

## Prefață

Auditul este o tehnică de investigare a funcționalității și conformității unui proces, proiect sau firmă, relativ nouă în inventarul de metode și tehnici aflate la dispoziția specialiștilor – auditori din țara noastră. Este o manieră de cercetare postfactum care, pornind de la obiective prestabilite, pe baza unui sistem de criterii referențiale, permite auditorului să emită o opinie independentă și calificată, eventual să formuleze și unele recomandări privind funcționalitatea și/sau conformitatea proceselor studiate. Caracteristicile sale definitorii sunt: coerența și omogenitatea acțiunilor întreprinse, repetitivitatea, normalizarea metodelor de lucru și independența auditorului.

Specialiștii în domeniu afirmă în mod constant că auditul este un demers specific ce nu trebuie confundat cu alte tehnici de investigare a situațiilor organizațiilor și a structurilor economico–sociale, cum ar fi: controlul, expertiza, inspecția, studiile, medierea etc. Într-adevăr, auditul este o manieră particulară de cunoaștere pragmatică a realității punctuale interne a entității auditate, bazată pe procedee de studiu ex-post comune, dar și pe unele proceduri specifice, începând cu observarea directă a actelor și faptelor, calcule statistice, diagrame, teste de conformitate, chestionarea scrisă sau orală etc.

În România auditul intern a apărut relativ târziu și este de cele mai multe ori asociat cu conceptul de control intern. Această situație este explicabilă, în domeniul public, deoarece odată cu apariția Legii 672/2002 privind auditul public intern, entitățile publice obligate prin lege la organizarea structurilor de audit intern au „convertit” în auditori pe angajații care până la acea dată au lucrat în entitate, astfel încât în conștiința publică nu s-a produs o înțelegere clară și concretă a ceea ce înseamnă în mod concret activitatea de audit intern.

Ulterior, reglementările în domeniu au fost mai explicite, delimitând cele două noțiuni, în sensul că auditul intern este organizat sub forma unui compartiment în cadrul entității (birou, serviciu, direcție etc.) în subordinea directă a ordonatorului de credite sau managerului general, pe când controlul intern se referă la toate activitățile de control exercitate în cadrul entității care se află în coordonarea managementului general și este realizat de managementul de linie (șefii de servicii, de birou etc.) și întregul personal al organizației.

Practic, între cele două activități există o relație de intercondiționalitate. Astfel, pe de o parte, auditul intern evaluează controlul intern cu privire la funcționalitatea acestuia, în relațiile cu managementul general, iar pe de altă parte, prin recomandările și concluziile pe care le furnizează în rapoartele pe care le elaborează, auditul intern oferă o asigurare privind funcționalitatea controlului intern.

Auditul intern are un *triplu rol* în viața unei entități:

- *consiliază managementul*: auditorii interni au rolul de a consilia, asista, recomanda, furniza suport decizional managerilor de pe toate nivelele ierarhice; aceștia nu iau decizii, decizia aparține celor consiliați sau celor care au primit recomandările, auditul intern fiind doar mijlocul prin care managerii sunt asigurați de buna funcționare și eficacitatea controlului intern care intră în responsabilitatea lor;

- *ajută salariații*: rolul auditorilor interni nu este de a stabili vinovații și a sancționa ci de a identifica punctele slabe ale sistemului de control intern precum și riscurile asociate pe care trebuie să le comunice managerilor implicați în activitățile auditate; auditorii interni nu vor menționa niciodată în rapoartele de audit intern persoane vinovate ci doar vor puncta neajunsurile și riscurile identificate; deciziile de corecție a abaterilor respectiv de înlăturare a riscurilor revin managerilor.

- *independența și obiectivitatea auditorului intern*: independența permite auditorului să judece în mod imparțial și fără prejudecăți ceea ce este esențială pentru buna desfășurare a activității de audit. În acest sens, este importantă poziția compartimentului de audit în cadrul entității (distinct în subordinea directă a conducătorului entității). Obiectivitatea este asigurată atunci când auditorii interni au o atitudine imparțială și lipsită de prejudecăți și evită conflictele de interese.

