

# COORDONATE ALE AUDITULUI INTERN ÎN CADRUL MANAGEMENTULUI

Conf. univ. dr. Daniel Botez

Universitatea „Vasile Alecsandri” din Bacău, România

**Rezumat :** *Întreprinderile și organizațiile sunt în permanentă confruntare cu îmbunătățirea performanțelor lor într-un mediu care să le aducă toate garanțiile. Această îmbunătățire este din ce în ce mai căutată prin intermediul unei descentralizări a luării deciziei pentru a se asigura relevanța informațiilor. În aceste condiții, managerul întreprinderii își va pune în mod normal întrebări privind eficacitatea controlului asupra funcționării organizației, exercitat de către el însuși și de către colaboratorii săi. În acest context intervine auditul intern, o activitate independentă de asigurare obiectivă și de consiliere, destinată să adauge valoare și să antreneze îmbunătățirea activităților organizației.*

*În România, în ce privește organizarea auditului intern în cadrul sectorului privat, există anumite probleme legate de o înțelegere completă a necesității și avantajelor acestei funcții, ceea ce se manifestă prin organizarea necorespunzătoare sau neimplementarea funcției de audit intern, chiar și acolo unde este imperios necesară.*

**Cuvinte-cheie :** *audit intern, guvernanta corporativă, comitet de audit*

## 1. Poziția auditului intern în structura entităților economice

Funcția de audit intern implică pentru o companie dezvoltarea unui departament de sine stătător, separat de structura de management, ce are ca obiectiv asigurarea faptului că, la toate nivelurile organizației, sunt respectate standarde de eficiență (proceduri și controale) și de etică, precum și faptul că entitatea economică se comportă cu responsabilitate în relațiile sale cu ceilalți membri din mediul economic.

Astfel, organizarea compartimentului de audit intern la nivelul unei entități economice depinde de dimensiunea acesteia și de adoptarea unui audit centralizat sau descentralizat.

Dimensiunea este relativă și ține cont dacă entitatea economică activează pe plan intern sau și pe plan internațional. Numărul de auditori interni care să răspundă necesităților entității se stabilește în funcție de dimensiunea acesteia, avându-se în vedere cultura organizațională, poziționarea auditului intern în management și criteriile formulate de managerii entității economice.

Astfel, dacă la o entitate mică și mijlocie se poate constitui un compartiment din 1 până la 3 persoane, la o mare companie națională sau multinațională numărul auditorilor interni poate fi mult mai mare, variind, de exemplu, între 10 și 100. Auditul centralizat sau descentralizat reprezintă o opțiune privind modul în care sunt localizate și utilizate echipele de auditori interni. Entitatea economică poate opta pentru gruparea auditorilor interni:

- în totalitate, la sediul social al entității într-o singură echipă;
- în atâtea echipe câte unități autonome are entitatea;
- combinat, în cazul entităților economice mari naționale sau multinaționale care, în funcție de obiectivele urmărite, pot utiliza echipele de auditori interni locale în interdependență cu o echipă centrală, aflată la sediul social al entității.

În general, activitatea de audit intern este organizată în cadrul unui Departament de Audit Intern (DAI), care are ca principale atribuții :

- raportează direct Consiliului de Administrație al companiei sau Comitetului de Audit;
- are autoritatea de a investiga operațiunile companiei la toate nivelurile, fiind totodată independent de conducere, având rolul principal să promoveze eficiența companiei;
- asigură respectarea principiilor guvernantei corporative în cadrul firmei.

Un departament de audit intern inițiază evaluarea activității companiei pe baza analizei de risc. Rapoartele de audit fac referire la riscurile identificate sau la aspectele observate în cursul auditului, precum și la recomandările propuse pentru îmbunătățirea activității.

Membrii unei echipe de audit intern vor avea profesii ce variază în funcție de compania care este auditată, dar în mod tipic, va fi formată din specialiști în economie (contabil sau auditor), specialiști în

operațiuni (cu calificări manageriale), precum și un expert IT, ținând cont de faptul că utilizarea eficientă a tehnologiei devine din ce în ce mai mult o parte importantă a mediului de afaceri modern.

## 2. Auditul intern – componentă a Guvernanței Corporative

Conceptul de guvernare corporativă definește totalitatea principiilor, regulilor și normelor prin care se asigură administrarea și gestionarea de către manageri a întreprinderilor, în interesul investitorilor actuali și potențiali ai entităților în cauză. El are la bază ipoteza conform căreia managerii unei întreprinderi sunt capabili de a pune în practică diferite mecanisme ale căror control este în funcție de obținerea de avantaje în favoarea acționarilor și a altor parteneri ai întreprinderii.

