

---

# Evoluția funcției de audit intern în contextul transparenței corporative

---

Melinda Timea FÜLÖP,  
Universitatea Babeș-Bolyai, Facultatea de Științe  
Economice și Gestiunea Afacerilor, Cluj-Napoca,  
E-mail: fulop\_melinda@yahoo.de

Szabolcs Vilmos SZEKELY,  
Universitatea Babeș-Bolyai, Facultatea de Științe  
Economice și Gestiunea Afacerilor, Cluj-Napoca,  
E-mail: szekely\_szv@yahoo.com

## Rezumat

Studiul prezintă aspecte relevante privind evoluția auditului intern în perioada post criză economică. Motivația care a determinat autorii să abordeze această evoluție a funcției de audit intern a fost actualitatea și importanța acordată auditului intern în perioada post criză economică. Astfel, la nivelul literaturii de specialitate s-au analizat o serie de studii privind evoluția auditului intern și rolul pe care îl are. În urma delimitării conceptuale și prezentării studiului privind literatura de specialitate, autorii au întreprins un studiu calitativ care a vizat perspectivele funcției de audit intern. Ca urmare a acestei analize, rezultă că, deși au fost aduse o serie de modificări funcției de audit intern în ultima perioadă, se vor mai schimba rolul și importanța acestei funcții în cadrul entităților.

**Cuvinte-cheie:** Audit intern, Institutul Auditorilor Interni, guvernanță, evoluție.

**Clasificare JEL:** M42

### Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Fülöp, M.T. and Szekely, S.V. (2017), The evolution of the internal auditing function in the context of corporate transparency, *Audit Financiar*, vol. XV, no. 3(147)/2017, pp. 440-450, DOI: 10.20869/AUDITF/2017/147/440

### Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2017/147/440>  
Data primirii articolului: 27.03.2017  
Data revizuirii: 27.04.2017  
Data acceptării: 28.04.2017

## Introducere

Potrivit lui Arthur Hald (1944) „nicio mare afacere nu poate să evite auditul intern. Dacă până acum marile organizații nu au adoptat auditul intern, o vor face mai devreme sau mai târziu, însă dacă evenimentele se vor desfășura ca și până acum, cu siguranță ele o vor face mai devreme”.

Evenimentele legate de criză au atras atenția mai ales asupra sistemelor de control intern și management al riscului. În timp ce încercările anterioare de reformare a sistemului de guvernare corporativă se concentrau asupra componenței consiliilor de administrație, sau pe probleme legate de remunerare, criza financiară a adus riscul în prim plan.

Auditul intern se desfășoară în diferite medii legislative și culturale; în cadrul unor organizații care diferă din punct de vedere al scopului, mărimii, complexității și structurii; de către persoane din cadrul sau din afara organizației. Deși pot exista diferențe care să influențeze practica auditului intern în fiecare dintre aceste medii, este esențială respectarea Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern emise de IIA (Standardele de Audit Intern) pentru îndeplinirea responsabilităților auditorilor interni și a activității de audit intern. Dacă legislația sau regulamentele nu le permit auditorilor interni sau activității de audit intern să respecte anumite secțiuni ale Standardelor, este necesar să se respecte toate celelalte secțiuni ale Standardelor și să se declare neconformitatea existentă (Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, 2012 Institutul Auditorilor Interni, p.4).

Auditul intern este o activitate de importanță strategică în ceea ce privește procesele de control și management la nivelul entităților economice. Utilizând diverse proceduri și instrumente de lucru, auditul intern oferă o analiză și o imagine completă asupra activităților desfășurate, prin intermediul metodelor de lucru folosite în companie, modalității de organizare a entității și operațiunilor derulate. În acest sens, se consideră că auditul intern aduce un plus de valoare și oferă o asigurare asupra sistemului de control intern al entității, privit și prin prisma principiilor de guvernare corporativă.

Conform Institutului Auditorilor Interni, „auditul intern reprezintă o asigurare independentă, obiectivă și o activitate de consultanță creată pentru a adăuga valoare și pentru a îmbunătăți operațiunile unei organizații. Ajută

o organizație în a-și atinge obiectivele prin prezentarea unei abordări sistematice, disciplinate în evaluarea și creșterea eficacității managementului riscurilor, controlului și proceselor de guvernare” (Mermod și Sungun, 2013).

Astăzi funcția de audit intern joacă un rol extrem de important în creșterea performanței companiilor. Motivele principale care stau la baza acestui rol sunt ritmul alert al schimbărilor în economie, rapiditatea cu care se iau deciziile și nevoia întreprinzătorilor de a aduna toate resursele posibile în vederea obținerii unui avantaj competițional în raport cu concurența.

Dintre toate funcțiile unei organizații, funcția de audit intern este singura care joacă acest rol într-un mod natural deoarece ea are „o unică responsabilitate de a documenta, explica și evalua activitățile legate de risc, control și guvernare”. Funcția de audit intern are capacitatea de a crește performanța companiilor prin însăși natura sa, întrucât duce la obținerea zilnică a informațiilor prin culegerea datelor (Friedman ș.a., 2013).

Totodată, auditul intern reprezintă un element-cheie al guvernării companiilor, managementului riscurilor și al structurii de control intern. Crearea unei funcții de audit eficace constituie pentru organizații o adevărată provocare. Avantajele competiționale care pot fi obținute răsplătesc pe deplin eforturile (resursele) investite și includ: îmbunătățirea proceselor din cadrul managementului riscurilor, a mediului de control, întărirea relațiilor cu autoritățile de reglementare, o mai bună eficiență de-a lungul guvernării, o mai bună eficiență în gestionarea riscurilor și a activităților de conformitate (Holt, 2012).

