

---

# Tendințe și priorități în auditul intern

---

Victoria STANCIU,  
Academia de Studii Economice din București,  
E-mail: victoria.stanciu@cig.ase.ro

## Rezumat

*Statutul auditului intern de pilon deosebit de important pentru guvernanta corporativă este unanim recunoscut, dar el se dobândește printr-un efort continuu și conjugat al întregului departament și prin viziunea clară și solidă a dezvoltării sale, gândită de directorul de audit intern. Atingerea acestui statut, care recunoaște aportul auditului intern la atingerea obiectivelor companiei și la îmbunătățirea managementului riscurilor, impune acumulări calitative continue în munca auditorilor interni. Din această perspectivă atenția autorului s-a focalizat pe principalele riscuri și priorități referitoare la auditul intern, reflectate de studiile internaționale. Concluziile acestei cercetări pot constitui repere importante pentru îmbunătățirea funcției de audit intern în România și pentru ancorarea ei mai solidă în realitățile și problemele cu care se confruntă companiile.*

**Cuvinte-cheie:** Audit intern, evaluarea riscurilor, performanță, plan de audit.

**Clasificare JEL:** M42, M15, O33.

**Vă rugăm să citați acest articol astfel:**

Stanciu, V. (2016), Trends and priorities in internal audit, Audit Financiar, vol. XIV, no. 9(141)/2016, pp. 1003-1008, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/141/1003

**Link permanent pentru acest document:**

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/141/1003>

## Introducere

Auditul intern (AI) este un pilon deosebit de important pentru guvernanta corporativă. Acest statut nu vine de la sine, ci este dobândit printr-un efort conjugat al întregului departament de AI și o viziune clară a conducătorului acestuia. Competiția pe piața internă și mai ales în planul economiei globale determină preocupări sporite privind performanța companiilor. Atingerea obiectivelor de afaceri în condiții de performanță financiară rămâne preocuparea majoră a factorilor de decizie și reprezintă în egală măsură spațiul de investigare al AI, al cărui rol este de a sprijini compania în atingerea obiectivelor sale prin utilizarea eficientă a resurselor și îmbunătățirea proceselor de afaceri și de management al riscurilor.

Studiile au evidențiat faptul că nivelul de maturitate al funcției de AI diferă de la o țară la alta, fapt explicat prin diferențele culturale și „vechimea” funcției de AI, dar determinat și de nivelul de dezvoltare economică al țării. Guvernanta corporativă are propriul său impact asupra nivelului de dezvoltare al AI (Sarens ș.a., 2011). În România, funcția de AI este implementată de mai bine de un deceniu, ceea ce poate explica nivelul de maturitate relativ redus în raport cu țările occidentale. Dificultățile întâmpinate în procesul implementării unei guvernante corporative solide, manifestate încă și astăzi, au influențat la rândul lor efortul de consolidare al funcției de audit intern în cadrul organizațiilor românești. Auditorii interni din România au însă avantajul de a putea învăța din experiența altor țări și de a beneficia de progresul înregistrat în cadrul profesiei, ca urmare a eforturilor conjugate ale organismelor profesionale internaționale.

Prezentul articol are ca obiectiv să evidențieze tendințele și prioritățile manifestate de auditul intern în plan mondial reflectate de studiile internaționale realizate în ultimii ani. Apreciem evidențierea acestor aspecte ca fiind extrem de utilă pentru auditorii interni din România, ajutându-i să își planifice mai bine misiunile, să își îmbunătățească metodele de lucru și propriile abilități profesionale și să își consolideze colaborarea cu membrii comitetului de audit și conducerea executivă.