Profesia de auditor intern se bazează pe un cadru de referință flexibil, recunoscut în întreaga lume, care se adaptează la particularitățile legislative și de reglementare ale fiecărei țări, cu respectarea regulilor specifice ce guvernează diferite sectoare de activitate și cultura organizației respective.

Lucrarea de față se adresează în primul rând studenților reprezentând un îndrumar pentru implementarea și eficientizarea funcției auditului intern în viața entităților publice dar și private, oferindu-le acestora o bază pentru înțelegerea importanței auditului intern în procesul decizional.

Autoarea

# Capitolul I

## Cadrul profesional privind activitatea de audit intern în România

### 1.1. Apariția și evoluția auditului intern

Cuvântul „audit” își are originea în latinescul *audito*, *audire*, *auditivi*, *auditum* care are semnificația a asculta, cu toate că despre audit se vorbește de pe vremea asirienilor, egiptenilor, din timpul domniei lui Carol cel Mare sau al lui Eduard I al Angliei.

Termenul de audit conform accepțiunii prezente a apărut undeva în perioada crizei din 1929 din Statele Unite ale Americii, când organizațiile afectate de recesiunea economică trebuiau să plătească sume importante auditorilor externi în vederea certificării conturilor entităților cotate la bursă. Aceștia erau organizați în Cabinete de Audit Extern, organisme independente, care aveau misiunea de a verifica conturile și bilanțurile contabile în vederea certificării situațiilor financiare. Pentru a-și îndeplini atribuțiile aceste cabinete efectuau o serie de lucrări pregătitoare de specialitate, precum: inventarierea patrimoniului, inspecția conturilor, verificarea soldurilor, diferite sondaje etc.

În vederea diminuării cheltuielilor cu serviciile oferite de Cabinetele de Audit Extern, marile întreprinderi americane, au început să-si înființeze propriile Cabinete de Audit Intern care aveau menirea să preia o parte din lucrările pregătitoare, cerificarea situațiilor financiare fiind făcută în continuare de auditori externi. În cadrul Cabinetelor de Audit Extern lucrau auditori numiți auditori externi iar în Cabinetele de Audit Intern, auditori interni, făcându-se astfel distincția între cele două categorii de auditori. Astfel, activitatea auditorilor externi nu mai începea de la zero ci pornea de la rapoartele elaborate de auditorii interni la care adăugau constatările rezultate în urma aplicării procedurilor specifice și apoi efectuau certificarea conturilor organizației auditate.

După trecerea crizei economice, auditorii au fost utilizați în continuare datorită cunoștințelor dobândite și tehnicilor și instrumentelor specifice domeniului financiar-contabil. În timp, ei au lărgit mereu domeniul de aplicare al auditului și i-au modificat obiectivele, ajungându-se la ideea necesității existenței unei funcții de audit intern în interiorul organizației.

„Rolul și necesitatea auditorilor interni a crescut continuu și a fost unanim acceptat, motiv pentru care aceștia au simțit nevoia de a se organiza și de a-și standardiza activitățile practice”<sup>1</sup>.

Astfel în 1941, s-a creat în Orlando, Florida, SUA, Institutul Auditorilor Interni – I.I.A.<sup>2</sup>, care a fost recunoscut internațional. Ulterior a aderat Marea Britanie, iar în 1951 Suedia, Norvegia, Danemarca și alte state. În prezent, la acest institut s-au afiliat peste 100 de institute naționale ale auditorilor interni și membrii din peste 120 țări, în urma obținerii calității de

---

<sup>1</sup> Marcel Ghiță și colectivul – Guvernanța corporativă și auditul intern, Ed. TEHNICA-INFO, 2009, pp 207

<sup>2</sup> The Institute of Internal Auditors – I.I.A.