Auditul intern a fost considerat o perioadă lungă de timp un ajutor pentru auditul extern, prin verificarea procesului de control intern din cadrul entității. În ziua de azi, fără să ometem acest aspect, activitatea de audit intern are în continuare rolul de sprijin al auditului extern, respectiv de verificare și evaluare a controlului intern. Totuși, funcția de audit intern începe să joace un rol din ce în ce mai important în asistarea managementului privind riscurile la care entitatea este expusă. În acest context, devine tot mai evident faptul că profilul profesional al auditorului intern va suferi schimbări generate nu doar de modificările intervenite în rolul pe care îl îndeplinește, ci și de provocările cărora trebuie să le facă față în lumea afacerilor: managementul riscului, tehnologiile

informaționale tot mai sofisticate, data mining etc. (Chersan, 2016).

## 1. Metodologia cercetării științifice

Ne propunem să subliniem importanța conexiunii între domeniul contabilității și cel al auditului. Pentru a beneficia de rezultate și concluzii oportune în activitatea de cercetare specifică domeniului economic, trebuie să analizăm cel mai adesea fapte, evenimente economice, cifre și date statistice. Analiza viabilă a unui domeniu sau a unei activități economice prezintă necesitatea existenței unei metodologii și a unui model de cercetare specifice. În ceea ce privește domeniul contabilității, este general cunoscut faptul că reprezintă o sursă importantă de informații pentru fundamentarea deciziilor economice și, în special, a celor manageriale. Lipsa informațiilor economice furnizate de contabilitate poate constitui pentru un manager un handicap major.

În ultimul timp, auditul intern câștigă din ce în ce mai mult teren din punct de vedere al importanței în organizații, reprezentând astfel un domeniu de cercetare atractiv și de interes. Prezentul studiu are ca scop identificarea și evidențierea perspectivelor funcției de audit intern și modul în care se va dezvolta în viitor această funcție.

Cercetarea desfășurată este de tip calitativ. Obiectivul urmărit este identificarea evoluției funcției de audit intern. Cercetarea a impus parcurgerea literaturii de specialitate care valorifică cercetările în domeniul auditului intern, analiza normelor și reglementărilor în vigoare, precum și analiza studiilor realizate pe plan mondial, de organisme internaționale de prestigiu, cu privire la evoluția auditului intern.

În cadrul cercetării, demersul nostru științific se bazează pe o abordare deductivă de la general la particular. Astfel, am pornit de la stadiul actual al cunoașterii prin definirea conceptelor cheie privind auditul intern.

Subscriem ideii conform căreia finalizarea unui demers științific este un nou început pentru dezvoltări ulterioare sau noi abordări în domeniul cercetării. Astfel, încheiem cercetarea de față cu o serie de concluzii.

## 2. Abordări conceptuale privind auditul intern

Activitatea de audit intern a apărut și s-a dezvoltat datorită utilității pe care o asigură beneficiarilor, datorită capacității de a satisface anumite nevoi ale utilizatorilor. Activitatea de audit intern este de o importanță strategică, deoarece atât managerii, cât și consiliul de administrație al întreprinderii știu că atâta timp cât există un sistem adecvat de control intern, orice greșeli și eșecuri vor fi investigate și remediate în timp util. Consiliul de administrație percepe auditul intern ca fiind atât o acțiune de perfecționare a activității, cât și o acțiune de căutare și descoperire a erorilor și ilegalităților (Țingău, 2007).

Astfel, se impune clarificarea noțiunii de audit intern și, mai mult de atât, clarificarea rolului pe care auditul intern îl joacă în zilele noastre. Numeroși cercetători din domeniu au analizat evoluția auditului intern la nivel internațional și național (Möller și Witt, 1999; Anderson, 2003; Ramamoorti, 2003; Ratliff și Reding, 2002; Flemming Ruud, 2003; Möller, 2005; Boța-Avram și Popa, 2011; Precob și Rusu-Buruiiană, 2015; Chersan, 2016).

Pornind de la definiția regăsită în dicționarul explicativ, termenul de audit provine din limba latină, de la cuvântul audit-auditare, care are înțelesul de „a asculta”. O utilizare mai intensă a termenului de audit se constată în perioada crizei economice din 1929. De atunci, rolul și necesitatea auditului intern au crescut continuu, fapt ce a condus la organizarea și standardizarea activității practice de audit, prin înființarea în anul 1941 în Orlando, Florida, SUA, a Institutului Auditorilor Interni (IIA), căruia, în prezent, îi sunt afiliate peste 120 de țări.

