de implementare și dezvoltare a acestei activități în toate structurile armatei.

Pentru evaluarea sistemului de natura controlului intern managerial, în scopul creșterii performanțelor entităților din Ministerul Apărării Naționale, consider că activitatea de audit public intern trebuie să ia în considerare, la modul foarte serios, cel puțin următoarele aspecte definitorii:

- demararea oricărei misiuni de această natură, pornind de la cerințele standardelor referitoare la acest tip de control și de la cele ale standardelor internaționale de audit intern;

- asigurarea resurselor necesare (umane, financiare, de timp etc.) pentru fiecare echipă de audit care descinde în misiuni de audit public intern, care se vor derula în entități ale Ministerului Apărării Naționale, pentru finalizarea completă și cu efecte favorabile viitoare pentru cei auditați;

- stabilirea judicioasă a fiecărei misiuni de audit intern la entitățile care vor fi auditate în minister, după o evaluare foarte riguroasă a riscurilor care pot apărea, ca urmare a unor neajunsuri în activitatea de control intern/managerial;

- stabilirea cu foarte mult realism și înțelepciune a recomandărilor, în urma finalizării fiecărei misiuni de audit și, apoi, urmărirea cu tenacitate a implementării recomandărilor convenite între părți (echipa de audit și entitatea auditată);

- evaluarea periodică a performanțelor echipelor de audit public intern din Direcția de audit intern și din structurile din teritoriu ale acesteia din cadrul Ministerului Apărării Naționale, prin prisma rezultatelor concrete, obținute ulterior de entitățile auditate, folosind în acest scop inclusiv valențele formidabile ale ”Balanced Scorecard”, la care am făcut unele referiri în articol.

Concluzii

Evaluarea performanțelor auditului public intern este nemijlocit legată de controlul intern managerial cu tot ansamblul de elemente care îl definesc, începând cu noțiunea de acest profil, continuând cu instrumentarul de control intern managerial, conținutul Standardului 7 de control intern/managerial, acte normative care se referă la controlul intern/managerial și încheind cu întrebările și provocările la care trebuie să răspundă conducătorii entităților publice.

Pentru a înțelege aspectele definitorii privind misiunea de evaluare a activității referitoare la auditul public intern, a trebuit să încercăm să clarificăm câteva aspecte de importanță covârșitoare pentru tematica articolului, cum ar fi: evaluările interne și externe ale calității și performanței auditului public intern; ce presupune finalizarea misiunilor de evaluare a activității focalizate pe auditul public intern; posibilitățile de utilizare a metodei „Scor echilibrat” (în limba engleză, „Balanced Scorecard” – BSC), ca instrument de evaluare a performanțelor auditului public intern.

Evaluarea performanțelor entităților din Ministerul Apărării Naționale cu ajutorul auditului public intern este o activitate extrem de importantă și firească și nu se poate realiza fără cunoașterea și operaționalizarea și a următoarelor aspecte definitorii: luarea în considerare cu toată atenția și responsabilitatea a obiectivelor generale și specifice ale acestei structuri guvernamentale și a componentelor care intră în alcătuirea sa; revederea și adecvarea tipurilor de indicatori de performanță pentru entitățile publice din armată; sporirea rolului auditului public intern, pe linia evaluării, în mod independent și obiectiv, a sistemului de control intern managerial al structurilor din armată și revederea constructivă a elementelor pe care trebuie să le ia în considerare acest audit, inclusiv folosirea, ca instrument de cercetare, în acest domeniu, a metodei „Scor echilibrat”, pentru sporirea semnificativă a valorii adăugate pe care auditul intern o poate aduce în activitatea entităților din armată.

NOTE:

1 Se referă la controlul intern/managerial și la controlul financiar preventiv și a fost publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 799, din 12 noiembrie 2003.

2 *** *Ordonanța Guvernului nr. 119/1999, Art. 2.*

3 *Ibidem.*

4 *** *Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice republicată cu modificările și completările ulterioare, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 597, din 13 august 2002.*

5 *** *Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 618, din 18 iulie 2006.*

6 Se referă la stabilirea unor măsuri de reorganizare la nivelul administrației publice centrale și la modificarea și completarea unor acte normative, Ordonanța de Urgență nr. 86/2014, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 920, din 17 decembrie 2014.