C.I.A. – Auditor Intern Certificat, acordată de I.I.A., pe baza unor examene profesionale.

În România, în perioada economiei planificate, entitățile erau obișnuite cu un sistem în care Curtea de Conturi a României, Ministerul Finanțelor Publice și alte organisme de control extern veneau sistematic pentru realizarea unor controale de fond privind propria activitate. Auditul intern a apărut relativ târziu și a fost asociat cu conceptul de control intern, asta pentru că o dată cu apariția legii 672/2002<sup>3</sup> privind auditul public intern, instituțiile publice erau obligate să organizeze structuri de audit intern, structuri în componența cărora au fost transferați angajați din structurile de control.

Managerii trebuie să înțeleagă responsabilitatea pe care o au de a-și organiza propriul sistem de control intern, în cadrul entităților pe care le conduc și, de asemenea, faptul că responsabilitatea le-a fost transferată în totalitate și de aceea trebuie să se implice în organizarea cât mai eficientă a activităților.

Auditul intern ca profesie a evoluat și s-a redefinit de-a lungul timpului pentru a se adapta la modificările contextuale și pentru a răspunde cerințelor noi ale entităților.

Dacă la început auditul intern s-a concentrat pe probleme de natură financiar-contabilă în prezent obiectivele auditului s-au deplasat spre identificarea principalelor riscuri ale entităților și evaluarea sistemului de control intern.

Activitatea de audit intern se desfășoară pe baza unui cadru de referință recunoscut la nivel global, care este adaptat permanent la modificările contextuale și la particularitățile legislative ale fiecărei țări, pe baza regulilor specifice fiecărui domeniu de activitate și având în vedere particularitățile culturii organizaționale ale entității auditate.

Cadrul de referință sau setul de standarde profesionale la care se raportează practic auditului intern în fiecare țară cuprinde<sup>4</sup>:

a) *conceptul de audit intern*, în care sunt precizate o serie de elemente indisponibile printre care:

- auditul intern efectuează misiuni de asigurare și misiuni de consiliere;
- domeniile sale de responsabilitate sunt riscul, controlul intern și administrarea entității;
- finalitatea auditului intern este aceea de a adăuga valoare organizațiilor;

b) *codul deontologic*, care furnizează auditorilor interni principiile și valorile ce le permit să-și orienteze practica profesională în funcție de contextul specific;

c) *standardele profesionale pentru practica auditului intern*, care ghidează auditorii în vederea îndeplinirii misiunilor și în gestionarea activităților specifice;

d) *standardele de implementare practică* care comentează și explică standardele și recomandă cele mai bune practici;

e) *sprijinul pentru dezvoltarea profesională*, constituit în principal din lucrări și articole de doctrină, din documente ale colocviilor, conferințelor și seminariilor.

## 1.2. Conceptul de audit intern

Auditul intern ca profesie a evoluat și s-a redefinit de-a lungul timpului pentru a se adapta la modificările contextuale și pentru a răspunde cerințelor noi ale entităților. Dacă la început auditul intern s-a concentrat pe probleme de natură financiar-contabilă în

---

<sup>3</sup>M.O. nr. 856 din 05.12.2011

<sup>4</sup>Norme profesionale ale auditului intern, publicate de IIA din SUA și comentate de IFACI din Franța, București, 2002

prezent obiectivele auditului sunt canalizate pe identificarea principalelor riscuri ale entităților și evaluarea sistemului de control intern managerial.

Funcția de audit intern a cunoscut transformări succesive până la stabilizarea definirii conceptului.