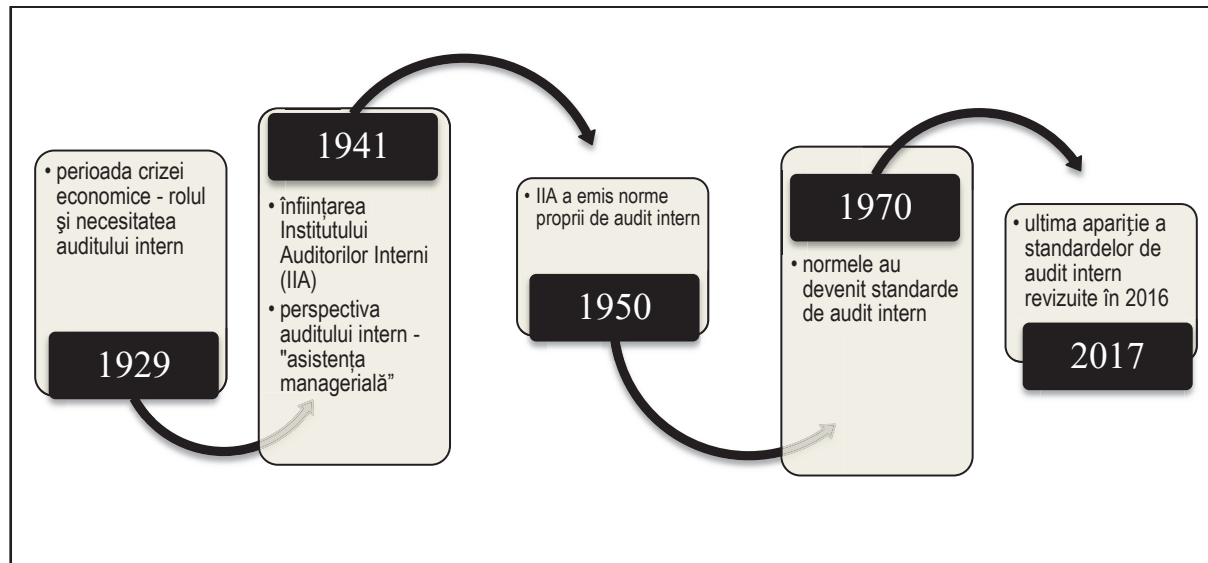
Auditul intern a avut un rol important în cadrul guvernancei corporative încă din anul 1940 (Möller, 2005) și a devenit tot mai important pe măsură ce au trecut anii. Din anul 1940 au avut loc mai multe schimbări privind auditul intern, care a fost reglementat prin diferite norme și coduri de guvernance corporativă. Hermanson și Rittenberg (2003), consideră că printre activitățile de bază ale auditului intern se enumeră evaluarea riscurilor, asigurarea controlului în cadrul entității și asigurarea conformității.

În 1941, J.B. Thurston, primul președinte al Institutului Internațional al Auditorilor Interni, declara cu o

previziune uimitoare că perspectiva cea mai strălucită a auditului intern va fi „asistența managerială”. În 1991, Joseph J. Mossis – președintele Institutului Auditorilor Interni din Marea Britanie, reia aceeași remarcă, dar în

termeni mult mai exacti: „este clar pentru cei care lucrează în cadrul funcției de Audit Intern că acesta are un rol vital de jucat, ajutând conducerea să ia în mână hățurile controlului intern” (Ghiță ș.a., 2005).

**Figura nr. 1. Evoluția auditului intern**



Sursa: proiecție proprie

Începând din 1950, IIA a emis norme proprii de audit intern, diferite de cele ale auditului extern. În timp, acestea s-au generalizat și din 1970 au devenit standarde de audit intern, care sunt supuse unor modificări permanente datorită evoluției societății ce se confruntă mereu cu noi provocări.

O primă definiție a auditului intern a fost dată de Brink Victor, directorul Fundației de Cercetare IIA, în anul 1958: „Auditul intern se relevă ca fiind un segment special din domeniul vast al contabilității, utilizând tehnici de bază și metode de auditare. Faptul că departamentul financiar-contabil și auditorul intern folosesc de multe ori aceleași tehnici, adesea conduce la prezumția eronată că între munca și obiectivele acestora ar fi diferențe insesizabile. Auditorul intern, la fel ca orice alt auditor, este preocupat de investigarea validității tranzacțiilor, dar în cazul lui, tranzacțiile spre care acesta își îndreaptă atenția, acoperă un perimetru mult mai mare și se confruntă cu mai multe probleme. În plus, auditorul intern este un angajat al organizației, fiind de la sine înțeles faptul că acesta este foarte interesat în a ajuta la

îmbunătățirea acestor operații și creșterea maximă a profitabilității acestora.” (Bring și Cashin, 1958).

Auditul intern este definit în Normele profesionale elaborate de Institutul de Audit și Control Intern ca fiind „o activitate independentă și obiectivă care dă unei organizații o asigurare în ceea ce privește gradul de control asupra operațiunilor, o îndrumă pentru a-i îmbunătăți operațiunile și contribuie la adăugarea unui plus de valoare”. De asemenea, trebuie precizat că auditul intern ajută organizația să își atingă obiectivele deoarece evaluează procesul de management, procesul de control și guvernanta, dar și riscurile la care organizația se expune; mai mult decât atât, auditul intern oferă și soluții pentru a spori eficiența acestor procese, sau pentru a acoperi deficiențele (Chițu și Ioanăș, 2005).

Activitatea de audit intern, așa cum am specificat anterior, apreciază și îndrumă procesul de guvernanta corporativă, pentru îndeplinirea obiectivelor specifice ce țin de etică, responsabilitate și eficiență în administrare. În acest sens, pentru monitorizarea și asigurarea conformității cu codul de guvernanta corporativă

aplicabil, considerăm că este imperativ să definim conceptul de guvernanta corporativă. Guvernanta corporativă, potrivit OECD, reprezintă totalitatea procedurilor și proceselor prin care o organizație este condusă și controlată. Chartered Institute of Internal Auditors din Marea Britanie, conform raportului Cadbury (Cadbury, 1992), adaugă la această definiție câteva aspecte cheie ale sistemului de guvernanta corporativă: guvernanta realizează distribuția drepturilor și responsabilităților între consiliile de administrație, manageri, acționari și părți interesate, pentru a se asigura coordonarea activităților și atingerea obiectivelor companiei. Raportul Preda (Preda, 1999) privind Codul de Conduită a companiilor listate la bursă consideră că guvernanta corporativă este rezultatul unor norme, tradiții și modele comportamentale dezvoltate de fiecare sistem legislativ. IIA a publicat în iulie 2006 „Organizational Governance: Guidance for Internal Auditors” un ghid care întărește relația dintre auditul intern și rolul său consultativ în aspectele specifice guvernantei corporative (Tiron-Tudor, 2007).

