
Factori pentru dimensionarea adecvată a compartimentelor de audit intern din sectorul public

Elena Doina DASCĂLU,
Universitatea „Spiru Haret” din București, Curtea de
Conturi a României,
E-mail: doina.dascalu@rcc.ro

Rezumat

Articolul abordează problematica dimensionării compartimentelor de audit intern din sectorul public. Controlul public intern din România parcurge o etapă amplă de transformare: trecerea de la un management și control standardizate (de regulă prin acte normative) la un management bazat pe obiective și la un control dual, bazat pe autocontrol al managementului (control managerial), precum și pe evaluări separate efectuate de organisme independente (audit public extern și audit public intern).

În cadrul articolului sunt identificați factorii implicați pentru dimensionarea auditului: riscurile specifice organizației și așteptările privind modul în care activitatea poate aduce valoare, care constituie baza pentru alocarea resurselor. Dimensionarea compartimentului de audit intern este analizată prin prisma a șapte factori critici, fiind prezentată o analiză comparativă a modelelor propuse (factori determinanți, puncte tari/slabe, criterii de aplicabilitate). Pentru perfecționarea auditului intern în sectorul public, este propus Modelul privind capacitatea auditului intern din sectorul public, avansat de Institutul Auditorilor Interni, conform căruia evoluția activității de audit intern este structurată pe niveluri care trebuie atinse succesiv.

Prin identificarea factorilor critici pentru dimensionarea compartimentelor de audit intern, care nu au corespondent în factorii prevăzuți de cadrul normativ actual din România, articolul contribuie la clarificarea problematicii modelelor și procedurilor de dimensionare în domeniu.

Cuvinte-cheie: Audit intern; dimensionare departamente de audit; factori determinanți pentru dimensionare; modele pentru dimensionarea departamentelor de audit din sectorul public.

Clasificare JEL: M42; M48.

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Dascălu, E.D. (2016), Factors supporting and adequate sizing of internal audit departments in the public sector, Audit Financiar, vol. XIV, no. 6(138)/2016, pp. 642-650, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/138/642

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/138/642>

Introducere

Controlul public intern din România parcurge o etapă amplă de transformare care marchează trecerea de la un *management și control standardizate* (de regulă prin acte normative) la un *management bazat pe obiective* și la un *control dual*, bazat pe *autocontrol al managementului (control managerial)*, precum și pe *evaluări separate* efectuate de organisme independente (*audit public extern și audit public intern*).

Noul tip de management menționat presupune, *ex-ante*, asumarea de obiective clare și fezabile privind stabilirea direcției de urmat pentru îndeplinirea unor nevoi ale societății sau ale unui grup țintă, alocarea de resurse (financiare, umane, materiale) pentru realizarea acestor obiective, *autonomie decizională* în utilizarea resurselor, precum și implementarea unui *mecanism de răspundere managerială* pentru rezultatele obținute.

Conceptul de *răspundere managerială* nu se utilizează doar pentru „a face managerul răspunzător de deciziile sale financiare, dar și pentru a se obține asigurarea că aceste decizii sunt adecvate și implementate în interesul publicului” (de Koning, 2007). De aceea, de Koning (2007) consideră că „managerii trebuie monitorizați în concordanță cu reguli bine cunoscute și cu norme de calitate capabile să prevadă risipa, frauda și iregularitățile”.

Prin urmare, *răspunderea managerială* reprezintă, în fapt, actul final al unui ciclu de management, prin care conducătorul unei entități publice răspunde pentru deciziile luate, respectiv pentru rezultatele obținute de entitatea în cauză, pe o anumită perioadă de timp, în urma utilizării resurselor alocate.

Un rol deosebit în asigurarea funcționalității mecanismului de răspundere managerială îl exercită auditul public intern. Potrivit art. 3 alin.(1) și (2) din *Legea nr. 672/2002*, activitatea de audit public intern are ca obiectiv general îmbunătățirea managementului entităților publice prin evaluarea independentă a proceselor de control, management al riscurilor și guvernantă. În acest sens, *Legea nr. 672/2002* prevede că auditul public intern trebuie să vizeze toate activitățile desfășurate într-o entitate publică, existând cerința legală de a fi auditate, cel puțin o dată la trei ani, dar fără a se limita la acestea, peste zece activități, domenii sau sisteme, cum ar fi activitățile cu implicații financiare, plățile, administrarea patrimoniului, sistemul contabil,

sistemul de conducere, sistemul informatic etc. (art. 15 din *Legea nr. 672/2002*).

