

AUDITUL INTERN – O NOUĂ PROFESIE

Prof. Univ. Dr. Marcel Ghiță - Unitatea Centrală pentru Armonizarea Auditului Public Intern, Șef Departament Strategie și Metodologie Generală

Rezumat:

Taking into account the importance of the internal auditors' activity within public entities we consider that the certification of the internal auditors its necessary.

The certification we refer to has a national wide scale being designed for all the internal auditors within the system but also for the persons that desire to practice this profession.

Mainly, we consider that the certification of the internal auditors should be designed like a master, appropriated for the Romanian university system.

Of course, this way of certifying internal auditors faces some issues mainly in respect of the auditors which are no longer interested to be trained in the master format, and this is why we appreciate that the internal auditors that have less that 5 years to retirement should not be forced to be involved in this certification.

In the same time, we consider that the certification system designed could be improved through the acceptance of the similarly ways of certifying internal auditors.

MOTTO: „Dacă nu ești parte din soluție,
atunci ești o parte din problemă”.

Autorul

1. APARIȚIA ȘI EVOLUȚIA AUDITULUI INTERN

Termenul de **audit** provine din limba latină de la cuvântul **audit-auditare**, care are semnificația „**a asculta**”, dar despre audit se vorbește de pe vremea asirienilor, egiptenilor, din timpul domniei lui Carol cel Mare sau al lui Eduard I al Angliei. Activități de audit s-au realizat în decursul timpului și în România, dar purtau alte denumiri.

Utilizarea termenului de audit în accepțiunea folosită în prezent este relativ recentă și se plasează în perioada crizei economice din 1929 din Statele Unite ale Americii, când întreprinderile erau afectate de recesiune economică și trebuiau să plătească sume importante pentru auditorii externi care efectuau certificarea conturilor tuturor întreprinderilor cotate la bursă.

Marile întreprinderi americane foloseau deja serviciile oferite de *Cabinete de Audit Extern*, organisme independente care aveau misiunea de a verifica conturile și bilanțurile contabile și a certifica situațiile financiare finale. Pentru a-și îndeplini atribuțiile cabinetele de audit efectuau o serie de lucrări pregătitoare de specialitate, și anume: inventarierea patrimoniului, inspecția conturilor, verificarea soldurilor, diferite sondaje etc., care au crescut semnificativ costurile auditării.

Întreprinderile au început să-și organizeze propriile *Cabinete de Audit Intern*, în special pentru reducerea cheltuielilor, prin preluarea efectuării lucrărilor pregătitoare din interiorul entității, iar pentru

realizarea activității de certificare au apelat în continuare la Cabinete de Audit Extern, care aveau dreptul asupra unei supervizări a activității întreprinderilor. Pentru a se distinge între auditorii cabinetelor de audit extern și cei ai organizației supuse auditului, primii au fost numiți **auditori externi**, iar cei din urmă au fost numiți **auditori interni**, deoarece făceau parte din întreprindere.

Aceste schimbări au fost benefice deoarece auditorii externi nu mai își încep activitatea de la zero și pornesc de la rapoartele auditorilor interni, la care adaugă noi constatări rezultate prin aplicarea procedurilor specifice și apoi efectuează certificarea conturilor organizației auditate.

Cu timpul, auditorii externi au renunțat în totalitate să mai efectueze acțiuni de inventariere și de inspectare a conturilor clienților și au început să realizeze analize, comparații și să justifice cauzele eșecurilor, să dea consultații și soluții, pentru cei care erau responsabili, pentru activitatea întreprinderii. În acest fel, în timp, s-au stabilit obiective, instrumente și tehnici și sisteme de raportare distincte pentru auditorii interni, comparativ cu auditorii externi.

După trecerea crizei economice, auditorii au fost utilizați în continuare, deoarece dobândiseră cunoștințele necesare și foloseau tehnici și instrumente 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 a activității de audit intern* în interiorul organizațiilor.

Noua funcție de audit intern va mai păstra mult timp conotațiile financiar-contabile în memoria colectivă, datorită eredității sale, respectiv activitatea de certificare a conturilor.