7 Pentru aprobarea normelor privind organizarea și dezvoltarea carierei funcționarilor publici, Hotărârea Guvernului nr. 611/2008, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 530, din 14 iulie 2008.

8 Pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 544/2001 privind liberul acces la informațiile de interes public, aprobate prin HG nr. 123/2002, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 516, din 8 iulie 2016.

9 Privind controlul intern/managerial și controlul financiar preventiv, Ordonanța Guvernului nr. 119/1999, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 430, din 31 august 1999.

10 Pentru aprobarea Instrucțiunilor privind conținutul, forma de prezentare și structura programelor, elaborate de ordonatorii principali de credite, în scopul finanțării unor acțiuni sau ansamblu de acțiuni, publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1100, din 25 noiembrie 2004.

11 *** *Hotărârea Guvernului nr. 1086, din 11 decembrie 2013, Ordinul ministrului finanțelor publice, nr. 1159/2004, pentru aprobarea „Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern”, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 17, din 10 ianuarie 2014, Cap. V, Misiunea de evaluare a activității de audit public intern.*

12 *** *Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern aprobate prin HG nr.1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 17, din 10 ianuarie 2014, pct. 2.3.6.2.1.*

13 *Ibidem, pct. 2.3.6.2.2.*

14 *** *Auditul intern, Ediția a doua, Editura Economică, București, 2009.*

15 *** *Auditul intern al societăților comerciale, Editura RISOPRINT, Cluj-Napoca, 2009.*

16 Pentru aprobarea „Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern”, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 17, din 10 ianuarie 2014.

17 Robert S. Kaplan, *Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard*, Working Paper 10-074, Harvard Business School, 2010, p. 2.

18 Alexandru Coracioni, „«Balanced scorecard» și auditul financiar”, revista *Practica de audit*, Anul 2, nr. 3/2013, pp. 20-24.

19 Proiectul *Manualul BSC “Dezvoltarea și implementarea instrumentului de evaluare a performanțelor la nivelul aparatului central al Ministerului Finanțelor Publice:*

Balanced Scorecard – Tabloul de Bord” cod SMIS 10579, cofinanțat din Fondul Social European, prin PO DCA 2007-2013.

20 *Proiectul Balanced Scorecard în România 2010.*

21 „*Studiu privind raportarea performanței prin sistemul de indicatori: perspectiva financiară a Balanced Scorecard*”, revista *Audit financiar*, Anul XI, 8/2013, pp. 44-51.

22 Elena Doina Dascălu, Nicu Marcu, Ioan Hurjui, „*Managementul și monitorizarea performanței în auditul intern pentru sectorul public din România*”, revista *Amfiteatrul economic*, vol. 18, nr. 43, august 2016, pp. 460-475.

23 *** *Ordinul ministrului apărării naționale nr. M. 75, din 12 iulie 2012, pentru aprobarea Normelor metodologice privind sistemul de control intern/managerial în Ministerul Apărării Naționale*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 531, din 31 iulie 2012.

24 *** *Ordinul ministrului apărării naționale nr. M.100, din 13 mai 2019, pentru aprobarea Normelor metodologice privind sistemul de control intern managerial în Ministerul Apărării Naționale*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 456, din 6 iunie 2019, Art. 4.

25 *** *Ordinul nr. M.100, din 13 mai 2019, al ministrului apărării naționale pentru aprobarea Normelor metodologice privind sistemul de control intern managerial în Ministerul Apărării Naționale*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 456, din 6 iunie 2019, Art. 5.

26 *** *Instrucțiunile referitoare la întocmirea, aprobarea și prezentarea raportului asupra sistemului de control intern managerial din Codul controlului intern managerial al entităților publice*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 387, din 7 mai 2018.

27 *** *Ordinul ministrului apărării naționale nr. M.100, din 13 mai 2019, pentru aprobarea Normelor metodologice privind sistemul de control intern managerial în Ministerul Apărării Naționale*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 456, din 6 iunie 2019, Art. 56.

BIBLIOGRAFIE

*** *Legea nr. 174/2015 pentru aprobarea Ordonanței de urgență a Guvernului nr. 86/2014 privind stabilirea unor măsuri de reorganizare la nivelul administrației publice centrale și pentru modificarea și completarea unor acte normative*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 475, din 30 iunie 2015.