Cerințele obligatorii privind exercitarea periodică a auditului intern presupun realizarea unei dimensionări adecvate a compartimentului de audit public intern, pentru asigurarea resurselor necesare acestei activități.

1. Revizuirea literaturii de specialitate

Referindu-se la organizarea auditului intern într-o entitate publică, de Koning (2007) consideră că responsabilitatea creării compartimentului de audit intern aparține conducătorului acestui compartiment. Această responsabilitate include și dimensionarea corespunzătoare a structurii de audit intern pentru a-i asigura capacitatea de acoperire a sferei activităților desfășurate în cadrul entității publice. Totodată, o dimensionare adecvată presupune identificarea răspunsului la întrebarea: „Cât din resursele unei organizații ar trebui alocate funcției de audit intern?” (Anderson ș.a., 2010a).

Conform studiului privind activitatea de audit intern realizat de Ernst & Young la nivel global, în anul 2013, peste 30% din respondenți (conducători executivi ai auditului intern) înregistraseră o creștere a funcției de audit în ultimul an, iar 37% se așteptau la o creștere în următoarele 24 de luni (Ernst & Young, 2013).

Potrivit *Raportului privind activitatea de audit intern din sectorul public pe anul 2013* emis de Ministerul Finanțelor Publice (MFP), una din problemele auditului public intern o reprezintă *subdimensionarea compartimentelor de audit intern*, alături de lipsa independenței, ineficacitatea sistemelor de recrutare și pregătire a personalului și gradul redus de implementare a funcției de audit intern în plan local.

Cu privire la dimensionarea compartimentelor proprii de audit public intern ale organizațiilor, raportul menționat anterior (MFP, 2013) indică următoarele:

- circa 73% dintre compartimentele de audit intern au un singur post de auditor intern, aspect care contravine prevederilor art. 2 lit. f) din *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern*, în care este menționată obligația încadrării a minimum doi auditori interni, angajați cu normă întreagă;

- la dimensionarea compartimentului de audit public intern s-a avut în vedere exclusiv obligația legală cu privire la asigurarea funcției de audit intern, numărul de posturi depășind două persoane pentru doar 14% dintre entitățile publice;
- în administrația publică centrală, la nouă entități publice ai căror conducători au calitatea de ordonator principal de credite, dimensionarea compartimentelor de audit intern nu asigură respectarea periodicității în auditare sau acoperirea sferei auditabile;
- în administrația publică locală nu a fost realizată o dimensionare a structurii de audit intern, astfel că 72 de compartimente au câte două posturi de auditor intern, iar 580 de compartimente au câte un singur post de auditor intern.

Prin urmare, o problemă a auditului intern în sectorul public o reprezintă absența unei dimensionări corespunzătoare a compartimentului de audit intern, care să asigure numărul de auditori necesar pentru derularea activității de audit intern în conformitate cu cerințele legale. De aceea, pentru a se realiza o dimensionare adecvată privind numărul de auditori interni în sectorul public, considerăm că este important să se studieze factorii care influențează *dimensionarea compartimentelor de audit intern în entitățile publice*.

2. Metodologia cercetării

Obiectivul cercetării este studierea factorilor care influențează dimensionarea compartimentelor de audit intern în entitățile publice, pentru a identifica soluții privind fundamentarea adecvată a numărului de auditori interni.

Metodologia de cercetare s-a bazat pe studierea în literatura de specialitate a metodelor de dimensionare a compartimentelor de audit intern. Au fost analizați factorii considerați determinanți, precum și modelele utilizate pentru dimensionarea compartimentelor de audit intern.

3. Dimensionarea compartimentelor de audit intern. Factori propuși în literatura de specialitate

Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, emise de Institutul Auditorilor Interni (The Institute of Internal Auditors – IIA, 2013), nu

stabilesc cerințe specifice privind numărul de auditori interni necesar pentru asigurarea conformității cu aceste standarde (Anderson ș.a., 2010a).