Alte delimitări ale acestui concept privesc guvernarea întreprinderii drept un set de reguli, norme, relații între management, consiliu de administrație, acționari și alți deținători de titluri, prin care se stabilesc structura și obiectivele firmei, mijloacele de realizare a acestor obiective, precum și monitorizarea performanțelor.

Tendențele moderne privind guvernarea corporativă și a codurilor de bună practică au început în anii 90 în Regatul Unit, Statele Unite și Canada, ca răspuns la problemele performanței corporative la principalele companii. La această situație se adaugă pierderea percepției cu privire la supravegherea efectivă a conducerii și contribuția acesteia la problemele de performanță. Rapoartele Cadbury și Greenbury în Regatul Unit, directivele Comitetului de Direcție al General Motors în Statele Unite și Raportul Dey în Canada au influențat, fiecare în parte, sursele pentru alte directive și eforturile de elaborare a codurilor. În zona continentală europeană, Comisia Operațiunilor de Bursă recomandase constituirea comitetelor de audit în marile întreprinderi franceze. În Franța au fost elaborate patru rapoarte principale, respectiv raportul Pebereau, raportul Vienot, raportul Arthuis și raportul Marini.

Unul dintre cele mai cunoscute organisme înființate în acest domeniu, Comitetul Cadbury, a fost creat în 1991 în urma diminuării competitivității întreprinderilor și a falimentului marilor grupuri engleze de la începuturile anilor 70 și 80. Acesta a trebuit să răspundă la o serie de întrebări legate de responsabilitatea administratorilor și managerilor privind raportarea financiară, relațiile dintre acționari și administrație, rolul comitetelor de audit, obligațiile de raportare financiară. După un an, Comitetul a publicat primele concluzii sub forma unui cod al bunelor conduite în afaceri (code of best practice).

În conceperea sistemelor de conducere a întreprinderii se manifestă două concepții, monistă și dualistă.

În România, modelele de guvernare corporativă recomandate de OECD au fost introduse începând cu anul 2007. Astfel, conform Legii societăților comerciale<sup>1</sup>, există două forme de conducere/guvernare corporativă aplicabile societăților pe acțiuni: modelul (sistemul) unitar și modelul dualist.

În modelul unitar se observă trei niveluri de conducere și execuție:

✚ La primul nivel se remarcă AGA, organul suprem de conducere a întreprinderii, ale cărei decizii, adoptate în conformitate cu prevederile legale, sunt executive.

✚ La al doilea nivel se află Consiliu de Administrație, în alcătuirea căruia sunt aleși sau denumiți, după caz, administratorii executivi și administratorii neexecutivi.

✚ La al treilea nivel se află organe consultative de lucru, specializate pe domenii, pe care consiliul de administrație le poate constitui, precum: Comitet de audit, Comitet pentru stabilirea remunerațiilor etc. formate din administratori neexecutivi.

În conformitate cu prevederile dreptului societar, Consiliul de administrație poate crea comitete consultative formate din cel puțin 2 membri ai consiliului și însărcinate cu desfășurarea de investigații și cu elaborarea de recomandări pentru consiliu, în domenii precum auditul, remunerarea administratorilor, directorilor cenzorilor și personalului, sau cu nominalizarea de candidați pentru diferitele posturi de conducere. Comitetele vor înainta consiliului în mod regulat rapoarte asupra activității lor. Cel puțin un membru al fiecărui comitet trebuie să fie administrator neexecutiv independent. Comitetul de audit și cel de remunerare sunt formate numai din administratori neexecutivi. Cel puțin un membru al comitetului de audit trebuie să dețină experiență în aplicarea principiilor contabile sau în auditul financiar.

În cazul societăților pe acțiuni ale căror situații financiare anuale fac obiectul unei obligații legale de auditare financiară, crearea unui comitet de audit în cadrul consiliului de administrație este obligatorie.

În sistemul de conducere “dualist”, se constituie un “Directorat” și un “Consiliu de supraveghere”. În cazul acestui sistem societățile comerciale nu dispun de cenzori, dar sunt supuse auditului extern și, prin urmare,

---

<sup>1</sup>\*\*\* Legea 31/1990, cu modificările și completările ulterioare prin Legea 441/2006, art. 40

au obligația de a organiza și funcția de audit intern. Consiliul de supraveghere poate crea comitete consultative pentru domenii ca auditul, remunerarea membrilor organelor de conducere. În cazul societăților pe acțiuni ale căror situații financiare sunt prevăzute a fi audiate, crearea unui comitet de audit în cadrul consiliului de supraveghere este obligatorie.