Auditul intern are un rol tot mai important odată cu apariția Legii Sarbanes Oxley (2002). Deși Legea Sarbanes Oxley nu abordează în mod specific rolul auditului intern în cadrul guvernantei corporative, există cerințele de guvernanta corporativă pentru comitetele de audit, auditorii externi precum și sugestii privind importanța auditului intern.

Boța-Avram surprinde evoluția auditului intern: orientarea spre creșterea eficienței cu care se realizează managementul riscurilor, creșterea gradului de satisfacere a cerințelor părților interesate, dezvoltarea abilităților pe care auditorii interni trebuie să le aibă, creșterea preocupării în măsurarea și evaluarea performanței auditului intern, creșterea nivelului de tehnologizare în munca de audit intern (Boța-Avram, 2009). În ultimul timp, auditorii interni au devenit din ce în ce mai implicați în auditurile operaționale, managementul riscurilor, controalele interne, conceptele de guvernanta și cele de IT (Mermod și Sungun, 2013). Este foarte important de văzut în ce direcție o va lua în viitor funcția de audit intern.

### 3. Rolul auditului intern

Dacă se utilizează *Standardele* împreună cu alte standarde emise de alte organisme de reglementare, rapoartele de audit intern pot, de asemenea, menționa și

utilizarea altor standarde, după caz. Într-o astfel de situație, dacă există neconcordanțe între *Standardele IIA* și alte standarde, auditorii interni și activitatea de audit intern trebuie să respecte *Standardele IIA* și pot respecta și celelalte standarde dacă acestea sunt mai restrictive.

Scopul *Standardelor* este:

1. Să contureze principiile de bază privind practica de audit intern;
2. Să furnizeze un cadru general pentru desfășurarea și dezvoltarea unei game largi de misiuni de audit intern care să genereze valoare adăugată;
3. Să stabilească cadrul de referință pentru evaluarea rezultatelor auditului intern;
4. Să stimuleze îmbunătățirea proceselor și operațiunilor organizației.

Standardele reprezintă cerințe obligatorii, bazate pe principii, cuprinzând:

- *Enunțuri* privind cerințele de bază pentru practica profesională a auditului intern și pentru evaluarea eficacității acestuia, care se aplică la nivel internațional, organizațional și individual;
- *Interpretări*, care clarifică termenii sau conceptele din *Enunțuri* (Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, 2012, Institutul Auditorilor Interni, p.4).

Scopul auditului intern trebuie să fie realizarea obiectivelor de activitate ale întreprinderii, prin (Țingău, 2007):

- a) Protejarea activelor entității – pentru asigurarea unei imagini fidele a entității;
- b) Asigurarea fidelității și exactității informației contabile – o obligație pentru administratorul entității;
- c) Modul de organizare a contabilității;
- d) Organizarea și efectuarea inventarierii;
- e) Modul de întocmire a bilanțului;
- f) Verificarea modului de desfășurare a activității contabile.

*Misiunile de asigurare* implică evaluarea obiectivă a probelor de către auditorul intern pentru a formula o opinie independentă sau concluzii privind o entitate, o operațiune, o funcție, un proces, un sistem sau alt aspect. Tipul și sfera de cuprindere a misiunilor de asigurare sunt stabilite de către auditorul intern. În

general, în misiunile de asigurare sunt implicați trei participanți: (1) persoana sau grupul implicat în mod direct în entitatea, operațiunea, funcția, procesul, sistemul sau alt aspect auditat – *responsabilul pentru proces*, (2) persoana sau grupul care realizează evaluarea – *auditorul intern*, și (3) persoana sau grupul care utilizează evaluarea – *beneficiarul misiunii* (Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, 2012, Institutul Auditorilor Interni, p.5).

*Misiunile de consiliere* au un caracter de consultare și se desfășoară, în general, la cererea expresă a beneficiarului misiunii. Tipul și sfera de cuprindere a activităților de consiliere sunt stabilite de comun acord cu beneficiarul misiunii. În general, în misiunile de consiliere sunt implicați doi participanți: (1) persoana sau grupul care furnizează consilierea – *auditorul intern* și (2) persoana sau grupul care solicită și beneficiază de consiliere – *beneficiarul misiunii*. Când execută misiuni de consiliere, auditorul intern trebuie să fie obiectiv și să nu își asume responsabilități manageriale (Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, 2012, Institutul Auditorilor Interni, p.5).

#### 4. Evaluarea priorităților în cadrul funcției de audit intern

Schimbările frecvente din cadrul entităților stau la baza unor noi provocări pentru funcția de audit intern. Nu este suficient ca departamentele de audit intern să înțeleagă noile dezvoltări de la nivelul organizațiilor, acestea trebuie să examineze într-un mod sistematic și riguros ținte în mișcare precum riscurile care se ivesc, procesele existente care continuă să evolueze și noile procese apărute ca rezultat al schimbărilor externe. În plus, sistemul de reglementări și cerințe de conformitate duc la creșterea sferei de acțiune și a responsabilităților de asigurare în auditul intern (Protiviti, 2013). Astfel, auditorul din ziua de azi se concentrează pe câteva întrebări de bază cum ar fi:

- Cum poate o companie de mărime mijlocie proaspăt intrată pe piață să se asigure că echipele ei locale nu cedează practicilor de corupție?
- Cum poate o companie multinațională să fie sigură de faptul că datele clienților ei rămân protejate chiar și atunci când se află în posesia angajaților care circulă prin întreaga lume?