Cu toate acestea, *Standardul 2030 – Administrarea resurselor* (IIA, 2013) prevede obligația conducătorului executiv al auditului de a se asigura că auditul intern dispune de resurse adecvate, suficiente și alocate în mod eficace pentru îndeplinirea planului aprobat (Anderson ș.a., 2010a). Termenul „resurse suficiente” vizează dimensionarea compartimentului de audit intern, aspect clarificat în *Interpretarea standardului*, care prevede că „*Termenul suficient se referă la cantitatea de resurse necesare pentru îndeplinirea planului*”.

Anderson și Dahle (2009) identifică drept factori implicați pentru dimensionarea compartimentului de audit intern: *riscurile specifice organizației și așteptările privind modul în care activitatea poate adăuga valoare*, elemente care, în accepțiunea lor, reprezintă baza procesului de alocare a resurselor pentru audit.

Referindu-se la procesul de planificare, Anderson și Dahle (2009) consideră că acesta include și elaborarea de planuri de personal, indicându-se astfel un factor important care să stea la baza dimensionării numărului de auditori interni, respectiv *planurile de audit intern*.

Cu privire la dimensionarea compartimentului de audit intern, literatura de specialitate identifică trei abordări aplicabile, în mod tradițional, în cadrul organizațiilor (Anderson ș.a., 2010a, b).

- *Abordarea statică*, ce pornește de la dimensionarea existentă a compartimentului de audit intern și presupune modificări incrementale determinate de apariția unor schimbări în organizație. Această abordare are ca puncte slabe faptul că nu există siguranța unei dimensionări inițiale adecvate.
- *Abordarea bazată pe analiza riscului*, care presupune ca departamentul de audit să prezinte managementului sau comitetului de audit diferite planuri de audit, respectiv în varianta cu resursele existente, cu o creștere procentuală fixă, sau cu o descreștere procentuală fixă. Abordarea are ca punct slab subiectivismul sau percepția comitetului de audit ori a managementului cu privire la risc.
- *Abordarea bazată pe comparație*, care implică o dimensionare bazată pe compararea cu numărul de auditori din alte organizații, folosind sondaje privind auditul intern realizate la nivel global sau pe anumite domenii. O astfel de abordare are ca punct slab

faptul că nu ia în considerare eficiența compartimentului de audit intern cu care se face comparația sau diferențele dintre țări legate de legislație, cultură etc.

Anderson ș.a. (2010a) au elaborat un model conceptual, adoptat de IIA din SUA pentru determinarea *dimensiunii optime a unui compartiment de audit intern*, bazat pe șapte factori critici, intercorelați, respectiv:

1. *Specificul organizației.* Se referă la aspecte cum ar fi: dacă organizația este entitate publică sau companie privată, domeniul de activitate, mărimea organizației, locația, complexitatea, situația financiară, riscul în domeniul în care activează etc.
2. *Particularitățile structurii de conducere a organizației.* Factorul vizează modul în care este asigurat managementul organizației, dacă există consiliu de conducere, comitet de audit și o funcție de management a riscului.
3. *Misiunea compartimentului de audit intern.* Aspectul menționat are în vedere misiunile de audit intern executate de compartimentul de audit intern în cadrul organizației. Cu cât sfera activităților efectuate de compartimentul de audit intern este mai cuprinzătoare, cu atât numărul auditorilor interni trebuie să crească.
4. *Valoarea adăugată de auditul intern.* Factorul menționat ia în considerare modul de alocare a resurselor pe tipuri de misiuni (audit de conformitate, audit operațional, investigații de fraude, audit financiar, securitate IT, consiliere etc.) și determină o creștere

a numărului de auditori în cazul în care compartimentul de audit intern adaugă o valoare crescută în organizație.

5. *Alinierea între management și compartimentul de audit intern privind rolul auditului intern.* Se vizează corelarea adecvată între percepția managementului privind rolul și sarcinile auditului intern, precum și misiunile de audit intern efectuate, pe de o parte, și percepția auditului intern referitoare la aceleași elemente, pe de altă parte.
6. *Specificul compartimentului de audit intern.* Se referă la experiența auditorilor interni și la tehnicile utilizate de auditori în cadrul misiunilor desfășurate.
7. *Calitatea serviciilor de audit intern.* Factorul vizează percepția asupra calității actului de audit care influențează resursele alocate acestuia și, implicit, numărul de auditori.