## 1. Metodologia cercetării

Cercetarea desfășurată este de tip calitativ. Obiectivele urmărite sunt identificarea tendințelor, priorităților, obiectivelor și tehnicilor utilizate în AI la nivel mondial, pentru a putea avea elemente de comparație cu modul

de derulare a AI în România. Cercetarea a impus parcurgerea literaturii de specialitate care valorifică cercetările în spațiul AI, precum și analiza studiilor realizate în plan mondial, de organisme internaționale de prestigiu, cu privire la evoluția auditului intern. Cercetarea de față face parte dintr-un proiect complex, inițiat în urmă cu mai mulți ani, gândit pe un orizont de timp mai larg, urmărind evoluția AI în România și implementarea bunelor practici, promovând tehnici și metodologii moderne bazate pe tehnologia informației.

## 2. Priorități în auditul intern

Abordarea orientată spre risc a devenit o constantă pentru AI. Întreaga activitate a auditorilor interni este determinată de riscurile la care este expusă compania. Astfel, cunoscând particularitățile afacerii și ale domeniului de activitate în care operează compania, auditorii interni trebuie să identifice riscurile strategice și operaționale curente, dar în egală măsură trebuie să anticipeze principalele riscuri strategice pe orizonturi de timp viitoare. Auditorii interni trebuie deci să **anticipeze** aceste expuneri la risc, să monitorizeze riscurile existente și să își fundamenteze planurile anuale și obiectivele misiunilor în raport cu expunerile la risc estimate. Astfel, planurile anuale vor reflecta nu doar așteptările părților interesate exprimate sau anticipate de către auditorii interni, ci și tendințele estimate în planul riscurilor, care pot afecta realizarea obiectivelor companiei. Considerăm necesar să atenționăm asupra importanței acestui cuvânt, **anticipare, dar și să evidențiem caracterul pro activ al muncii auditorilor interni**. Dacă auditorii interni vor convinge comitetul de audit, prin argumentele aduse, că planul anual propus este fundamentat pe riscurile-cheie care afectează afacerea, vor obține nu doar aprobarea planului, ci și bugetele necesare pentru derularea lui, precum și întregul suport de care departamentul are nevoie pentru a-și îndeplini misiunea.

Studiile internaționale recente evidențiază necesitatea ca auditorii interni să își orienteze atenția către riscurile generate de dezvoltarea rapidă a tehnologiei, cu impact semnificativ asupra proceselor de afaceri, un loc special avându-l tehnologia informațiilor și riscurile care decurg din utilizarea acesteia. Din această perspectivă, este subliniată necesitatea ca auditorii să evalueze „impactul probabil al posibilelor viitoare evenimente – incluzând consecințele în planul doi și trei – asupra strategiilor și

operațiunilor companiei” (Harrington și Piper, 2016). Aceasta implică abilități sporite ale auditorilor interni, determinate de specificul misiunilor de audit al sistemelor informatice și al proceselor de prelucrare și de transmitere informatizată a datelor, precum și de evaluare a riscurilor specifice, luându-se în considerare nu doar impactul lor direct, ci și posibilele consecințe în lanț. Manifestarea unor riscuri IT poate produce drept consecință directă afectarea securității și/sau calității proceselor de prelucrare a datelor – inclusiv posibile întreruperi în funcționarea sistemelor (atacuri ale hackerilor, virusări ale sistemelor etc). În plan secund, riscurile IT pot induce pierderi financiare ca urmare a întreruperii unor procese de afaceri (sistemele informatice care le susțin devenind indisponibile). În planul trei, riscurile IT pot produce scurgeri de informații de care pot beneficia firme concurente, ceea ce poate afecta financiar compania prin pierderea unor oportunități de afaceri sau diminuarea cotei de piață.

Riscul IT se află între primele cinci riscuri aflate în atenția auditorilor interni. Din perspectiva managerilor, riscurile care impun cea mai mare atenție sunt riscurile operaționale, riscurile strategice ale afacerii și riscul de conformitate. Cu toate acestea, unul din cinci auditori interni declară că nu alocă timp auditării securității informatice a organizației, iar unul din patru auditori declară că nu alocă timp misiunilor de audit pentru mediile de socializare (Harrington și Piper, 2016). Acest lucru este explicat prin competențele specifice cerute de auditul sistemelor informatice și numărul scăzut al auditorilor interni care au studii universitare în domeniul informaticii sau al celor certificați ca auditori IT. Astfel, aspecte sensibile sunt reprezentate de pregătirea continuă a auditorilor interni, cu accent pe tehnologia informației, precum și de nevoia pregătirii universitare a economiștilor contabili, care trebuie să vizeze și zona auditului IT. Am precizat economiști contabili, având în vedere faptul că, în mod semnificativ, spre auditul intern se orientează absolvenții de contabilitate, care este aria de expertiză cerută în mod special și în procesul recrutării și al pregătirii continue.