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. Astfel, în anul 1941, s-a creat în Orlando, Florida, SUA, *Institutul Auditorilor Interni – I.I.A.*¹, 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 90 de institute naționale ale auditorilor interni și membri din peste 120 țări, în urma obținerii *calității de C.I.A. – Auditor Intern Certificat*, acordată de I.I.A., pe baza unor examene profesionale.

Funcția de audit intern s-a instituit în Anglia și Franța la începutul anilor '60, fiind puternic marcată de originile sale de control financiar-contabil. Abia după anii '80 – '90 funcția de audit intern începe să se contureze în activitatea entităților, iar evoluția ei continuă și în prezent.

În România, auditul intern a fost adoptat ca un termen la modă în domeniul controlului financiar, însă cu timpul s-a reușit *decantarea conceptelor de control intern și audit intern*. În prezent, există o problemă cu înțelegerea sistemului de control intern, care fiind obiect al auditului intern, înglobează toate activitățile de control intern realizate în interiorul unei entități și riscurile asociate acestora.

În același timp, trebuie înțelese corect și noțiunile de control extern și audit extern, care funcționează într-o economie de piață concurențială, cum este și cea românească.

Scopul inițial al *Institutului Auditorilor Interni – I.I.A.* a fost acela de standardizare a activității de audit intern, plecând de la definirea conceptelor, stabilirea obiectivelor și continuând cu organizarea și exercitarea acestuia.

În timp, a avut loc o deplasare a obiectivelor auditului intern, respectiv de la furnizarea de informații pentru manager, spre o colaborare cu auditul extern, căruia îi asigură o materie primă prelucrată, devenind totodată o activitate de sine stătătoare.

Începând din 1950, I.I.A. a emis *norme proprii de audit intern*, diferite de cele ale auditului extern. În timp, acestea s-au generalizat și din 1970 au devenit *standarde de audit intern*, care sunt într-o permanentă mișcare datorită evoluției societății ce se confruntă mereu cu noi provocări.

¹ The Institute of Internal Auditors – I.I.A.

În 1941, *J.B.Thurston*, primul președinte al Institutului Internațional al Auditorilor Interni, declara cu o previziune uimitoare că perspectiva cea mai strălucită a auditului intern va fi “*asistența managerială*”. În 1991, *Joseph J. Mossis* - președintele Institutului Auditorilor Interni din Marea Britanie, reia aceeași remarcă, dar în termeni mult mai exacti: “*este clar pentru cei care lucrează în cadrul funcției de Audit Intern că acesta are un rol vital de jucat, ajutând conducerea să ia în mână hăturile controlului intern*”.²

În ciuda unei evoluții spre o implicare mai mare în asistența managerială, construită piatră cu piatră, edificiul funcției de audit intern suferă datorită unor contradicții și disfuncții inerente oricărui început. În acest sens, domnul *Jacques Renard* în cartea sa, prezentată mai sus, avea două explicații foarte plauzibile, și anume:

- ***un prea mare exces de mediatizare a termenului “audit”***, care are un impact deosebit asupra tuturor categoriilor de specialiști, cuvânt la modă care dă valoare și un aer savant celor care îl folosesc, creându-le impresia că deja se află înaintea progresului și a tehnicii, prin simpla utilizare a cuvântului AUDIT. În acest sens, putem confirma că nu există eveniment științific unde aproape în mod magic să nu își găsească locul și termenul “audit”. În universități au apărut o serie de discipline a căror denumire începe astfel: “auditul”, spre exemplu, “resurselor umane”, iar disciplina respectivă înainte se numea “managementul resurselor umane” și se referă numai la management, și exemplele pot continua;

- ***auditul intern nu se numește întotdeauna audit intern*** și deseori în funcție de cultura organizației, de practica în domeniu, de tradiții și, nu în ultimul rând, de obiceiuri se mai folosesc termeni ca: inspecție, control financiar, verificare internă, control intern. Utilizarea acestor termeni, din păcate chiar și de către specialiști în domeniu, creează multe confuzii pentru majoritatea oamenilor/practicienilor și în special în rândul managerilor, care atunci când aud de un auditor exclamă cu înțeles: “*bine ați venit pentru că niciodată un control nu este în plus*”.