Influența celor șapte factori critici asupra dimensionării compartimentului de audit intern la un număr de 236 de companii, din diferite domenii de activitate, a fost analizată de Anderson ș.a. (2010a). Din punct de vedere al dimensionării, rezultatele obținute au indicat, în medie, 19 auditori interni în cadrul compartimentului de audit intern, cel mai mare număr de auditori interni fiind înregistrat în compartimentele de audit intern ale entităților din domeniul producție. Datele privind numărul mediu de auditori, precum și numărul de auditori la 1.000 de angajați sunt prezentate în **Tabelul 1** (Anderson ș.a., 2010a).

Tabelul 1. Dimensionarea compartimentului de audit intern (rezultate agregate prin prisma celor șapte factori critici)

Domeniul de activitate	Sănătate	Producție	Vânzări	Servicii	Transporturi	Altele
Numărul mediu de auditori	6,68	32,43	10,82	13,58	19,60	11,75
Numărul de auditori la 1.000 de angajați	0,91	2,24	0,5	1,25	0,73	3,5

Sursa: Anderson ș.a., 2010a

Astfel, Anderson ș.a. (2010a) au stabilit o serie de influențe (efecte calitative) ale factorilor critici asupra dimensiunii compartimentului de audit intern, care sunt redată în **Tabelul 2**. Modelul elaborat poate fi aplicat pentru a stabili direcția de urmat cu privire la

dimensionarea compartimentului de audit intern (creștere sau descreștere), comparația cu numărul mediu de auditori în domeniul de activitate, precum și pentru stabilirea unui număr de auditori interni prin aplicarea factorilor menționați.

Tabelul 2. Dimensionarea compartimentului de audit intern

Variabila	Numărul de auditori	Variabila	Numărul de auditori
Factorul critic 1: Specificul organizației			
Cotarea la bursă	Crește pentru cele cotate Scade pentru cele necotate	Locația	Crește pentru cele cu sediul în S.U.A.
Domeniul de activitate	Crește în anumite domenii	Mărimea entității	Crește pe măsură ce activele cresc
Factorul critic 2: Particularitățile structurii de conducere a organizației			
Structura de control	Crește pe măsură ce structura de control devine mai descentralizată	Mărimea comitetului de audit	Crește odată cu numărul de membri în comitetul de audit
Supravegherea exercitată de comitetul de audit	Crește odată cu creșterea nivelului supravegherii asupra compartimentului de audit intern	Frecvența întâlnirilor cu membrii comitetului	Crește odată cu creșterea frecvenței întâlnirilor
Structura comitetului de audit intern	Crește cu cât este mai mare reprezentarea directorilor din cadrul entității în comitet		
Factorul critic 3: Misiunea compartimentului de audit intern			
Externalizarea activităților din sfera auditului intern	Scade odată cu creșterea procentului activităților de audit intern externalizate	Auditul operațional	Crește când auditul operațional este inclus în mod explicit în sfera misiunilor de audit intern
Factorul critic 4: Valoarea adăugată de auditul intern			
Utilizarea instrumentelor de extragere a datelor	Crește odată cu creșterea gradului de utilizare a instrumentelor de extragere a datelor	Utilizarea instrumentelor de detectare a fraudelor	Scade odată cu creșterea gradului de utilizare a instrumentelor de detectare a fraudelor
Factorul critic 5: Alinierea între management și compartimentul de audit intern privind rolul auditului intern			
Alinierea misiunii sau a activităților	Crește dacă există o aliniere între activitățile de audit intern incluse în misiunea compartimentului de audit intern și cele real executate	Acordul între management și conducătorul executiv al auditului privind importanța auditului IT	Scade în situația în care conducerea și conducătorul executiv al auditului nu cad de acord cu privire la importanța auditului IT
Factorul critic 6: Specificul compartimentului de audit intern			
Auditorii certificați	Scade dacă procentul auditorilor certificați de IIA crește (Certified Internal Auditors – CIA)	Utilizarea altor departamente pentru gestionarea conformității asocierilor	Scade atunci când activitățile privind conformitatea asocierilor sunt realizate de alte departamente
Factorul critic 7: Calitatea serviciilor de audit intern			
Valoarea adăugată de auditul intern	Crește dacă auditul intern funcționează conform așteptărilor beneficiarilor acestei activități		

Sursa: Anderson ș.a., 2010a.

