

# ROLUL ȘI LOCUL AUDITULUI INTERN ÎNTR-O ENTITATE PATRIMONIALĂ ÎN RAPORT CU AUDITUL EXTERN

**Autor: Simion Bostănuș, doctorand UTM**

**Annotation:** „**Principles of conduct** – In performing work duties, the employee shall be guided by the following principles: integrity; objectivity, independence, and impartiality; proficiency; confidentiality. **Rules of conduct** – *Serving the public interest and protecting the public resources.* While accomplishing job tasks, the employee shall take decisions and make recommendations being guided by the relevant legislation and state policy in the respective area, taking into account the public interest and giving up personal interests.”

Destul de des auzim folosite sintagmele de „audit intern”, „audit extern”, „control intern” și de multe ori nu se face nici o diferență între acești termeni considerând că sunt noțiuni din același domeniu, respectiv sfera controlului. Analizând conceptele de audit intern și audit extern vom putea observa asemănările și diferențierile acestor funcții economice între ele și față de controlul intern și consultanța externă.

Conform manualelor de economie funcția de audit intern s-a născut pornind de la auditul extern, iar în prezent cele două funcții sunt diferențiate. Auditul extern reprezintă un exercițiu al cărui obiectiv este să permită auditorilor să-și exprime o opinie, dacă situațiile financiare oferă o imagine reală și onestă asupra activității entității la sfârșitul perioadei și asupra profitului sau pierderii, sau asupra veniturilor și cheltuielilor, pentru perioada încheiată și care au fost întocmite corespunzător, în conformitate cu prevederile legale aplicabile, sau cadrul de raportare. Auditul extern nu face decât să certifice sau nu, printr-o anumită procedură tehnică și în mod echidistant, corectitudinea datelor înscrise în documente, în special în bilanțul contabil. Auditul extern certifică practic autenticitatea informației financiare așa cum ea reiese din înscrisurile specifice.

Auditul intern este o examinare metodică realizată în vederea determinării dacă activitățile și rezultatele relative la subiectul examinat satisfac dispozițiile prestabilite și dacă aceste dispoziții sunt puse în operă într-un mod eficace și apt în vederea atingerii obiectivelor. Auditul intern este în interiorul unei entități o activitate independentă de apreciere sau control al operațiilor, fiind în subordinea directă a conducătorului entității. În acest domeniu, el este un control care are drept funcție estimarea și evaluarea eficacității altor controale.

Obiectivul auditului intern este de a asista managementul în exercitarea eficace a responsabilităților lor furnizând analize, aprecieri, recomandări și comentarii pertinente referitoare la activitățile examinate. Auditorul intern este vizat de toate fazele activității entității care interesează conducerea. Aceasta implică faptul de a apela la aspecte contabile și financiare, dar și tehnice pentru atingerea unei înțelegeri depline a operațiilor examinate.

Standardele de Audit<sup>1</sup> conțin precizări cu privire la limitele auditului intern, cu rolul de a oferi instrucțiuni precise auditorilor externi pentru a utiliza corect rezultatele activității de audit intern. Procedurile recomandate de acest standard vizează activitatea de audit intern și relevanța ei în auditarea situațiilor financiare.

*În acest context considerăm că din punct de vedere legislativ, nu a fost găsită soluția optimă privind coordonarea auditului intern, deoarece a sporit confuzia existentă între auditul intern și cel extern. Astfel, reglementările naționale actuale<sup>2</sup> atribuie coordonarea acestei activități Curții de Conturi – Instituție Supremă de Audit, organism profesional ce grupează specialiștii din domeniul auditului extern, ceea ce induce percepția potrivit căreia auditul intern constituie o extensie a celui extern.*

<sup>1</sup> Standardul de Audit nr. 610 - Considerarea auditului intern.

<sup>2</sup> Legea Curții de Conturi nr. 261-XVI din 05.12.2008, care a intrat în vigoare începând cu 01 ianuarie 2009.

Tendințele actuale în privința auditului susținute de unii autori<sup>3</sup> consideră că „necesitatea a creat auditarea internă și face ca aceasta să fie o parte integrantă a afacerilor moderne”.