Totuși practicienii auditului intern constată cu satisfacție evoluția rapidă și pertinentă a acestuia, percepută clar de toată lumea, în ciuda unor confuzii și disfuncții care mai apar; obiectivele auditului sunt atinse și el devine un ajutor de neevitat pentru manager. În acest sens, precizăm că, fostul președinte al IFACI, *Louis Vaurs*, a subliniat evoluția conceptului de audit intern, afirmând că “*transformările introduse de majoritatea auditorilor nu au fost observate cu adevărat de managerii noștri*”.³ Cu părere de rău, trebuie să observăm că această remarcă din ultimul deceniu al mileniului doi este încă de actualitate.

Auditul intern își va atinge obiectivele dacă există un sistem de control intern organizat, formalizat, periodic, constituit din: standarde și norme profesionale, ghiduri procedurale, coduri deontologice (nu etice), care să susțină morala profesiunii de audit, având în vedere faptul că auditorul trebuie să fie în afara oricărui bănuieți, „*precum soția Cezarului*”.

Auditorii interni și managerul trebuie priviți ca parteneri și nu ca adversari, având aceleași obiective, printre care eficacitatea actului de management și atingerea țintelor propuse. *Managerii trebuie să înțeleagă recomandările auditorilor, să perceapă ajutorul pe care îl primesc pentru stăpânirea riscurilor care apar și evoluează continuu.*

Auditul intern este considerat ca fiind ultimul nivel al sistemului de control intern al entității. Auditorii interni izolați sunt ineficienți și de aceea ei trebuie să lucreze în echipă.

² **Jacques Renard** – *Theorie et pratique de l’audit interne*, Editions d’Organisation, Paris, France, 2002, tradusă în România printr-un proiect finanțat de PHARE, sub coordonarea Ministerului Finanțelor Publice, București, 2003, pag. 1

³ *Ibid.*, op. cit., pag. 16

Competențele profesionale ale auditorului intern produc adevărate beneficii pentru entitate, printr-o evaluare sistematică, pe baza standardelor de audit și a celor mai bune practici, a politicilor, procedurilor și operațiilor realizate de entitate.

Auditul intern prin activitățile pe care le desfășoară adaugă valoare, atât prin evaluarea sistemului de control intern și analiza riscurilor asociate activităților auditabile, cât și prin recomandările cuprinse în raportul întocmit și transmise în scopul asigurării atingerii obiectivelor organizației.

Destinatarii rapoartelor de audit intern pot să țină sau nu cont de recomandările auditorilor, însă ei știu că atunci când nu țin cont de ele își vor asuma unele riscuri.

Auditul intern nu poate da un certificat că toate activitățile sunt protejate sau că nu există disfuncții, din singurul motiv important - *relativitatea controlului intern* - care este obiectul său de activitate.

Auditorii interni evaluează sistemul de control intern al entității și dau o asigurare rezonabilă managementului general referitoare la funcționalitatea acestuia.

Auditul intern este o profesie care s-a redefinit mereu de-a lungul anilor, din dorința de a răspunde necesităților în continuă schimbare ale entităților. Axat, la început, pe probleme contabile, obiectivele auditului intern s-au deplasat spre depistarea principalelor riscuri ale entităților și evaluarea controlului intern al acestora.

Activitatea compartimentului de audit intern se află într-o relație de complementaritate cu *Comitetul de Audit*, respectiv:

- auditul intern oferă Comitetului de Audit o analiză imparțială și profesionistă asupra riscurilor organizației și contribuie la îmbunătățirea informării sale și a Consiliului de administrație, în ceea ce privește securitatea acesteia;

- Comitetul de Audit garantează și consacră independența auditului intern.

În acest fel, cele două structuri contribuie la guvernarea eficientă a organizațiilor, dar în moduri de abordare diferite.

Profesia de audit intern se bazează pe standarde de audit intern și pe standardele de implementare sau de bună practică, recunoscute în întreaga lume, care se adaptează la particularitățile legislative și de reglementare ale fiecărei țări, în vederea respectării regulilor specifice ce guvernează diferite sectoare de activitate și cultura organizației respective.