Modelul privind dimensionarea compartimentului de audit intern elaborat de Anderson ș.a. (2010a) prezintă o serie de puncte slabe în cazul utilizării sale pentru dimensionarea compartimentelor de audit intern din sectorul public, care decurg din următoarele considerente:

- nu generează un număr de auditori interni ca bază pentru dimensionarea compartimentelor, ci propune

factori care influențează scăderea sau creșterea numărului de auditori interni;

- factorii critici sau variabilele acestora sunt aplicabili într-o mică măsură sau chiar nu sunt specifici entităților publice. Astfel, în sectorul public valoarea adăugată de auditul intern este rareori cuantificată, termenul nefiind clarificat, există un număr redus de auditori certificați CIA, comitetele de audit sunt

implementate doar în câteva entități publice centrale etc.;

- modelul poate genera erori semnificative la funcțiile de audit mici. Așa cum am menționat anterior, subdimensionarea compartimentelor de audit intern reprezintă una dintre problemele auditului intern în sectorul public;
- dificultăți în dimensionarea compartimentului de audit în situația în care variabilele nu cresc sau nu scad în același timp etc.;
- modelul are o complexitate ridicată și implică o analiză profundă a factorilor critici și a variabilelor acestora pe un orizont de timp.

Punctele slabe ale modelului enunțat anterior determină ca acest model să nu fie aplicabil în entitățile publice din România sau aplicarea lui să determine posibile erori în dimensionarea compartimentelor de audit intern.

Conform *modelului Jacques Renard* (Renard, 2004), cel mai important factor referitor la dimensionarea auditului intern îl reprezintă *dimensiunea organizației*. În acest sens, Renard (2004) apreciază că întreprinderile mici și mijlocii vor avea între unul și trei auditori, în timp ce compartimentul de audit intern al unei companii internaționale mari va avea între 20 și 100 de auditori interni.

În accepțiunea lui Renard (2004), un alt criteriu pentru dimensionarea compartimentului de audit intern este *internaționalizarea*, respectiv dacă organizația reprezintă o companie mare națională sau o companie mare internațională. În această situație, un alt criteriu care influențează stabilirea numărului de auditori interni îl reprezintă *forma de organizare a auditului intern*, respectiv centralizat sau descentralizat.

Pentru organizațiile de mărime medie, Renard (2004) consideră că există „o medie de referință” pentru stabilirea numărului de auditori interni, respectiv un auditor la 1.000 de angajați, menționând însă că reprezintă „o medie care acoperă situații eterogene”.

Referitor la dimensionare, autorul menționat indică următoarele posibilități:

- *structurile mari* de audit de tip „direcție grupată pe servicii”, ce sunt întâlnite în companiile mari care adoptă un audit intern de tip centralizat sau tip „serviciu central” și structuri de audit intern la filiale, caracteristice companiilor mari care adoptă un audit de tip descentralizat;

- *structurile medii și mici* de audit de tip „serviciu”, specifice organizațiilor de mărime medie și mică. În cazul „serviciilor mici”, Renard (2004) indică două organizări posibile cu două dimensionări diferite, respectiv „structura elementară” specifică situației în care funcția de audit intern este îndeplinită de un singur auditor, precum și „structura simplă” în care numărul de auditori este de maxim zece. În cazul în care structura de audit este compusă dintr-un singur auditor, Renard (2004) indică necesitatea de a recurge la asistența unor consultanți externi, respectiv la externalizarea unor activități de audit intern.

Conform *modelului Spencer Pickett* (Spencer Pickett, 2006a, b), un număr adecvat de auditori interni trebuie stabilit pentru a asigura independența acestei funcții și pentru îndeplinirea scopului auditului intern (Spencer Pickett, 2006a). În acest sens, numărul adecvat de auditori interni depinde de strategia auditului intern din organizație, planurile de audit intern aprobate și abordarea cu privire la exercitarea activității de audit intern (Spencer Pickett, 2006a).

Conform *modelului Sukhdev Bal* (Bal, 2012), specificul organizației este important pentru alocarea resurselor aferente auditului intern. Abordarea indicată vizează comparația cu trei sau patru organizații similare și luarea în calcul a unor factori, cum ar fi: numărul de locații, locații internaționale, gradul de centralizare, mediul de control, maturitatea proceselor, sfera auditului, gradul de schimbare în activitate și toleranța managementului la risc. Bal (2012) consideră riscul ca factor primar determinant pentru dimensionarea auditului intern.