- Cum poate și comitetul de audit al unei întreprinderi în plină dezvoltare faptul că centrul ei de date este protejat de persoane care încearcă să obțină, în mod ilegal, controlul sistemului de securitate?

Astfel de întrebări ajung ușor să-i frământă pe directorii executivi de audit și echipele lor. Natura evolutivă a tehnologiei privind rețelele sociale în companii reliefează schimbările ultra-rapide (însoțite de incertitudine) asupra cărora auditorii interni de astăzi trebuie să se concentreze (Protiviti, 2013).

Protiviti a realizat un studiu în anul 2013 care a avut ca teme majore modul în care auditul intern face față incertitudinii, maniera în care răspunde la modificările dese și rapide ale proceselor în entitățile economice și îmbunătățirea colaborării cu departamentele din cadrul aceluiași organizații. Peste 1.000 de respondenți au participat la studiu, fiind incluși directorii executivi de audit, directorii de audit intern, manageri și echipe ale acestora. Acești profesioniști au evaluat peste 150 de zone de competențe și cunoștințe în auditul intern, în trei categorii standard ale studiului: cunoștințe tehnice generale, cunoștințe în procesul de audit și competențe și abilități legate de personal. Participanții reprezintă practic toate sectoarele industriale. Rezultatele cheie ale acestui studiu vizează (Protiviti, 2013):

- Rețelele sociale rămân o prioritate. Înțelegerea modului în care rețelele sociale funcționează și se dezvoltă este critică pentru auditorii interni în viitor. Aceasta reflectă atât frecvența utilizării rețelelor sociale în companii, cât și riscurile inerente care însoțesc aceste rețele. Important de menționat este că aceleași riscuri și probleme apar și în cadrul altor tehnologii în dezvoltare pe care entitățile economice încep să le întrebuințeze;
- Schimbările din cadrul organismelor de reglementare și elaborare a normelor atrag atenția. Modificările viitoare precum „Control intern actualizat COSO – Cadru integrat” și recent decretatele standarde de audit ale Institutului Auditorilor Interni (IIA) – Standardele 1110, 2010.A1, 2010.A2 și 2450 – îi provoacă pe auditorii interni în a menține ritmul cu noile cerințe și schimbări rezultate în practicile și procesele de audit;
- Natura fraudelor se schimbă – la fel ca modul în care auditorii interni se raportează la aceasta. Din moment ce organizațiile se bazează tot mai mult pe așa-numitele „date mari” (generate atât intern, cât și

extern) în procesul de luare a deciziilor, noi forme ale fraudei ținesc spre aceste informații. Auditorii interni recunosc existența noilor riscuri de fraude și urmăresc să aplice tehnici de vârf (de exemplu, analiza datelor și monitorizarea continuă) ca parte a prevenirii, depistării și atenuării fraudelor;

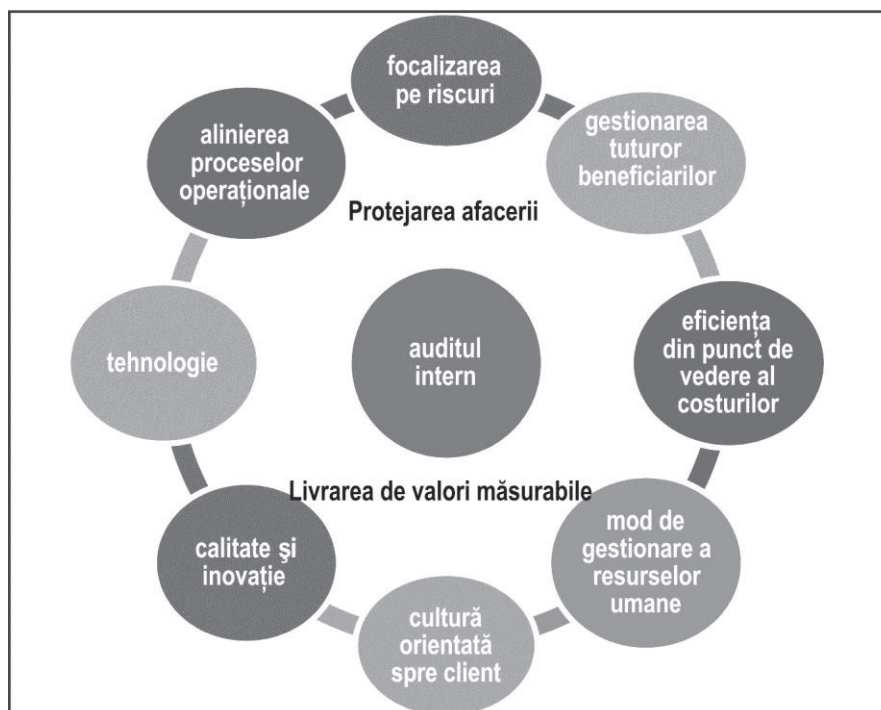
- Există un interes constant în auditul bazat pe tehnologie. Ca și în studiile efectuate în anii precedenți, instrumentele de analiză a datelor, instrumentele de audit asistate de calculator, auditul continuu și abordările de monitorizare ocupă locuri fruntașe în nevoia de îmbunătățire a acestora pentru directorii executivi de audit și alți profesioniști din auditul intern;
- Auditorii interni ținesc spre o gândire mai strategică și o colaborare mai eficientă;
- Nevoia de sporire a gândirii strategice reflectă regularitatea în creștere cu care se apelează la auditul intern în înțelegerea și analiza riscurilor înaintea luării deciziilor. Persuasiunea, negocierea