Cunoașterea și aplicarea acestui cadru de referință oferă organizațiilor și organismelor de reglementare o asigurare privind nivelul de profesionalism al auditorilor interni. Nerespectarea lor nu înseamnă numai să te situezi în afara profesiei, dar mai ales să te privezi de un mijloc de a fi mai eficace și mai credibil. Amatorismul nu poate să funcționeze în auditul intern, ci doar o abordare sistematică și metodică poate aduce un plus de valoare organizațiilor.

2. DEFINIREA CONCEPTULUI DE AUDIT INTERN

Funcția de audit intern a cunoscut transformări succesive până la stabilizarea definirii conceptului. Aceste abordări progresive au scos în evidență o serie de elemente, care trebuie reținute pentru conturarea cadrului în care se înscrie auditul intern.

Din analiza evoluției funcției auditului intern, până în prezent, putem aprecia următoarele elemente de implicare în viața entității auditate, și anume:

- consiliere acordată managerului;
- ajutorul acordat salariaților, fără a-i judeca;
- independență și obiectivitate totală a auditorilor.

a) Consiliere acordată managerului

Auditul intern reprezintă o funcție de asistență a managerului, pentru a-i permite să-și administreze mai bine activitățile. *Componenta de asistență, de consiliere atașată auditului intern îl distinge categoric de orice acțiune de control sau inspecție și este unanim recunoscută ca având tendințe de evoluție în continuare.*

Auditul intern este aproape de fiecare responsabil, precum agentul fiscal care consiliază și rezolvă problemele legate de impozite și taxe. Responsabilul, managerul este consiliat de auditorul intern pentru a găsi soluții de rezolvare a problemelor sale, într-o cu totul altă manieră, în sensul că prin dispozițiile luate să asigure un control mai bun al activităților, programelor și acțiunilor sale.

Profesionalismul auditorului intern este arta și maniera de a emite o judecată de valoare asupra instrumentelor și tehnicilor folosite, cum ar fi: reguli, proceduri, instrucțiuni, sisteme informatice, tipuri de organizare ș.a., care reprezintă *ansamblul activităților de control* utilizate de managerul instituției sau responsabilul unui loc de muncă, *recunoscut de specialiști drept control intern.*

Rolul auditorului intern este acela de a asista managerul pentru abordările practice succesive deja elaborate și prin analiza ansamblului să contribuie la îmbunătățirea **sistemului de control intern** și a muncii cu mai multă securitate și eficacitate.

În consecință, se acceptă unanim că *auditorul intern consiliază, asistă, recomandă, dar nu decide*, obligația lui fiind de a reprezenta un mijloc care să contribuie la îmbunătățirea controlului pe care fiecare manager îl are asupra activităților sale și a celor în coordonare, în vederea atingerii obiectivelor controlului intern. Pentru realizarea acestor atribuții *auditorul intern* dispune de o serie de atuuri față de management, și anume:

- standarde profesionale internaționale;
- buna practică recunoscută în domeniu, care îi dă autoritate;
- tehnici și instrumente, care-i garantează eficacitatea;
- independența de spirit, care îi asigură autonomia să conceapă ipoteze și să formuleze recomandări;
- cercetarea și gândirea lui este detașată de constrângerile și obligațiile unei activități permanente de gestionare zilnică a unui serviciu;

b) Ajutorul acordat salariaților fără a-i judeca

Într-o entitate în care auditul intern face parte din cultura organizației acesta este acceptat cu interes, dar într-o entitate care se confruntă cu riscuri potențiale importante, cu absența conformității cu reglementările de bază, cu o eficacitate scăzută și o fragilitate externă a acesteia, datorită deturnărilor de fonduri, dispariției activelor sau fraudă, este evident că managerul respectiv va fi judecat, apreciat, considerat în funcție de constatările auditorului intern.