În sectorul public din România, pentru implementarea conceptului de audit au fost emise *Normele metodologice generale pentru organizarea și funcționarea auditului intern în baza prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv*, aprobate prin *Ordinul ministrului finanțelor nr. 332/2000*, în prezent abrogate. Normele menționate prevedeau, la pct. 5 – *Organizarea structurilor de audit intern*, responsabilitatea ordonatorilor principali de credite pentru organizarea structurilor de audit intern. De asemenea, ordonatorii principali de credite, pe baza unor criterii (volumul anual al fondurilor utilizate, numărul entităților publice din subordine, gradul lor de dispersie teritorială, numărul de personal al instituției centrale, precum și ponderea celui din entitățile publice subordonate) decideau organizarea

sau preluarea activităților de audit intern ale entităților publice aflate în subordine (inclusiv sub autoritate).

Actul normativ menționat prevede criterii clare pentru fundamentarea schemei de personal în cazul structurilor de audit intern înființate, respectiv numărul de posturi, recomandându-se un coeficient normativ minimal de un auditor la 40 de posturi, precum și un coeficient normativ maximal, un auditor la 30 de posturi.

Cadrul normativ național în vigoare privind auditul public intern conține cerințe privind dimensionarea compartimentelor de audit intern în sectorul public. Astfel, art. 12 alin. (4) din *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern* prevede dimensionarea compartimentului de audit intern pe baza volumului de activitate și a mărimii riscurilor asociate, astfel încât să asigure auditarea activităților cuprinse în sfera auditului public intern.

Cu privire la dimensionare, *Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern* aprobate prin *Hotărârea Guvernului nr. 1086/2013* prevăd că numărul de posturi de auditor intern se stabilește prin parcurgerea următoarelor etape:

- a. identificarea tuturor activităților desfășurate atât în cadrul entității publice, cât și în cadrul entităților aflate în subordine/în coordonare/sub autoritate, în care aceasta exercită în mod direct misiuni de audit public intern;
- b. identificarea riscurilor asociate activităților;
- c. identificarea formelor de control intern atașate fiecărei activități;
- d. stabilirea riscurilor reziduale ca urmare a exercitării formelor de control;
- e. stabilirea fondului de timp necesar efectuării misiunilor de audit public intern, prin luarea în considerare a următorilor *factori*:
 - bugetul alocat entității;
 - numărul entităților aflate în subordine/în coordonare/sub autoritate;
 - numărul angajaților;
 - specificul entității publice;
 - complexitatea și importanța socială a activităților;
 - respectarea periodicității în auditare;
 - activitățile cu riscuri mari/medii.

Pe această bază, în cadrul *Legii nr. 672/2002 privind auditul public intern* sunt indicați ca factori principali mărimea riscurilor asociate activităților auditate și volumul de activitate, iar în *Normele generale privind*

exercitarea activității de audit public intern, acești factori sunt detaliați în șapte „sub-factori”.

Pentru perfecționarea activității de audit intern în sectorul public poate fi utilizat *Modelul privind capacitatea auditului intern din sectorul public*, care prezintă evoluția activității de audit intern structurată pe niveluri care trebuie atinse succesiv (IIA, 2009). Atingerea unui anumit nivel de evoluție este prezentată în funcție de rezultatele obținute cu privire la șase elemente considerate esențiale pentru activitatea de audit intern, respectiv: serviciile furnizate de auditul intern și rolul acestuia; managementul personalului; practicile profesionale; managementul performanței și responsabilitatea; cultura și relațiile organizaționale; structurile de guvernare.

În accepțiunea IIA, evoluția unui compartiment de audit intern în sectorul public parcurge cele cinci niveluri, prezentate în ordine crescătoare, respectiv: *Inițial; Structurat; Integrat; Gestionat; Optimizat*.

Modelul privind capacitatea auditului intern din sectorul public nu stabilește factori privind dimensionarea compartimentului de audit intern, dar menționează elemente caracteristice pentru anumite niveluri de evoluție care indică necesitatea dimensionării sau legătura cu aceasta. Acest model prevede faptul că nivelul 1 – *Inițial* – se caracterizează prin „audit izolat”, respectiv printr-un compartiment de audit intern care nu este clar structurat și care execută misiuni izolate. De asemenea, nivelul 2 – *Structurat* – presupune stabilirea unor procese de bază privind auditul intern, precum și faptul că predomină auditul de regularitate.