În momentul actual, considerăm că auditul intern reprezintă o activitate independentă de apreciere pentru conducerea unității patrimoniale, în urma examinării operațiilor contabile, financiare și altele, privind ansamblul serviciilor. Scopul auditului intern este cel de protejare a valorilor active, promovarea eficienței exploatarei, asigurarea respectării dispozițiilor administrației și asigurarea fidelității și exactității informației contabile.

Auditul intern este un serviciu organizat independent în structura unei entități economice și în directă subordonare a conducătorului acesteia, „care constă în efectuarea de verificări, inspecții și analize ale sistemului propriu, ale sistemului de control intern în scopul evaluării obiective a măsurii în care aceasta asigură îndeplinirea obiectivelor entității și utilizarea resurselor în mod economic, eficace și eficient și pentru a raporta conducerii constatările făcute, slăbiciunile identificate și măsurile propuse de corectare a deficiențelor și de ameliorare a performanțelor sistemului de control intern”<sup>4</sup>.

Auditorul intern este subordonat direct managerului unității patrimoniale și acționează în funcție de obiectivele primite, ceea ce înseamnă, în general, că munca sa este orientată în funcție de dezideratele conducerii entității patrimoniale și nu numai conform principiilor și normelor general admise.

Auditorul extern însă, este total independent. Misiunea sa constă în obținerea de probe de audit suficiente pentru a-și exprima opinia dacă situațiile financiare sunt întocmite sub toate aspectele semnificative.

Auditul extern se realizează la cererea managerilor entității patrimoniale, de către auditorii financiari, pe baza mandatului (audit statutar) sau pe baza contractului de prestări servicii (audit contractual). Activitatea de audit extern are drept scop colectarea elementelor probante pentru exprimarea unei opinii cu privire la regularitatea și sinceritatea contabilității și sintetizându-le rezultă o imagine fidelă, clară și completă a patrimoniului.

Indiferent de metodele, mijloacele și tehnicile utilizate pentru prelucrarea datelor, auditul financiar intern urmărește realizarea următoarelor trei grupe de obiective:

- realitatea, sinceritatea și integritatea informațiilor furnizate de către evidența economică;
- legalitatea, realitatea, necesitatea și economicitatea operațiunilor economico-financiare consemnate în evidență, precum și integritatea patrimoniului agentului economic<sup>5</sup>;
- utilizarea corectă a Standardelor Internaționale de Contabilitate.

Auditul intern are rolul de a asigura utilizatorii de informații asupra<sup>6</sup>:

- respectării principiilor contabile general acceptate și a procedurilor interne stabilite de conducerea întreprinderii;
- reflectării de către contabilitate a imaginii fidele, clare și competente a patrimoniului, a situației financiare și a rezultatelor obținute de către entitatea patrimonială.

Responsabil cu elaborarea unui plan de organizare a auditului intern este managerul entității patrimoniale, care se axează pe următoarele obiective primare:

- protejarea activelor unității;
- asigurarea fidelității și exactității informației contabile;
- asigurarea respectării dispozițiilor legale și cele ale conducerii;
- reflectarea corectă a rezultatelor financiare în bilanțul contabil și în contul de profit și pierderi;
- asigurarea credibilității informațiilor.

Auditorul extern în derularea muncii sale, are în vedere următoarele aspecte ale activității de audit intern:

- modalitatea de organizare a auditului intern;

<sup>3</sup> Flesher, D.L., *Internal Auditing: Standards and Practices* (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 1996), pag. 1.

<sup>4</sup> Standardele Naționale de Audit Intern, aprobate prin Hotărârea Curții de Conturi nr.82 din 29.11.2007 și ordinul Ministerului Finanțelor nr.98 din 27.11.2007

<sup>5</sup> Munteanu, V. - *Control și audit financiar*, Editura Lucman Serv, București, 1998, pag. 313.

<sup>6</sup> Munteanu, V. - *Control și audit financiar*, Editura Lucman Serv, București, 1998, pag. 306.