Într-un caz standard, misiunea de audit intern poate să evidențieze ineficacitate, redundanță în sistem sau posibilități de îmbunătățire a activităților/acțiunilor, dar există mai multe motive pentru care managementul nu trebuie să fie pus direct în discuție:

- *Obiectivele auditului intern* au în vedere un control asupra activităților, care să conducă la îmbunătățirea performanței existente și nu la judecarea acestuia, așa cum specialistul în fiscalitate ajută la o mai bună aplicare a regimului fiscal. Chiar dacă responsabilul este judecat în urma rapoartelor sale de audit, acesta nu este obiectivul auditului intern.

- *Realizările auditului intern* nu trebuie puse în discuție de cel auditat, iar dacă totuși acest lucru este făcut să se efectueze într-o manieră pozitivă. *Spre exemplu*, este cazul unei insuficiențe, nereguli importante descoperită de auditorul intern, care imediat o aduce la cunoștința managerului și

pe care acesta o va soluționa fără întârziere. În acest caz, disfuncția semnalată prin raportul de audit intern a dus la o acțiune corectivă, care a avut ca rezultat și aprecierea auditorului ca un responsabil dinamic și eficient.

- *Responsabilitățile auditorului intern* trebuie să aibă în vedere că adesea analiza cauzelor unei nereguli scoate la iveală existența unor puncte slabe care își au originea în insuficiențe asupra cărora responsabilul nu are un bun control. Cu această ocazie, se observă că soluțiile trebuie să vină pe cale ierarhică sau chiar de la nivelul organizației, dacă sunt probleme de dimensiune culturală, de formare profesională, de buget, de organizare, de natură informatică ș.a.

Această situație paradoxală, adesea întâlnită îi stimulează logica celui auditat care constată că auditorul intern confirmă insuficiențele semnalate chiar de el.

Din prezentarea de mai sus, rezultă că în aceasta constă consilierea concretă și fără echivoc acordată managerului de către auditorii interni;

c) Independența totală a auditorilor interni

Funcția de audit intern nu trebuie să suporte influențe și presiuni care ar putea fi contrare obiectivelor fixate. Standardele profesionale de audit intern definesc principiul independenței sub două aspecte:

- *independența compartimentului în cadrul organizației*, de aceea el trebuie să funcționeze subordonat celui mai înalt nivel ierarhic;

- *independența auditorului intern*, prin practicarea obiectivității, adică auditorii interni trebuie să fie independenți de activitățile pe care le auditează.

Independența auditorilor interni trebuie să aibă la bază eliminarea practicii de supraîncărcare a auditorilor cu lucrări care nu ar trebui să le revină lor. *Spre exemplu:* definirea de reguli și proceduri de lucru, exercitarea acțiunilor de evaluare și supervizare ale salariiștilor, chiar și temporar, participarea la elaborarea sistemelor informatice, activitatea de organizare, acțiuni de control financiar propriu-zis sau inspecții ș.a.

Fenomenul cel mai grav care rezultă de aici este că auditorii aflați în această situație nu mai pot audita domeniul respectiv, deoarece și-au pierdut independența și obiectivitatea. Dacă apar asemenea cazuri, mai ales la entități mici și mijlocii, când din motive structurale suntem obligați să încredințăm auditorilor asemenea acțiuni, se impune să evaluăm riscurile și consecințele inevitabile în timp.

Independența și obiectivitatea sunt abateri de la funcția de audit intern, care dăunează eficacității și rigorii muncii de audit. *Spre exemplu: Trebuie să avem în vedere că nu putem fi medic și pacient în același timp, fără să stabilim un diagnostic cel puțin subiectiv.*

Respectarea standardului privind independența presupune unele reguli:

- auditul intern nu trebuie să aibă în subordine vreun serviciu operațional;
- auditorul intern să poată avea acces în orice moment la persoanele de la toate nivelele ierarhice, la bunuri, la informații, la sistemele electronice de calcul;
- recomandările pe care le formulează să nu constituie în nici un caz măsuri obligatorii pentru management.

Organizarea funcției de audit intern în subordinea nivelului ierarhic cel mai înalt nu este suficientă; mai trebuie ca fiecare, în cadrul activității sale, să poată da dovadă de obiectivitate, acesta fiind de altfel unul din principiile fundamentale ale codului deontologic. A fi obiectiv înseamnă să realizezi o apreciere în totală neutralitate, înseamnă a nu avea idei preconcepute, ci o atitudine imparțială. De aceea, standardele profesionale consideră că obiectivitatea este afectată și atunci când

auditorul auditează o entitate/ activitate/program a cărei responsabilitate și-a asumat-o în cursul timpului.