Pentru domeniul bancar și al piețelor de capital, atenția AI se concentrează pe (KPMG, 2016):

- cerințe crescute în planul reglementării;
- cultură și mod de conducere;
- raportare (conform reglementărilor);
- teste de stres;

- securitate cibernetică;
- managementul relației cu prestatorii de servicii (urmare a externalizării unor activități și de mentenanță a sistemelor IT);
- evaluarea continuă a riscurilor;
- utilizarea analizei datelor/audit continuu;
- recrutarea și retenția auditorilor cu experiență.

O prioritate a AI este reprezentată de extinderea utilizării IT în munca auditorilor. Patru din zece directori de AI declară că „utilizarea tehnologiei în departamentele lor este adecvată sau mai bună” – comparând cu situația din 2006 – când a avut loc precedentul sondaj (Cangemi, 2015). Același studiu relevă că doi din zece directori AI declară că „departamentele lor se bazează în primul rând pe tehnicile manuale”. Considerăm că acest lucru poate fi determinat de:

- nivelul cunoștințelor și abilităților auditorilor interni în domeniul IT,
- bugetele insuficiente alocate acestei funcții, ceea ce face dificilă, dacă nu chiar imposibilă, achiziția de produse *software* dedicate, și de
- strategia inadecvată a AI în planul evoluției prin implementarea instrumentelor IT dedicate, care ar aduce eficiență și eficacitate AI.

Dintre instrumentele și produsele IT care pot fi utilizate de auditorii interni amintim:

- foi de lucru electronice;
- instrumente pentru managementul informației colectate;
- instrumente pentru analiza datelor;
- instrumente pentru *data mining*;
- instrumente pentru audit continuu;
- instrumente pentru planificarea misiunilor;
- instrumente pentru urmărirea implementării recomandărilor;
- aplicații *software* pentru evaluarea riscurilor etc.

Plasând nevoia concentrării atenției auditorilor interni spre riscurile IT, studiile menționate confirmă rezultatele unor studii anterioare (de exemplu Protiviti, 2014), care vizau drept priorități pentru AI:

- *social media*, aplicațiile utilizând dispozitive mobile, *cloud computing*, securitatea informației;

- utilizarea tehnicilor de audit asistat informatic (Computer Assisted Audit Techniques – CAAT) și a instrumentelor de analiză a datelor;
- prevenirea și identificarea fraudelor, cu accent pe tehnologie.

Protiviti a continuat studiul și în 2016, accentuând faptul că riscul legat de securitatea cibernetică este inclus constant în planul de audit și că se acordă prioritate aplicațiilor care folosesc dispozitive mobile, *cloud computing*, standarde IT și *Internet of Things* (Protiviti, 2016).

Utilizarea instrumentelor de *data mining* a înregistrat o creștere moderată, majoritatea respondenților din cadrul studiilor analizate declarând utilizarea la nivel de bază. Tehnicile de *data mining* pot fi utilizate cu succes pentru identificarea fraudelor și a anomaliilor în activități comerciale, identificarea lipsei unor date/inconsistența datelor, monitorizarea riscurilor etc. Este important de subliniat faptul că procesele de *data mining* și analiză a datelor se realizează doar parțial în departamentele de AI. În Europa, spre exemplu, 18% dintre aceste procesări se realizează în afara departamentului de AI (Cangeni, 2015). Includerea analizei datelor în procesele specifice muncii auditorilor interni va asigura creșterea eficienței și eficacității muncii acestora, unul dintre vectorii care determină acest fapt fiind procesul de evaluare continuă a riscurilor realizat în acest context.