### 3. Comitetul de audit

Comitetul de audit reprezintă un factor de îmbunătățire a calității informației financiare atât în interiorul întreprinderii cât și în relațiile cu terții. Principiile care stau la baza activității acestui comitet vizează cultivarea climatului de control, în sensul sensibilizării personalului cu privire la necesitatea și utilitatea controlului, identificarea riscurilor specifice, evaluarea și monitorizarea acestora, identificarea formelor de control posibile și necesare, actualizarea conținutului și calității lor, stimularea proceselor care asigură informarea și comunicarea în interiorul și cu exteriorul întreprinderii.

Comitetul de audit trebuie investit cu autoritate din partea consiliului de administrație pentru a putea obține consiliere profesională externă independentă, pentru a avea acces liber la resursele și informațiile din cadrul companiei, pentru a avea acces liber la discuții cu orice angajat din întreprindere, pentru a conduce propriile investigații și a consulta auditorii externi în orice problemă relevantă.

De asemenea, comitetul de audit este garantul prevenirii angajării întreprinderii în proiecte, în asumarea de obligații și atribuții care nu sunt în concordanță cu obiectivele statutare, sau în tranzacții cu nivel ridicat de risc, de natură să aducă prejudicii majore. Comitetul supraveghează activitatea de elaborare și prezentare a raportărilor financiare, examinează informațiile financiare interimare și anuale, precum și a altor informații publicate de către întreprindere pentru a se asigura de echilibrul și transparența acestora. Totodată, comitetul de audit monitorizează activitatea și resursele funcției de control intern și relația întreprinderii cu auditorul financiar.

Monitorizarea activității de control intern impune comitetului de audit supravegherea calității mediului de control și a nivelului de înțelegere de către personal a necesității acestuia, evaluarea riscurilor și modul în care acestea sunt monitorizate, înțelegerea și examinarea procedurilor de control intern și audit intern, culegerea, examinarea și prezentarea către Consiliul de administrație a propunerilor de îmbunătățire a activității și urmărirea soluționării acestora.

Cu privire la relația întreprinderii cu auditorii externi, Comitetul de audit acordă aviz independent cu privire la alegerea și numirea auditorilor externi, participă la negocierea onorariilor și își exprimă părerea cu privire la competența persoanelor nominalizate. În atribuțiile sale intră și examinarea programelor de intervenție ale auditorului financiar și evaluarea nivelului la care au fost finalizate concluziile și propunerile cuprinse în rapoartele de audit ale acestuia.

În România, în conformitate cu prevederile dreptului societar, Comitetul de audit se constituie de către Consiliul de Administrație, dintre membrii fără atribuții executive ale acestuia, sau dinafara lui. Membrii comitetului de audit sunt aleși și revocați de adunarea generală a acționarilor prin vot secret.

Comitetul de audit intern este organul intern de supraveghere și control ales de adunarea generală a acționarilor și căreia trebuie să-i raporteze periodic situația gestiunii financiare a entității care l-a ales. Acesta răspunde în fața legii, a acționarilor, ca și a terților persoane care au avut relații financiar-gestionare cu grupul.

### 4. Auditul intern bazat pe risc

Gestionarea riscurilor este o responsabilitate majoră a conducerii care trebuie să se asigure, pentru a-și atinge obiectivele, de implementarea și buna funcționare a proceselor de management al riscurilor. *Evaluarea proceselor de management al riscurilor organizației și informarea cu privire la aceste evaluări fac parte în mod normal din obiectivele prioritare ale auditului.*

Ca definiție, **riscul** are semnificația incertitudinii ca un eveniment sau o tranzacție care afectează realizarea obiectivelor entității, să se producă. *Intensitatea riscului se măsoară prin doi parametri:*

- *Probabilitatea producerii;*
- *Impactul produs.*

Institutul Internațional al Auditorilor Interni (IIA), definește riscul ca fiind *“incertitudinea ca un eveniment capabil să afecteze realizarea obiectivelor, să se producă”*. Buna gestionare a riscurilor implică, pe de o parte, menținerea unui risc în cadrul unor limite strict delimitate, iar, pe de altă parte, valorificarea laturii oportune a acestuia.

**Gestionarea riscurilor** este un proces care se derulează de către **Consiliu de Administrație** sau de **Comitetul Director**, împreună cu un număr de persoane din diferitele structuri ale entității (inclusiv din Comitetul de Audit). În acest sens, în conjuncție cu publicarea raportului COSO “*Enterprise Risk Management – Integrated framework*”, IIA a emis un ghid adresat șefilor departamentelor de audit care prezintă recomandările privind relațiile auditului intern cu ERM (Enterprise Risk Management) în cadrul organizațiilor lor.

Astfel, *principalele activități ale auditului intern* în relația cu ERM sunt:

- Furnizarea unei asigurări cu privire la procesele de management al riscurilor;
- Furnizarea unei asigurări cu privire la faptul că riscurile sunt evaluate corect;
- Evaluarea proceselor de management al riscurilor;
- Analiza managementului riscurilor semnificative.