și gestionarea confruntărilor trebuie îmbunătățite și demonstrează o înțelegere din partea auditorilor interni a nevoii de a lucra mai aproape de colegii din organizație în vederea diminuării riscurilor din cadrul proceselor tot mai complexe din mediul de lucru.

## 5. Perspectivele auditului intern

Auditul intern devine pe zi ce trece unul dintre organismele care pot influența cu ușurință valoarea adăugată a unei entități. Funcția de bază a auditului intern este de a oferi informațiile necesare Consiliului de administrație. Precum am observat anterior, Institutul Auditorilor Interni definește ca funcții principale ale auditului intern gestionarea executivă responsabilă și asigurarea adecvată privind managementul riscurilor și de control. O funcție secundară a auditului intern este consolidarea și îmbunătățirea gestionării riscurilor și a controlului adecvat, prin promulgarea principiilor contabile, cât și a celor de governanță corporativă.

**Figura nr. 2. Atributele cheie ale funcției de audit**



Sursa: proiecție proprie

Majoritatea auditorilor interni recunosc faptul că nu își mai pot menține statutul actual dacă ei continuă să se mențină în zona de confort și să furnizeze comitetului de audit informații și puncte de vedere bazate pe abordarea tradițională a auditului intern. Provocarea auditului intern constă în obținerea unei confirmări unanime privind necesitatea extinderii rolului actual al auditului intern, concomitent cu menținerea unui nivel de performanță corespunzător. În vederea extinderii rolului actual și a îmbunătățirii modului de lucru, „**auditorii viitorului**” sunt datori să își dezvolte capacitățile și procesele actuale.

În studiul „Statutul profesiei de audit intern – 2010” realizat de PWC (2010) a fost introdus un concept ce susține necesitatea a opt atribute cheie ale unei funcții eficiente de audit intern.

Conform studiului realizat de KPMG (2016) privind topul celor 10 riscuri spre care auditorii ar trebui să își îndrepte atenția este:

1. cerințe crescute în planul reglementării;
2. cultură și mod de conducere;
3. raportare (conform reglementărilor);
4. teste de stres;
5. securitate cibernetică;
6. managementul relației cu prestatorii de servicii (ca urmare a externalizării unor activități și de mentenanță a sistemelor IT);
7. evaluarea continuă a riscurilor;
8. utilizarea analizei datelor/audit continuu;
9. recrutarea și retenția auditorilor cu experiență.

Astfel, remarcăm din cercetările realizate de Protiviti (2014, 2016) o tendință crescătoare în ceea ce privește tehnologia IT. Prin urmare, auditorul intern trebuie să fie specialist și în domeniul IT, nu doar în audit. În munca pe care o desfășoară, auditorul poate apela la următoarele elemente de IT (Stanciu, 2016):

- 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;

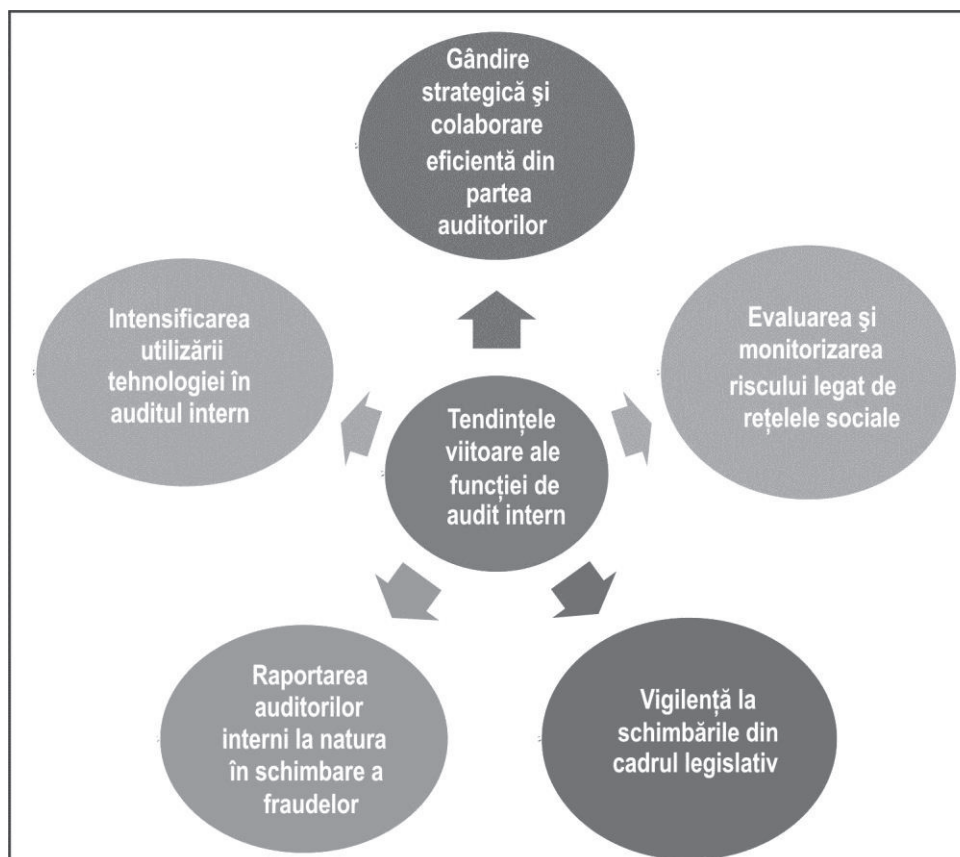
- instrumente pentru urmărirea implementării recomandărilor;
- aplicații *software* pentru evaluarea riscurilor etc.