### 3. Competențe și abilități profesionale

Profilul profesional al auditorilor interni este întotdeauna dinamic, ca urmare a evoluției profesiei contabile în general, dar și a modificărilor survenite în mediul de afaceri și de reglementare. Acest fapt implică o cunoaștere profundă a modelelor de afaceri, a proceselor și activităților derulate în companie, multe dintre acestea fiind susținute de procese informatizate, ceea ce solicită abilități și cunoștințe în domeniul IT. Henderson, Davis și Lapke (2013) subliniază legătura strânsă dintre procesele de afaceri și IT, întreaga infrastructură a companiei fiind bazată pe tehnologia informației. Acest lucru determină modificări atât în prioritățile AI, cât și în obiectivele stabilite, activitățile derulate și cunoștințele solicitate auditorilor.

Cum resursele AI, ca număr de auditori certificați, sunt limitate, preocuparea pentru păstrarea/atragerea acestor

specialiști este ridicată, multe cercetări vizând identificarea cunoștințelor și abilităților cerute auditorilor interni. Astfel, au putut fi identificate cerințe vizând abilități și cunoștințe legate strict de profilul profesional, dar și un set extins de abilități, care țin de capacitatea de relaționare și comunicare, care sunt extrem de importante pentru un auditor intern.

Dintre abilitățile cerute auditorilor interni reținem: capacitatea de prezentare liberă (*public speaking*), managementul timpului (util în construirea planurilor de audit și managementul misiunilor), construirea de relații solide cu membrii comitetului de audit, conducerea executivă precum și realizarea de contacte externe companiei, capacitatea de a face față presiunilor în ședințe prelungite, *leadership*, gândire strategică etc.

Harrington și Piper (2016) evidențiază ca principale cunoștințe, abilități și competențe cerute auditorilor interni:

- gândirea critică;
- abilitățile de comunicare;
- contabilitatea;
- asigurarea cu privire la managementul riscurilor;
- tehnologia informației (cunoștințe generale);
- specificul domeniului de activitate.

Nu întâmplător, răspunsurile celor chestionați au plasat pe primul loc gândirea critică. Întreaga muncă de AI se bazează pe această gândire critică, plecând de la identificarea arilor critice de auditat ca urmare a evaluării riscurilor, alegerea procedurilor de audit și terminând cu exprimarea opiniei și formularea recomandărilor. Comunicarea este esențială, ajutând auditorii interni să identifice așteptările părților interesate, să construiască relații solide cu membrii comitetului de audit și cu toți managerii, câștigându-le încrederea prin sprijinul acordat în soluționarea problemelor. Comunicarea este esențială și în timpul misiunilor, când, pe baza chestionarelor sau în interviuri, auditorii interni culeg informațiile necesare. Pe locul trei se află cunoștințele de contabilitate, care de cele mai multe ori reprezintă pregătirea profesională de bază a auditorilor interni. Cunoștințele în domeniul tehnologiei informațiilor ocupă un loc important, ca urmare a mediului puternic informatizat în care operează compania, dar și ca urmare a utilizării din ce în ce mai extinse a instrumentelor IT în activitățile zilnice ale auditorilor interni.

## 4. Măsurarea performanțelor în auditul intern

Una dintre cele mai sensibile probleme, dar mai puțin investigată de cercetători, este evaluarea performanțelor auditului intern. Subiectul prezintă un interes deosebit atât în planul cercetării științifice, cât și în cel al practicii profesiei și al companiilor. Cum estimăm calitatea activității de audit intern și adecvarea la nevoile și așteptările părților interesate? O privire în aria practicii profesiei ar evidenția interesul pentru răspunsurile la această întrebare, manifestat atât de șeful auditorilor interni, alături de întreaga lui echipă, cât și de comitetul de audit și de conducerea executivă.