Realizând că idealul absolut nu va fi atins nici în audit, de aceea vorbim despre **riscul de audit**, un risc rezidual după trecerea auditorului intern. Obiectivitatea rămâne scopul care trebuie atins, fiecare având datoria să facă tot posibilul pentru a se apropia cât mai mult de acest deziderat.

Independența și obiectivitatea este deseori controversată, mai ales de către auditorii interni care nu înțeleg această independență atunci când se află într-o structură ierarhică.

În realitate, independența auditorului intern este supusă unei *duble limitări*:

- auditorul intern, ca orice responsabil din organizație, trebuie să se conformeze strategiei și politicii direcției generale;

- auditorul intern trebuie să fie independent în exercitarea funcției sale, dar respectând standardele de audit intern. *Aceasta este o limitare deontologică, dar neînsoțită de sancțiune, și de aceea auditorul intern trebuie să-și impună în mod conștient respectarea standardelor profesionale.*

Din această succintă prezentare rezultă că, în materie de independență, nu este suficientă nici atașarea structurii de audit la cel mai înalt nivel ierarhic, și nici urmărirea realizării obiectivității. *Practica în domeniu ne arată că adevărata independență a auditorului intern o constituie profesionalismul său*, deoarece dacă este un profesionist va descoperi disfuncții importante, va face recomandări pertinente și se va implica în viața organizației prin îmbunătățirea performanțelor acesteia.

Definirea elementelor de ancorare în viața entității a funcției de audit ne permite să trecem la prezentarea conceptului de audit intern. Așa cum am arătat au existat mai multe definiții de-a lungul timpului.

În anul 1999, I.I.A. din S.U.A. a emis o nouă definiție a auditului intern, în urma unui studiu efectuat cu 800 studenți, coordonat de auditorii din universitățile australiene, astfel :

Auditul intern este o activitate independentă și obiectivă, care dă unei organizații o asigurare în ceea ce privește gradul de control deținut 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 sistematică și metodică, procesele sale de management al riscurilor, de control și de conducere a întreprinderii, și făcând propuneri pentru a le consolida eficacitatea.

În literatura de specialitate există autori⁴ care consideră că folosirea cuvântului “*activitate*”, pentru a defini auditul intern, în locul termenului de “*funcție*” îl situează pe responsabilul său pe o poziție subalternă, ținând cont că o activitate este mai elementară decât o funcție.

Din aceste considerente, în lexicul “*Cuvintele Auditului*”⁵ există următoarea definiție a auditului, și anume: *Auditul intern este în cadrul unei organizații o funcție – exercitată într-o manieră independentă și cu mandat - de evaluare a controlului intern, ceea ce concurează cu bunul control asupra riscurilor de către responsabili.*

În Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern din România este adoptată definiția dată de I.I.A., în anul 1999. Marea majoritate a profesioniștilor în domeniu sunt de acord că această formulare mai poate fi reevaluată, dar în acest moment este satisfăcătoare și exhaustivă din punct de vedere al conținutului.

⁴ Jacques Renard – Theorie et pratique de l’audit interne, Editions d’Organisation, Paris, France, 2002, tradusă în România printr-un proiect finanțat de PHARE, sub coordonarea Ministerului Finanțelor Publice, București, 2003, pag. 61

⁵ Le mots d’audit – IFACI_ IAS, Editions Liaisons, Paris, 2000.

BIBLIOGRAFIE:

- 1. Auditul intern**, autor M.Ghita, Editura Economica, Bucuresti, 2004, ISBN 973-709-051-9.
- 2. Audit intern**, autori Marcel Ghiță, Sorin Briciu și colaboratorii, Editura ULISE, Alba Iulia, 2005, ISBN 973-87453-1-4
- 3. Auditul intern în sistemul public**, autori Marcel Ghiță, Mihai Sprânceană, Editura Tribuna Economică, București, 2006