În ceea ce privește orientările viitoare în aria auditului intern, se pot constata următoarele (Protiviti, 2013):

- rețelele sociale rămân o prioritate (rețelele sociale organizaționale cresc și se dezvoltă continuu, evaluarea și monitorizarea riscului rețelelor sociale sunt sau vor fi în curând elemente-cheie în cadrul planurilor de audit, natura precisă a riscului rețelelor sociale organizaționale se schimbă într-un ritm alert); schimbările din cadrul organismelor de reglementare și elaborare a normelor atrag atenția (funcția de audit intern recunoaște recente standarde de audit decretate ca fiind priorități de top); natura fraudelor se schimbă, la fel ca modul în care auditorii interni se raportează la aceasta (priorități notabile includ prevenirea și detectarea fraudelor și modul de abordare a riscurilor legate de „cloud computing”);
- există un interes constant în auditul bazat pe tehnologie (folosirea tehnologiilor de analiză a datelor reprezintă o prioritate-cheie, instrumentele de analiză a datelor și instrumentele de audit asistate de computer continuă să reprezinte zone-cheie care necesită îmbunătățire); auditorii interni ținesc spre o gândire mai strategică și o colaborare mai eficientă (auditul intern caută să devină o funcție de colaborare, pro activă și strategică pentru organizații).

Colaborarea în cadrul companiilor are ca rezultate creșterea productivității în muncă, eficientizarea utilizării resurselor, inovarea și reducerea profilului de risc. Se pune presiune astfel și asupra auditului intern în vederea creșterii colaborării și coordonării cu celelalte departamente. Această sporire a colaborării nu se poate realiza însă „peste noapte”. Este important de reținut că nu este suficient ca efortul să vină dintr-o singură direcție (din partea funcției de audit intern), fiind necesară totodată și implicarea pro activă și strategică a celorlalte departamente din organizații. Câteva dintre beneficiile intensificării colaborării surprinse de către directorii departamentelor de audit intern sunt: o evaluare mai riguroasă a riscurilor, vizibilitate pătrunzătoare asupra riscurilor cheie, încredere între angajați, orientare și eficiență.

Figura nr. 3. Perspectivele funcției de audit intern



Sursa: Protiviti (2013), *Internal Audit Capabilities and Needs Survey Report – Assessing the Top Priorities for Internal Audit Functions*

Independența auditului intern reprezintă un subiect delicat în viziunea directorilor departamentelor de audit intern, tocmai din cauza relației strânse care există între independență și colaborare. Deși funcția de audit intern este o funcție independentă în mod tradițional, unii dintre cei intervievați sunt de părere că independența poate fi exagerată întrucât îi face să se simtă străini în companiile din care fac parte. Pentru colaborarea cu celelalte departamente, ei spun că trebuie să facă compromisuri în legătură cu independența pentru beneficiul întregii organizații. Auditorii interni sunt angajați ai firmelor și trebuie să acționeze în interesul acelor firme, deci nu pot fi independenți. Alții afirmă că independența funcției de audit intern nu este compromisă de către colaborarea regulată cu restul departamentelor, adevărata provocare stând strict în colaborare.

Drumul pe care merge funcția de audit intern este destul de clar. Pot să apară surprize, obstacole care să afecteze vizibilitatea, însă elementul salvator, cheia constă în cooperarea și coordonarea auditului intern cu restul membrilor și proceselor din companii. În concluzie, dezvoltarea, eficiența și eficacitatea auditului intern vor influența decisiv în viitor performanțele obținute de către organizații.

## Concluzii

Mediul economic global se află într-o schimbare continuă. Toate organizațiile sunt interesate să-și crească performanța. Acest lucru nu este posibil dacă departamentul de audit intern din cadrul lor nu ține pasul cu ritmul alert al dezvoltării entităților economice. Ce înseamnă să țină pasul? Înseamnă să identifice

potențialele riscuri, evoluția proceselor și rezultatele schimbărilor din mediul extern. Între performanța companiilor și funcția de audit intern există o relație directă, performanța fiind efectul iar funcția de audit intern este una dintre cauze.

În ultimele decenii au avut loc schimbări importante în ceea ce privește atenția acordată evaluării valorii adăugate, eficacității și performanței activității de audit intern. Prin urmare auditul intern înregistrează o evoluție continuă, determinată de mediul dinamic în care acționează.

Așteptările managementului și ale investitorilor devin tot mai ridicate. Astfel, cerințele de bune practici din partea auditorilor sunt tot mai importante, managerii așteaptă de la auditor mai mult decât oferirea de asigurare credibilă și misiuni de audit eficiente, deoarece își

doresc să poată apela la auditul intern în cazul unor inițiative strategice. Calitatea bunelor practici este 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 evaluarea riscurilor și a controlului intern. Nu în ultimul rând, auditorul intern trebuie să colaboreze cu comitetele de audit și auditul extern pentru identificarea riscurilor. Mai mult de atât, în ultima perioadă se pune un accent tot mai ridicat pe cunoștințe IT care implică o abordare riguroasă a riscurilor IT prin integrarea lor cu riscurile afacerii.