- gradul de independență al auditorilor interni în întreprindere;
- neimplicarea auditorilor interni în alte sarcini decât cele legate de audit;
- auditorul intern nu ia parte la aplicarea propriilor sale recomandări;
- libertatea auditorilor interni de a comunica și colabora cu auditorii externi;
- tematica misiunilor de audit intern;
- reacția managementului la recomandările făcute de auditorii interni;
- evaluarea competenței profesionale a auditorilor interni.

Rapoartele auditorilor interni diferă de cele ale auditorilor externi. Raportul de audit financiar este unul de certificare a situațiilor financiare, întocmit în baza legislației și a Standardelor Internaționale de Contabilitate și audit, pe când rapoartele auditorilor interni sunt de fapt dări de seamă cu privire la activitatea unității, modalități de eficientizare a activității și de sporire a profitabilității.

În concluzie, relația între auditul financiar și auditul intern este menționată în normele legale, astfel: *auditorii financiari efectuează cu ocazia planificării și executării mandatului de audit financiar, evaluarea funcției de audit intern atât sub aspectul gradului de adecvare a ariei de cuprindere a programelor conexe aplicate, cât și a performanțelor acestuia, pentru a determina măsura în care se pot baza pe rezultatele auditului intern în desfășurarea activității de audit financiar*<sup>7</sup>, iar alinierea auditului intern la standardele internaționale în domeniu se realizează prin normele de audit intern elaborate de Ministerul Finanțelor a Republicii Moldova.

Dacă în cazul auditului intern este posibil ca managerul să influențeze întocmirea raportului de audit, în cazul auditului extern managerul nu poate avea nici un fel de influență.

Auditul intern are unele puncte comune cu auditul financiar (extern), dar, există și anumite particularități care le diferențiază.

**Punctele comune** ale auditului intern cu cel extern sunt următoarele:

- utilizează aceleași instrumente, chiar dacă metodologia diferă;
- nici unul din ele nu intervin în gestiune;
- nu au voie să realizeze altfel de lucrări în cadrul firmei;
- au acces reciproc la programele și dosarele de lucru;
- urmăresc respectarea normelor legislative, profesionale și a Standardelor de Contabilitate și

Audit;

- stabilesc măsurile ce sunt luate pentru eliminarea deficiențelor;
- ambele sunt implementate în țara noastră ca urmare a îndeplinirii condițiilor de aderare la

Uniunea Europeană.

Se pot inventaria cu ușurință diferențele între cele două funcții, acestea vizând cel puțin zece domenii de referință. Dacă auditul extern oferă servicii și este independent din punct de vedere juridic, auditul intern face parte din funcțiile întreprinderii. În sectorul privat, auditorii externi sunt numiți de acționari, care le stabilesc și perioada de timp pe care să o auditeze și tot acestora le raportează. În sectorul public, prin analogie, se solicită o certificare în numele statului, reprezentat tot de o instituție independentă, în cazul Republicii Moldova această instituție este Curtea de Conturi. În cazul auditului intern, beneficiarul concluziilor rezultate este managementul entității, iar în cazul auditului extern de regulă toți cei care doresc o certificare a conturilor: bănci, autorități, acționari, clienți, furnizori ș.a.

Din punctul de vedere al obiectivelor urmărite de auditul intern acesta evaluează sistemul de control intern și dă asigurări managementului că acesta funcționează.

Auditul extern certifică exactitatea conturilor și a situațiilor financiare, care constă în regularitatea, sinceritatea și imaginea fidelă a declarațiilor financiare finale. Cu această ocazie, auditul extern evaluează și el sistemul de control intern, dar numai pentru elemente de natură financiar-contabilă.

Domeniul de aplicare a auditului intern este mult mai vast, deoarece include nu numai toate funcțiile întreprinderii, dar și dimensiunile lor. Domeniul auditului intern depășește domeniul cifrelor pentru că în cazul unui spital nu putem număra doar paturile de spital sau contabiliza fondurile cheltuite pe medicamente, ci trebuie să se analizeze și calitatea actului medical ceea ce presupune și alt fel de

<sup>7</sup> Legea Curții de Conturi nr. 261-XVI din 05.12.2008.

analiză. În cazul auditului extern, domeniul de aplicare înglobează tot ceea ce participă la determinarea rezultatelor, la elaborarea situațiilor financiare finale și numai la acestea.