În anul 1999 IIA din SUA a emis o definiție a auditului intern la care s-a ajuns în urma unui amplu studiu efectuat cu ajutorul unui studiu efectuat cu 800 de studenți, coordonat de auditori din universitățile australiene: „*Auditul intern este o activitate independentă și obiectivă, care dă unei organizații o asigurare în ceea ce privește gradul de control deținut asupra operațiunilor, și contribuie la adăugarea unui plus de valoare.*

*Auditul intern ajută această organizație să își atingă obiectivele, evaluând, printr-o abordare sistemică și metodică, procesele sale, de management al riscurilor, de control și de conducere a întreprinderii, și făcând propuneri pentru a le consolida eficacitatea”.*

În noul Cadru Internațional de Practici Profesionale (IPPF – Internațional Professional Practices Framework) adoptat în anul 2007 de către IIA, auditul intern este definit astfel: „*o activitate independentă de asigurare obiectivă și de consiliere, destinată să adauge valoare și să antreneze îmbunătățirea activităților organizației. Ajută organizația în îndeplinirea obiectivelor sale printr-o abordare sistemică și disciplinată în cadrul evaluării și îmbunătățirii eficacității proceselor de management al riscurilor, control și guvernare”.*

În legea nr. 672/2002 privind auditul public intern din România, republicată, „*auditul public intern este definit ca fiind activitatea funcțional independentă, și obiectivă, de asigurare și consiliere, concepută să adauge valoare și să îmbunătățească activitățile entității publice; ajută entitatea publică să își îndeplinească obiectivele, printr-o abordare sistemică și metodică, evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea managementului riscului, controlului și proceselor de guvernanță”.*

Normele de audit intern elaborate de CAFR precizează că: „*auditul intern este o activitate independentă și obiectivă care dă unei entități o asigurare în ceea ce privește gradul de control asupra operațiunilor, o îndrumă pentru a-i îmbunătăți operațiunile, și contribuie la adăugarea unui plus de valoare. Auditul intern ajută această organizație să își atingă obiectivele evaluând, printr-o abordare sistemică și metodică, procesele sale de management al riscurilor, de control, și de guvernare a organizației, și făcând propuneri pentru a le consolida eficacitatea”.*

Se poate observa că aceste definiții nu diferă semnificativ, în sensul că nu există deosebiri de fond ci mai degrabă mici diferențe referitoare la plasarea termenilor în cuprinsul acestora. Din toate enunțurile reies următoarele idei:

- auditul intern este o activitate independentă (raportarea trebuie făcută către un nivel ierarhic care să îi permită îndeplinirea responsabilităților) și obiectivă (auditorul intern trebuie să aibă o atitudine imparțială și neinfluențată, trebuie să evite conflictele de interese);

- este o activitate de asigurare (asigurări date managementului privind funcționarea proceselor/activităților) și de consiliere (consultanță în vederea identificării obstacolelor care împiedică buna desfășurare a proceselor, stabilirea cauzelor, determinarea consecințelor și prezentarea soluțiilor pentru diminuarea acestora; facilitarea înțelegerii anumitor informații);

- este o activitate în urma căreia se obține un plus de valoare pentru entitatea în care se exercită (o îmbunătățirea activității);

- auditul intern abordează în mod sistematic și metodic procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare a întreprinderii.

Din cele prezentate rezultă *triplul rol* pe care îl îndeplinește auditul intern în viața unei entități:

- *consiliază managementul*: auditorii interni au rolul de a consilia, asista, recomanda, furniza suport decizional managerilor de pe toate nivelele ierarhice; aceștia nu iau decizii, decizia aparține celor consiliați sau celor care au primit recomandările, auditul intern fiind doar mijlocul prin care managerii sunt asigurați de buna funcționare și eficacitatea controlului intern care intră în responsabilitatea lor;

- *ajută salariații*: rolul auditorilor interni nu este de a stabili vinovații și a sancționa ci de a identifica punctele slabe ale sistemului de control intern precum și riscurile asociate pe care trebuie să le comunice managerilor implicați în activitățile auditate; auditorii interni nu vor menționa niciodată în rapoartele de audit intern persoane vinovate ci doar vor puncta neajunsurile și riscurile identificate; deciziile de corecție a abaterilor respectiv de înlăturare a riscurilor revin managerilor.