## BIBLIOGRAFIE

1. Actul (Legea) Sarbanes Oxley (2002), European Corporate governance institute (2009), disponibil online la adresa: [http://www.ecgi.org/codes/all\\_codes.php](http://www.ecgi.org/codes/all_codes.php), accesat pe data de 26.03.2017.
2. Anderson, U. (2003), *Chapter 4. Assurance and Consulting Services*, pp. 98-129, in Bailey, A.D., Gramling, A.A., Ramamoorti, S. (Editors), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
3. Boța-Avram, C. (2009), *Auditul intern al societăților comerciale*, Cluj-Napoca, Risoprint.
4. Boța-Avram, C. și Popa, I. (2011), Evolution of internal auditing in Romania: a critical analysis, *International Journal of Disclosure and Governance*, vol. 8, no. 4, pp. 380-398, DOI: 10.1057/jdg.2011.10.
5. Cadbury, A. (1992), *The Financial Aspects of Corporate Governance*, disponibil online la adresa: <http://www.ecgi.org>, accesat pe data de 26.03.2017.
6. Chersan, I.C. (2016), Internal audit practices and trends in Romania and worldwide, *Audit Financiar*, vol. XIV, no. 9(141)/2016, pp. 987-1002, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/141/987.
7. Chițu, G.A. și Ioanăș, C. (2005), *Auditul în instituțiile publice*, CECCAR, București, 2005.
8. Flemming Ruud, T. (2003), *Chapter 3. The Internal Audit Function: An Integral Part of Organizational Governance*, pp. 74-96, in Bailey, A.D., Gramling, A.A., Ramamoorti, S. (Editors), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
9. Ghiță, M., Popescu, M., Bunget, O., Pereș, I. și Croitoru, I. (2005), *Auditul public intern, concepte și metodologie*, Timișoara, Mirton.
10. Hermanson, D.R. și Rittenberg, L.E. (2003), Internal audit and organizational governance, *Research Opportunities in Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
11. KPMG (2016), *Internal Audit Top 10 Key Risks in 2016. Banking and Capital Markets*, disponibil online la adresa: <https://www.kpmg.com/AE/en/Documents/2015/KPMGThoughtLeadership/KPMGInternalAuditTop10risksin2016.pdf>, accesat pe data de 26.03.2017.
12. Mermod, A.Y. și Sungun, G. (2013), Internal audit positioning: four stage model, *Journal of Business, Economics and Finance*, vol. 2, no. 1, pp.65-89.
13. Möller, R.R. (2005), *Brink's Modern Internal Auditing*, 6th Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc.
14. Möller, R.R. și Witt, H.N. (1999), *Brink's Modern Internal Auditing*, 5th Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc.

15. Precob, C.I și Rusu-Buruiană, A. (2015), The features of internal audit in Romania. Study on the perception of internal auditors, *Audit Financiar*, vol. 13, nr. 9(129), pp. 77-90.
16. Preda, S. (1999), *Report Code of Conduct*, disponibil online la adresa: <http://www.ecgi.org>, accesat pe data de 26.03.2017.
17. Protiviti (2014), *Assessing the Top Priorities for Internal Audit Functions. 2014 Internal Audit Capabilities and Needs Survey*, disponibil online la adresa: <https://www.protiviti.com/en-US/Documents/Surveys/2014-Internal-Audit-Capabilities-and-Needs-Survey-Protiviti.pdf>, accesat pe data de 26.03.2017.
18. 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*, disponibil online la adresa: <https://www.protiviti.com/en-US/Documents/Surveys/2016-Internal-Audit-Capabilities-and-Needs-Survey-Protiviti.pdf>, accesat pe data de 26.03.2017.
19. Protiviti KnowledgeLeader (2013), *2013 Internal Audit Capabilities and Needs Survey Report – Assessing the Top Priorities for Internal Audit Functions*, disponibil online la adresa: [https://www.protiviti.com/sites/default/files/united\\_states/insights/2013-ia-capabilities-needs-survey-protiviti.pdf](https://www.protiviti.com/sites/default/files/united_states/insights/2013-ia-capabilities-needs-survey-protiviti.pdf), accesat pe data de 26.03.2017.
20. PWC (2010), *State of the Internal audit profession*, PricewaterhouseCoopers, disponibil online la adresa: [https://www.pwc.com/us/en/internal-audit/assets/state\\_internal\\_audit\\_profession\\_study\\_10.pdf](https://www.pwc.com/us/en/internal-audit/assets/state_internal_audit_profession_study_10.pdf), accesat pe data de 26.03.2017.
21. Ramamoorti, S. (2003), *Chapter 1. Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects*, pp. 2-23, in Bailey, A.D., Gramling, A.A., Ramamoorti, S. (Editors), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
22. Ratliff, R.L. și Reding, O.F. (2002), *Introduction to Auditing: Logic, Principles, and Techniques*, Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
23. 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.
24. Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern (2012), Institutul Auditorilor Interni, disponibil online la adresa: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20Romanian.pdf>, accesat pe data de 26.03.2017.
25. Tiron-Tudor, A. (2007), *Evaluarea controlului financiar intern*, Cluj-Napoca, Accent.
26. Țingău, G. (2007), *Rolul auditului în mediul întreprinderii*, Timișoara, Mirton.