Nivelul 3 – *Integrat* – prevede, ca rezultate referitoare la elementul esențial „managementul personalului”, resurse pentru îndeplinirea planurilor de audit, aspect care indică drept factor de dimensionare „volumul de activitate planificat”. Pentru nivelul 4 – *Gestionat* – modelul prevede ca activități esențiale identificarea resurselor necesare pentru abordarea zonelor de cea mai mare importanță și risc ridicat din organizație, precum și cuantificarea cerințelor privind personalul, care să permită auditului intern să își îndeplinească activitățile. În cazul nivelului 5 – *Optimizat* – modelul prevede ca activitate esențială analiza și elaborarea de cerințe privind personalul auditor necesar activității de audit intern, inclusiv în termeni cantitativi.

O comparație între factorii stabiliți prin legislația în domeniul auditului public intern din România pentru

dimensionarea compartimentelor de audit intern și cei menționați în literatura de specialitate în domeniu este prezentată în **Tabelul 3**. Acesta indică o similitudine între cei șapte factori prevăzuți în legislația din domeniul auditului public intern din România pentru dimensionarea compartimentelor de audit intern și factorii menționați în literatura de specialitate în domeniu. Factorul de dimensionare privind bugetul alocat entității nu a fost menționat în literatura de specialitate analizată.

În cadrul literaturii de specialitate sunt identificați mai mult de șase factori care stau la baza dimensionării compartimentelor de audit intern și care nu au corespondent în legislația din România din domeniul auditului public intern, respectiv: particularitățile structurii de conducere a organizației; misiunea compartimentului de audit intern; valoarea adăugată de auditul intern; alinierea între management și compartimentul de audit intern privind rolul auditului intern; specificul compartimentului de audit intern; calitatea serviciilor de audit intern.

Tabelul 3. Factorii de dimensionare a compartimentului de audit intern, în legislația din România și în literatura de specialitate. Abordare comparativă

Factorii prevăzuți în legislația în domeniul auditului public intern	Factorii prevăzuți în literatura de specialitate în domeniul auditului intern
Volumul de activitate	Volumul de activitate planificat (Modelul privind capacitatea auditului intern din sectorul public, 2009)
Specificul entității publice	Specificul organizației (Anderson ș.a., 2010a; Bal, 2012)
	Particularitățile structurii de conducere a organizației (Anderson ș.a., 2010a)
	Misiunea compartimentului de audit intern (Anderson ș.a., 2010a)
	Valoarea adăugată de auditul intern (Anderson ș.a., 2010a)
	Alinierea între management și compartimentul de audit intern privind rolul auditului intern (Anderson ș.a., 2010a)
	Specificul compartimentului de audit intern (Anderson ș.a., 2010a)
Activitățile cu riscuri mari/medii	Calitatea serviciilor de audit intern (Anderson ș.a., 2010a)
	Riscurile specifice organizației (Anderson și Dahle, 2009; Bal, 2012)
Numărul angajaților	Toleranța managementului la risc (Bal, 2012)
	Dimensiunea organizației (Renard, 2004)
Numărul entităților aflate în subordine/în coordonare/sub autoritate	Locații internaționale/internaționalizarea (Bal, 2012; Renard, 2004)
	Numărul de locații (Bal, 2012)
	Gradul de centralizare (Bal, 2012)
Respectarea periodicității în auditare	Mediul de control (Bal, 2012)
	Sfera auditului (Bal, 2012)
Complexitatea și importanța socială a activităților	Maturitatea proceselor (Bal, 2012)
	Gradul de schimbare în activitate (Bal, 2012)
Bugetul alocat entității	

Sursa: Prelucrările autorului.

Concluzii

Absența unei dimensionări a compartimentului de audit intern reprezintă o problemă a auditului intern în sectorul public. Un compartiment de audit intern subdimensionat nu poate asigura îndeplinirea scopului prevăzut în legislație în acest domeniu, activitatea acestuia fiind afectată de insuficiența resurselor alocate. De aceea,

abordarea problematicii dimensionării compartimentelor de audit intern în sectorul public reprezintă primul pas necesar pentru creșterea independenței auditului intern.