Dacă în cazul auditului intern interlocutorii, sau subiecții discuțiilor și analizelor se schimbă mereu, în funcție de misiunea planificată și din acest punct de vedere auditul intern este periodic pentru cei auditați, în auditul extern sunt mereu aceiași interlocutori din entitate, din acest punct de vedere acesta fiind permanent pentru cei auditați. Auditorul extern are independența specifică titularului unei profesii libere, reglementată juridic și statutar, el fiind independent față de clientul său. Chiar și în cazul auditului public extern această independență se păstrează, fiind reglementată clar prin actele normative și standardele de lucru. Incompatibilitățile la care este supus un auditor public extern conduc la premiza unui audit independent și echidistant. Nu același lucru se poate spune despre auditorul intern care este independent în exercitarea funcției sale în sensul unei independențe a gândirii și a raționamentului profesional față de subiectele pe care le auditează, dar în același timp este dependent prin faptul că aparține entității și depinde de standardele profesionale interne pe care trebuie să le respecte.

După cum se poate observa, auditul intern nu poate și nici nu încearcă să dea asigurări asupra situațiile financiare în privința corectitudinii și dacă sunt rezonabile sau nu, deoarece aceasta este sarcina auditului extern. La rândul lui, auditul extern nu efectuează audit intern, deoarece nu are norme metodologice pentru acesta.

Auditul extern realizează certificarea regularității, sincerității și imaginii fidele a conturilor și a situațiilor financiare finale.

Cele două tipuri de audit au și două trăsături comune ce se desprind din funcțiile lor în cadrul unei entități: interzicerea oricărui amestec în gestiunea entității și utilizarea acelorași instrumente și tehnici, chiar dacă metodologia de aplicare este diferită.

Auditul intern este complementar auditului extern deoarece auditul intern furnizează toate informațiile necesare pentru ca auditul extern să formuleze și să furnizeze aprecieri fără rezerve. În plus, acolo unde nu există funcția de audit intern, auditorul extern este în mod firesc înclinat să manifeste unele rezerve în ceea ce privește calitatea regularității, sincerității și imaginii fidele a conturilor care îi sunt prezentate.

Auditul extern este un complement pentru auditul intern deoarece acesta din urmă poate să profite de pe urma concluziilor auditului extern pentru a-și formula recomandările și a-și susține concluziile, ceea ce conduce la ideea unei colaborări, în beneficiul ambelor părți.

**Diferențele** între auditul intern și extern se pot enumera:

- auditorul intern verifică și evaluează tranzacțiile derulate, performanțele angajaților, în general, toată activitatea entității economice de la început și până la finalizarea ei, iar auditorul extern începe munca sa prin a examina rezultatele societății, deci lucrează în sens invers;
- auditorul intern nu poate fi considerat independent fiind subordonat managerului, pe când auditorul extern este în totalitate independent;
- lucrările de audit intern se realizează în permanență în întreprindere, nu sunt ciclice, cum este cazul auditului situațiilor financiare;
- auditorul intern formulează opinii despre desfășurarea adecvată a activității la fiecare post de lucru, iar auditorul extern certifică regularitatea, sinceritatea și imaginea fidelă a conturilor, rezultatelor și situațiilor financiare în conformitate cu prevederile legale și cele ale Standardelor Internaționale de Contabilitate.

#### **BIBLIOGRAFIE:**

1. Crăciun Ștefan. Auditul financiar și auditul intern. București, Editura Economică, 2004.- 646 p;
2. Flesher, D.L., Internal Auditing: Standards and Practices (Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors, 1996), pag. 1;
3. Munteanu, V. Control și audit financiar, Editura Lucman Serv, București, 1998, pag. 313;
4. Lege a Curții de Conturi nr. 261-XVI din 05.12.2008, care a intrat în vigoare începând cu 01 ianuarie 2009;
5. Standardele Naționale de Audit Intern, aprobate prin Hotărârea Curții de Conturi nr.82 din 29.11.2007 și ordinul Ministerului Finanțelor nr.98 din 27.11.2007.