*** *Legea nr. 273/2006 privind finanțele publice locale*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 618, din 18 iulie 2006.

*** *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 953, din 24.12.2002.

*** *Legea nr. 500/2002 privind finanțele publice*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 597, din 13 august 2002.

*** *Legea nr. 544/2001 privind liberul acces la informațiile de interes public*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 663, din 23 octombrie 2001.

*** *Hotărârea Guvernului nr. 478/2016 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 544/2001, privind liberul acces la informațiile de interes public, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 123/2002*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 516, din 8 iulie 2016.

*** *Hotărârea Guvernului nr. 1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 17, din 10 ianuarie 2014.

*** *Hotărârea Guvernului nr. 611/2008 pentru aprobarea normelor privind organizarea și dezvoltarea carierei funcționarilor publici, cu modificările și completările ulterioare*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 530, din 14 iulie 2008.

*** *Ordonanța Guvernului nr. 119/1999 privind controlul intern/managerial și controlul financiar preventiv, republicată cu modificările și completările ulterioare*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 799, din 12 noiembrie 2003.

*** *Ordonanța de Urgență a Guvernului nr. 86/2014 privind stabilirea unor măsuri de reorganizare la nivelul administrației publice centrale și pentru modificarea și completarea unor acte normative, aprobată cu modificări și completări prin Legea nr. 174/2015, cu modificările ulterioare*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 920, din 17 decembrie 2014.

*** *Ordinul Secretariatului General al Guvernului nr. 600/2018 privind aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților publice*, publicat în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 387, din 7 mai 2018.

*** *Ordinul Secretariatului General al Guvernului nr. 200/2016 pentru modificarea și completarea Codului controlului intern/managerial al entităților publice aprobat prin Ordinul Secretariatului General al Guvernului nr. 400/2015*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 275, din 12 aprilie 2016.

*** *Ordinul Secretariatului General al Guvernului nr. 400/2015 pentru aprobarea Codului controlului intern managerial al entităților*

publice, cu modificările și completările ulterioare, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 444, din 22 iunie 2015.

*** *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.159/2004 pentru aprobarea Instrucțiunilor privind conținutul, forma de prezentare și structura programelor elaborate de ordonatorii principali de credite în scopul finanțării unor acțiuni sau ansamblu de acțiuni*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 1100, din 25 noiembrie 2004.

*** *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 38, din 15 ianuarie 2003, pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 167, din 17.03.2003.

*** *Ordinul ministrului apărării naționale nr. M.100, din 13 mai 2019, pentru aprobarea Normelor metodologice privind sistemul de control intern managerial în Ministerul Apărării Naționale*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 456, din 6 iunie 2019.

*** *Ordinul ministrului apărării naționale nr. M.75, din 12 iulie 2012, pentru aprobarea Normelor metodologice privind sistemul de control intern/managerial în Ministerul Apărării Naționale*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 531, din 31 iulie 2012.

Boța-Avram Cristina, *Auditul intern al societăților comerciale*, Editura RISOPRINT, Cluj-Napoca, 2009.

Coracioni Alexandru, ”«Balanced scorecard» și auditul financiar”, revista *Practica de audit*, Anul 2, nr. 3/2013.

Dascălu Elena Doina, Marcu Nicu, Hurjui Ioan, „Managementul și monitorizarea performanței în auditul intern pentru sectorul public din România”, *Amfiteatrul Economic*, vol. 18, nr. 43, august 2016.

Ghiță Marcel, *Auditul intern*, Ediția a doua, Editura Economică, București, 2009.

Kaplan Robert S., ”Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard”, *Working Paper 10-074*, Harvard Business School, 2010.

Turcu Dan Radu, Turturea Mihaela, „Studiu privind raportarea performanței prin sistemul de indicatori: perspectiva financiară a Balanced Scorecard”, revista *Audit financiar*, Anul XI, 8/2013.

Manualul BSC, *Dezvoltarea și implementarea instrumentului de evaluare a performanțelor la nivelul aparatului central al Ministerului Finanțelor Publice: Balanced Scorecard – Tabloul de Bord*, cod SMIS 10579, Proiect cofinanțat din Fondul Social European prin PO DCA 2007-2013.