Pentru stabilirea numărului de auditori interni în sectorul public, considerăm că este important să fie identificați și studiați factorii principali, determinanți, care influențează *dimensionarea compartimentelor de audit intern*.

În literatura de specialitate din domeniu sunt menționați factorii care determină dimensionarea compartimentelor de audit intern. Analiza sintetizată în cadrul acestui articol a indicat faptul că există o corelare între majoritatea factorilor prevăzuți în legislația din domeniul auditului public și factorii indicați în literatura de specialitate.

Cu toate acestea, au fost identificați în literatura de specialitate și anumiți factori, considerați critici pentru dimensionarea compartimentelor de audit intern, dar care nu au corespondent în factorii prevăzuți în cadrul normativ în vigoare privind auditul public intern din România. Acești factori sunt evidențiați pe parcursul articolului, ca o contribuție la procesul de îmbunătățire a cadrului normativ și de reglementare în domeniu.

BIBLIOGRAFIE

1. Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K.M. și Rittenberg, L. (2010a), *Effective Sizing of Internal Audit Departments*, Altamonte Springs: The IIA Research Foundation.
2. Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K.M. și Rittenberg, L. (2010b), *Effective Sizing of Internal Audit Activities for Colleges and Universities*, Altamonte Springs: The IIA Research Foundation.
3. Anderson, U.L. și Dahle, A.J. (2009), *Implementing The International Professional Practices Framework*, Ediția a III-a, Altamonte Springs: The IIA Research Foundation.
4. Bal, S. (2012), *How much internal audit is enough?*, [pdf] Disponibil la: <http://auditandrisk.org.uk/features/how-much-internal-audit-is-enough>, [Accesat pe 10 ianuarie 2016].
5. de Koning, R. (2007), *Controlul financiar public intern*, www.pifc.eu.
6. Ernst & Young (2013), *Matching Internal Audit talent to organizational business needs – Key findings from the Global Internal Audit Survey*, [online] Disponibil la: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Advisory/MIA-talent-to-business-needs---Key-findings-from-the-Global-Internal-Audit-Survey-2013> [Accesat pe 11 martie 2016].
7. *Hotărârea Guvernului nr. 1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern*.
8. IIA (2009), *Internal Audit Capability Model (IA-CM) for the public sector*, Disponibil la: <https://na.theiia.org/iia/fi/Public%20Documents/Internal%20Audit%20Capability%20Model%20IA-CM%20for%20the%20Public%20Sector%20Overview.pdf> [Accesat pe 11 martie 2016].
9. IIA (2009), *Quality Assessment Manual*, 6th Edition, Altamonte Springs: The IIA Research Foundation.
10. IIA (2013), *Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern* (2013), Altamonte Springs: The IIA Research Foundation.
11. Ministerul Finanțelor Publice (2000), *Ordinul ministrului finanțelor nr. 332/2000 privind aprobarea Normelor metodologice generale pentru organizarea și funcționarea auditului intern în baza prevederilor Ordonanței Guvernului nr. 119/1999 privind auditul intern și controlul financiar preventiv* (abrogate).
12. Ministerul Finanțelor Publice (2002), *Legea nr. 672/19.12.2002 privind auditul public intern*, republicată în Monitorul Oficial nr. 856/ 05.12.2011, cu modificările ulterioare.
13. Ministerul Finanțelor Publice (2013), *Raport privind activitatea de audit intern din sectorul public pe anul 2013*, [pdf] Disponibil la: http://discutii.mfinante.ro/static/10/Mfp/audit/Rapactivitauditintern2013_20ian2015.pdf [Accesat pe 11 martie 2016].
14. Renard, J. (2004), *Teoria și practica auditului intern*, București: Editura Arta Grafică.
15. Spencer Pickett, K.H. (2006a), *Audit planning - A Risk-Based Approach*, New Jersey: John Wiley & Sons.
16. Spencer Pickett, K.H. (2006b), *The Internal Auditing Handbook*, New Jersey: John Wiley & Sons.
17. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (2004), *Guidance for audit committees – The internal audit function*, [pdf] Disponibil la: <http://www.icaew.com/~media/corporate/files/technical/audit%20and%20assurance/audit/guidance%20for%20audit%20committees/the%20internal%20audit%20function.ashx> [Accesat pe 11 martie 2016].