- *independența și obiectivitatea auditorului intern*: independența permite auditorului să judece în mod imparțial și fără prejudecăți ceea ce este esențial pentru buna desfășurare a activității de audit. În acest sens, este importantă poziția compartimentului de audit în cadrul entității (distinct în subordinea directă a conducătorului entității). Obiectivitatea este asigurată atunci când auditorii interni au o atitudine imparțială și lipsită de prejudecăți și evită conflictele de interese.

Profesia de auditor intern se bazează pe un cadru de referință flexibil, recunoscut în întreaga lume, care se adaptează la particularitățile legislative și de reglementare ale fiecărei țări, cu respectarea regulilor specifice ce guvernează diferite sectoare de activitate și cultura organizației respective.

### 1.3. Caracteristicile auditului intern

Organizarea activității de audit intern impune luarea în considerație a următoarelor caracteristici:

- universalitate;
- independență;
- periodicitate;

a) *universalitate*: trebuie înțeleasă în raport cu aria de aplicabilitate, scopul, rolul și profesionismul persoanelor implicate în realizarea acestei activități.

Acolo unde există control intern există și audit intern deoarece obiectul de activitate al auditului intern este controlul intern. Practic auditul intern ameliorează controlul intern, iar controlul intern este universal, atunci putem afirma că și auditul intern este universal.

Funcția de audit intern poate fi considerată o funcție de asistență managerială prin care auditorii interni ajută managerii, de la orice nivel, să stăpânească mai bine celelalte funcții și toate activitățile. Datorită faptului că managerii există în toate domeniile de activitate, există nevoia de a fi asistați în diferite probleme specifice acestora. Drept urmare, serviciul de audit intern trebuie să aibă posibilitatea de a audita toate activitățile unei organizații, motiv pentru care trebuie să aibă profesioniști din toate culturile și din toate specializările.

b) *independență*: auditorul intern trebuie să aibă o gândire neîncorsetată, fără idei

preconcepute.

Auditul intern este o activitate independentă, de asigurare a îndeplinirii obiectivelor și de consultanță, concepută în scopul de a adăuga valoare și de a îmbunătăți activitatea unei organizații.

Auditul intern ajută organizația să își îndeplinească obiectivele sale, prin aducerea unei abordări sistematice, disciplinate, în evaluarea și îmbunătățirea eficacității managementului riscului, controlului intern și procesului de conducere.

Din practică rezultă că auditul intern are trei principale preocupări:

- raportează managementului la cel mai înalt nivel în vederea luării celor mai bune decizii;

- evaluează și supervizează sistemul de control intern și managementul riscurilor;

- oferă consiliere pentru îmbunătățirea managementului, pe baza analizei riscurilor asociate activităților auditabile.

c) *periodicitatea*: auditul intern este o funcție permanentă în cadrul entității dar este și o funcție periodică pentru cei auditați. Frecvența auditurilor va fi determinată de activitatea de evaluare a riscurilor.

## 1.4. Obiectivele și sfera auditului intern

*Obiectivele activității de audit public intern* vizează evaluarea și îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor, de control și de guvernare, precum și nivelurile de calitate atinse în îndeplinirea responsabilităților, cu scopul<sup>5</sup>:

- de a oferi o asigurare rezonabilă (nu absolută) că acestea funcționează cum s-a prevăzut și că permit realizarea obiectivelor și scopurilor propuse;

- de a formula recomandări (nu sancțiuni) pentru îmbunătățirea funcționării activităților entității publice în ceea ce privește eficiența și eficacitatea.

Se poate observa că aceste obiective vizează evaluarea și îmbunătățirea a trei componente de bază:

- managementul riscurilor;

- control;

- guvernare.