Ghidul de practică emis de Institutul Auditorilor Interni (The Institute of Internal Auditors – IIA) precizează că „auditul intern trebuie să stabilească indicatori și criterii de evaluare adecvate mediului său/organizației pentru a măsura gradul (inclusiv calitatea) de îndeplinire a obiectivelor pentru care este stabilită activitatea AI” (IIA, 2010).

Practica AI a condus la stabilirea unor indicatori, de cele mai multe ori cantitativi, ca de exemplu:

- gradul de îndeplinire a misiunilor incluse în planul de audit aprobat;
- încadrarea în bugetul anual;
- încadrarea în bugetul de timp alocat misiunilor;
- timpul necesar pentru redactarea raportului de audit;
- gradul de acceptare și implementare a măsurilor recomandate în urma finalizării misiunilor de audit intern;
- reduceri de costuri și/sau creșterea veniturilor urmare a recomandărilor AI de îmbunătățire a proceselor și activităților.

În opinia noastră, evaluarea AI ar trebui să evidențieze mai mult măsura în care AI a ajutat organizația să își atingă obiectivele. Ultimii doi indicatori menționați anterior corespund acestei recomandări.

IIA (2010) recomandă includerea printre criteriile de evaluare a AI, în completarea celor deja enunțate, a următoarelor elemente:

- numărul anual de ore de pregătire profesională per auditor;
- experiența auditorilor, aici putând fi inclus numărul de auditori interni certificați, expertize deținute etc;

- modul de utilizare a timpului de lucru al auditorilor – timp direct vs. timp indirect utilizat;
- numărul de auditori menținuți/rulajul auditorilor în departamentul de AI (*Staff retention/Turnover*);
- timpul mediu de răspuns la cerințele părților interesate;
- calitatea feedback-ului de la entitățile auditate (numărul celor pozitive vs. negative);
- gradul de utilizare a tehnologiilor moderne în AI.

Pentru a adăuga valoare și a contribui direct la performanța financiară a companiei, AI trebuie să ofere soluții de îmbunătățire a proceselor și de identificare a oportunităților pentru companie. Numărul de propuneri vizând reduceri de costuri, îmbunătățiri de procese (inclusiv prin mai bună gestionare a riscurilor), propuneri pentru mai eficientă utilizare a resurselor, de identificare de oportunități de afaceri, propuneri pentru mai bună aliniere la cerințele de reglementare pot reprezenta criterii de evaluare a AI apropiate de așteptările părților interesate. Prin natura misiunilor și obiectivelor stabilite, AI trebuie să se alinieze priorităților companiei în vederea atingerii obiectivelor de afaceri. Cu toate acestea, studiul realizat de Harrington și Piper (2016) evidențiază că doar 57% dintre auditorii interni intervievați declară că „sunt total sau în cea mai mare parte aliniați la planul strategic de afaceri”. În aceste condiții, obiectivul AI de a sprijini organizația să își atingă obiectivele este greu de realizat.

Cum evoluția riscurilor înregistrează o dinamică constantă, modificarea planurilor anuale de audit (prin schimbarea ordinii de prioritate a misiunilor deja prevăzute în plan, precum și includerea unor misiuni noi ca urmare a creșterii expunerii la risc) poate reprezenta un criteriu de evaluare a AI. Astfel de modificări, argumentate în fața comitetului de audit, dovedește calitatea procesului de evaluare a riscurilor derulat de AI și orientarea misiunilor spre arilele cele mai expuse la risc.

### Concluzii

Auditul intern înregistrează o evoluție continuă, determinată de mediul dinamic pe care trebuie să îl investigheze, așteptările – mereu în schimbare – formulate de către părțile interesate și, nu în ultimul rând, de cerințele de bună practică specifice AI. Calitatea rezultatelor este în mare parte determinată de

măsura în care auditorii interni **anticipează** în mod corect evoluția riscurilor și cerințelor comitetului de audit și managementului, concentrându-și atenția pe ariile cele mai expuse la risc și oferind recomandări pentru îmbunătățirea proceselor și atingerea obiectivelor strategice.