Cu privire la *rolul pe care îl are auditul intern*, IIA subliniază:

- Facilitarea identificării și evaluării riscurilor;
- Consilierea conducerii pentru a adopta măsuri de protecție împotriva riscurilor;
- Coordonarea activităților ERM;
- Consolidarea raportărilor privind riscurile;
- Menținerea și dezvoltarea cadrului ERM;
- Dezvoltarea strategiei de management a riscurilor supuse aprobării consiliului de administrație.

Totată, IIA avertizează asupra rolurilor pe care auditul intern **nu** trebuie să și le asume:

- Stabilirea apetitului pentru risc;
- Impunerea proceselor de management al riscurilor;
- Asigurarea managementului cu privire la riscuri;
- Adoptarea deciziilor privind măsurile de contracarare a riscurilor;
- Implementarea acestor măsuri în numele managementului;
- Asumarea responsabilității pentru managementul riscurilor.

Astfel, în cazul în care entitatea nu a adoptat un proces de management al riscurilor, auditorul intern trebuie să atragă atenția asupra acestui aspect și să formuleze sugestii în vederea adoptării unui astfel de proces.

După cum menționează și Standardele Internaționale de Audit Intern “*Conducătorul executiv al auditului trebuie să stabilească planificări bazate pe risc pentru a determina prioritățile activității de audit intern, în concordanță cu obiectivele organizației*” sau “*programul misiunilor de audit intern trebuie să aibă la bază evaluarea documentată a riscurilor, cel puțin anual.*”

În anul 2003, IIA a publicat un Ghid profesional pentru auditorii interni intitulat “*Implementing RBIA*”<sup>2</sup>, în care “*riscul*” este definit ca “*eventualitate a unei erori*” sau ca “*posibilitate de producere a unui eveniment aleatoriu, nedori*” sau “*eventualitate a unui eveniment viitor incert*”. Riscul (de eroare) este echivalent cu *eventualitatea* (unei erori).

RBIA este definit în felul următor : “*Metodologie care furnizează consiliului de administrație (board) asigurări privind identificarea și gestiunea riscului de către structura managerială*”.

Noțiunea RBIA, este însoțită, de regulă, de noțiunea de “*Risc Management Framework*”, folosită în managementul riscului și în domeniile de aplicare ca fiind: “*Totalitatea structurilor, metodologiilor, procedurilor și definițiilor pe care entitatea a stabilit să le folosească în vederea implementării proceselor de administrare și gestiune a riscurilor*”.

Ghidul de implementare a RBIA prezintă idei, poziții, situații și seturi de îndrumări care orientează și oferă auditorilor interni răspunsuri clare și complete pentru înțelegerea și furnizarea de soluții comitetului de audit sau direct administratorilor, sau mai precis, gestionărilor riscului.

IIA definește auditul intern bazat pe risc ca fiind o *metodologie de legătură a auditului intern cu structura de ansamblu a managementului riscurilor din entitate*. RBIA face ca auditul intern să furnizeze consiliului de administrație asigurarea că *procesele proprii de gestiune a riscurilor sunt efectiv administrate, în ansamblul apetitului de risc al entității*.

Astfel, printre avantajele implementării RBIA în cadrul societăților comerciale, se numără optimizarea activității auditorilor interni prin concentrarea atenției acestora asupra evenimentelor care reprezintă realmente pericole pentru organizație și introducerea unei abordări pe bază de priorități în conceperea planurilor de audit intern. De asemenea alocarea resurselor și utilizarea acestora pe misiuni de

---

<sup>2</sup> Risc Based Internal Auditors (RBIA ) auditul intern bazat pe risc.

audit intern sunt mult mai eficiente și eficace, *auditul intern având astfel posibilitatea de a interveni doar acolo unde este nevoie*, evitând consumul inutil al unor resurse importante pentru derularea unor misiuni convenționale.

#### Bibliografie

1. Dobroțeanu Camelia Liliana, Dobroțeanu Laurențiu, *Auditul intern*, Editura Economică, București 2002;
2. Marcel Ghiță, Iatco C-tin, *Guvernanță corporativă și auditul intern*, Editura Tipo Moldova, Iași, 2009;
- 3.\*\*\* *Legea societăților comerciale 31/1990, actualizată în urma modificărilor realizate de Legea nr. 302/2005, Legea nr. 85/2006, Legea nr. 164/2006, Legea nr. 441/2006, Legea nr. 516/2006, OUG nr. 82/2007, OUG nr. 52/2008 (publicata in MOF nr. 333 din 30/04/2008), Legea nr. 284/2008 (publicata in MOF nr. 778 din 20/11/2008), precum si de Legea 88/2009 (publicata in MOF nr. 246 din 14/04/2009);*