Evaluarea managementului riscurilor: auditul intern evaluează existența proceselor adecvate, suficiente și eficiente din domeniul managementului riscurilor. Auditorul intern, sprijină astfel, managerul entității în identificarea și evaluarea riscurilor și contribuie la îmbunătățirea sistemului de control intern/managerial.

Evaluarea sistemelor de control intern: auditorul intern, prin specificul activității desfășurate, ajută organizația să-și mențină în mod corespunzător sistemul de control intern/managerial, evaluând eficacitatea și eficiența acestuia, asigurând în acest fel îmbunătățirea acestuia.

Evaluarea eficienței și eficacității sistemului de control intern/managerial are la bază rezultatele evaluării riscurilor și vizează operații precum:

- fiabilitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale;

---

<sup>5</sup>Hotărârea nr. 1086 din 11 decembrie 2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, punctul 2.4.3. Obiectivele activității de audit public intern, M.O. nr. 17 din 10 ianuarie 2014

- eficiența și eficacitatea proceselor/activităților/operațiilor;
- protejarea patrimoniului;
- respectarea legilor, reglementărilor și procedurilor.

Auditorii interni trebuie să analizeze operațiile și activitățile structurii auditate și să determine măsura în care rezultatele corespund obiectivelor stabilite și dacă acestea (operațiile și activitățile) sunt aplicate sau realizate în condiții de conformitate și performanță.

Evaluarea procesului de guvernare: presupune evaluarea procesului de guvernare și formularea de recomandări în vederea îmbunătățirii acestuia din partea auditorului intern, contribuind la îndeplinirea unor obiective precum:

- promovarea unei conduite etice și valorilor corespunzătoare;
- asigurarea unui management eficace al performanței și asumarea răspunderii;
- coordonarea activităților și comunicarea informațiilor privind riscul și controlul.

Referitor la entitățile private, *obiectivul activității de audit intern* vizează: „activitatea de audit intern trebuie să evalueze și să contribuie la îmbunătățirea sistemelor de guvernare, managementul riscurilor și control folosind o abordare sistematică și metodică”.<sup>6</sup>

Evaluarea managementului riscurilor: auditorul intern trebuie să ajute entitatea prin identificarea și evaluarea eventualelor riscuri semnificative și să contribuie la îmbunătățirea sistemelor de management și control al riscurilor.

Eficacitatea proceselor de management al riscurilor are la bază raționamentul auditorului intern care trebuie să evalueze o serie de aspecte:

- obiectivele organizaționale (acestea trebuie să fie stabilite astfel încât să sprijine și să fie corelate cu misiunea entității);
- riscurile semnificative (trebuie să fie identificate și evaluate);
- sunt selectate răspunsurile adecvate la risc, care pun în concordanță riscurile cu apetitul organizației la risc; și
- informațiile relevante cu privire la riscuri sunt colectate și comunicate în timp oportun în cadrul entității, permițând personalului, managementului și consiliului să-și îndeplinească responsabilitățile

Evaluarea controlului: activitatea de audit intern trebuie să evalueze caracterul adecvat și eficacitatea controalelor stabilite ca răspuns la riscurile privind guvernarea organizației, operațiunile și sistemele informaționale, din mai multe puncte de vedere:

- îndeplinirea obiectivelor strategice ale organizației;
- fiabilitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale;
- eficacitatea și eficiența operațiunilor și programelor;
- protejarea activelor; și
- conformitatea cu legi, regulamente, politici, proceduri și contracte.

Evaluarea procesului de guvernare: activitatea de audit intern trebuie să evalueze și să formuleze recomandări adecvate pentru îmbunătățirea procesului de guvernare privind îndeplinirea de către acesta a următoarelor obiective:

- promovarea unei conduite etice adecvate și a valorilor corespunzătoare în cadrul organizației;
- asigurarea unui management eficace al performanței în cadrul organizației și a asumării răspunderii;

---

<sup>6</sup> Standardele internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, emise de IIA, 2013, pag. 18