Prioritare în munca auditorilor interni rămân: alinierea la riscurile strategice de business ale companiei, abordarea riguroasă a riscurilor IT prin integrarea lor cu riscurile afacerii, asimilarea tehnicilor și instrumentelor IT în activitatea curentă, recrutarea auditorilor cu experiență și abilități extinse de utilizare a calculatorului,

precum și pregătirea continuă, inclusiv în domeniul tehnologiei informației.

Stabilirea unor indicatori de evaluare a auditului intern odată cu aprobarea planului de audit intern și monitorizarea permanentă a acestora de șeful departamentului de audit intern și de comitetul de audit oferă criterii obiective de evaluare și de asociere a muncii auditorilor interni cu performanța companiei. De asemenea, aceste aspecte contribuie la îndeplinirea cerinței impuse auditului intern de a ajuta organizația în atingerea obiectivelor.

## BIBLIOGRAFIE

1. Cangemi, M. (2015), *Staying a Step Ahead Internal Audit's Use of Technology*, [pdf] Disponibil la: [www.internerevision.at/fileadmin/user\\_upload/2015-1403\\_CBOK\\_Staying\\_A\\_Step\\_Ahead.pdf](http://www.internerevision.at/fileadmin/user_upload/2015-1403_CBOK_Staying_A_Step_Ahead.pdf) [Accesat pe 22 iulie 2016].
2. Harrington, L. și Piper, A. (2016), *Driving Success in a Changing World: 10 Imperatives for Internal Audit*, [pdf] Disponibil la: [http://www.aair.ro/fisiere/PIPER\\_Ten\\_Imperatives\\_Final.pdf](http://www.aair.ro/fisiere/PIPER_Ten_Imperatives_Final.pdf), [Accesat pe 22 iulie 2016].
3. Henderson, D., Davis, J. și Lapke, M. (2013), The Effect of Internal Auditors' Information Technology Knowledge on Integrated Internal Audits, *International Business Research*, vol. 6, nr. 4, pp. 147-163, DOI: <http://dx.doi.org/10.5539/ibr.v6n4p147>.
4. KPMG (2016), *Internal Audit Top 10 Key Risks in 2016. Banking and Capital Markets*, [pdf] Disponibil la: <https://www.kpmg.com/AE/en/Documents/2015/KPMGThoughtLeadership/KPMGInternalAuditTop10risksin2016.pdf>, [Accesat pe 22 iulie 2016].
5. IIA (2010), *IPPF – Practice Guide. Measuring Internal Audit Effectiveness*, [pdf] Disponibil la: [http://iaa.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/Praktijkgidsen/Practice%20guide%20Measuring%20Internal%20Audit%20Effectiveness.pdf](http://iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/Praktijkgidsen/Practice%20guide%20Measuring%20Internal%20Audit%20Effectiveness.pdf), [Accesat pe 22 iulie 2016].
6. Protiviti (2014), *Assessing the Top Priorities for Internal Audit Functions. 2014 Internal Audit Capabilities and Needs Survey*, [pdf] Disponibil la: <https://www.protiviti.com/en-US/Documents/Surveys/2014-Internal-Audit-Capabilities-and-Needs-Survey-Protiviti.pdf>, [Accesat pe 22 iulie 2016].
7. Protiviti (2016), *Arriving at Internal Audit's Tipping Point Amid Business Transformation. Assessing the Results of the 2016 Internal Audit Capabilities and Needs Survey – and a Look at Key Trends over the Past Decade*, [pdf] Disponibil la: <https://www.protiviti.com/en-US/Documents/Surveys/2016-Internal-Audit-Capabilities-and-Needs-Survey-Protiviti.pdf>, [Accesat pe 22 iulie 2016].
8. Sarens G., Allegrini, M., D'Onza, G. și Melviole, R. (2011), Are Internal Auditing Practices Related to the Age of Internal Audit Function? Exploratory Evidence and Directions for Future Research, *Managerial Auditing Journal*, vol. 26, nr. 1, pp. 51-64, DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/02686901111090835>.