
Consilierea acordată prin intermediu auditului public intern

Vasile Cosmin NICULA,
Universitatea de Vest din Timișoara,
E-mail: vasilecosminnicula@gmail.com

Rezumat

Prin lucrarea de față încercăm tratarea unei probleme importante în materie de audit public intern, și anume cea a consilierii specifice. Astfel, abordăm sub aspect conceptual cele trei tipuri de misiuni de consiliere, insistând comparativ în cele ce urmează asupra misiunilor de asigurare și a celor de consiliere. Apoi, după efectuarea unei analize a bunelor practici privind planificarea și derularea misiunilor de consiliere, venim cu o secțiune de concluzii, ca în final să facem și unele propuneri pentru îmbunătățirea consilierii acordată prin intermediul auditului public intern.

Cuvinte-cheie: misiuni de audit, tipologie, Standarde IIA, responsabilitatea auditorului intern, metodologia auditului public intern, bune practici.

Clasificare JEL: M21, M40.

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Nicula, V.C. (2017), Consulting provided by the internal public audit function, *Audit Financiar*, vol. XV, no. 4(148)/2017, pp. 677-685, DOI: 10.20869/AUDITF/2017/148/677

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2017/148/677>

Data primirii articolului: 20.06.2017

Data revizuirii: 27.07.2017

Data acceptării: 28.07.2017

Introducere

Auditorii public interni desfășoară două tipuri de misiuni, respectiv misiuni de asigurare și misiuni de consiliere (Ministerul Finanțelor Publice, 2002), ambele tipuri de misiuni fiind incluse în planurile anuale de audit public intern ale entităților din sectorul public (Ministerul Finanțelor Publice, 2016). Însă, Raportul UCAAPI indică ponderea covârșitoare a *asigurării* în cadrul misiunilor de audit derulate în anul 2015, astfel că misiunile de acest tip reprezintă 82,19% din totalul misiunilor de audit efectuate de entitățile publice. Utilizarea, într-un procent redus, a misiunilor de consiliere în activitatea de audit intern poate avea drept cauză nediferențierea clară a celor două concepte și a modului de utilizare în practică. În acest sens, articolul de față își propune să evidențieze caracteristicile misiunilor de consiliere, diferențele față de misiunile de asigurare, precum și să identifice propuneri de îmbunătățire cu privire la planificarea și executarea misiunilor de consiliere.

1. Metodologia cercetării

Metodologia de cercetare utilizată se bazează pe analiza cadrului normativ național, standardelor internaționale de audit intern, precum și a literaturii de specialitate (Spencer Pickett, 2012; Funkhouser, 2008; De Koning, 2007; Sobel, 2009; Reding, 2013; Galloway, 2010; Sawyer, 2005; Dascălu et al., 2009, 2006) care tratează problematici similare, acordând atenție și contextului mai larg – european, managerial etc. (Bostan, 2003, 2010; Boulescu et al., 2010; Burciu, 2008; Lazăr și Bunda, 2012).

2. Conceptul de misiune de consiliere

Actul normativ de bază în materie (Ministerul Finanțelor Publice, 2002) definește misiunile de consiliere ca fiind activitățile „...menite să adauge valoare și să îmbunătățească procesele guvernantei în entitățile publice, fără ca auditorul intern să își asume responsabilități manageriale”. Autori precum Dascălu și Nicolae (2006), în concordanță cu Arens și Laebbecke (2003), consideră că, alături de asigurare, și activitatea de consiliere reprezintă o componentă fundamentală pentru auditul intern.

Potrivit Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern emise de Institutul Auditorilor Interni din S.U.A. (The Institute of Internal Auditors, 2017), consilierea are un caracter consultativ și presupune, în general, o cerință expresă a beneficiarului acestui tip de misiune. Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate (Ministerul Finanțelor Publice, 2013) definesc trei tipuri de misiuni de consiliere, respectiv:

- a) **consultanța**, ce are drept scop identificarea obstacolelor care împiedică desfășurarea normală a activităților, stabilirea cauzelor și propunerea unor soluții pentru eliminarea acestora;
- b) **facilitarea înțelegerii**, care este destinată cunoașterii în profunzime a funcționării unui sistem sau prevedere normativă pentru sprijinirea personalului care are ca responsabilitate implementarea acestora;
- c) **formarea și perfecționarea profesională**, cu scopul furnizării cunoștințelor teoretice și practice referitoare la managementul financiar, managementul riscurilor și controlul intern managerial prin organizarea de cursuri.

De asemenea, referitor la modul de desfășurare al misiunilor de consiliere, normele menționate anterior (Ministerul Finanțelor Publice, 2013) stabilesc trei posibilități, după cum urmează:

- a) **misiuni de consiliere formalizate**, care se aseamănă ca procedură și metodologie cu misiunile de asigurare, fiind cuprinse în planul de audit anual și efectuate prin respectarea schemei generale privind derularea misiunilor de consiliere. În acest sens, un exemplu poate fi o misiune având ca temă identificarea unor soluții pentru reducerea întârzierilor în atribuirea contractelor de achiziție publică în cadrul unei entități publice;
- b) **misiuni de consiliere cu caracter informal**, care nu presupun o formalizare obligatorie în scris și care se realizează prin participarea în cadrul diferitelor comitete permanente sau pe proiecte cu durată determinată, la reuniuni, misiuni, schimburi curente de informații. De exemplu, auditul intern stabilește un punct de contact pentru a răspunde întrebărilor referitoare la aplicarea instrumentelor de control intern managerial;
- c) **misiuni de consiliere pentru situații excepționale**, ce constituie un tip aparte de misiune de audit în sensul că presupune implicarea în activitățile ce pot

face obiectul auditului intern prin participarea în cadrul unor echipe constituite în vederea reluării activităților ca urmare a unei situații de forță majoră sau altor evenimente excepționale. Un astfel de caz poate fi participarea auditorului în cadrul unei echipe

constituite în entitate pentru recuperarea fișierelor contabile pierdute ca urmare a unui atac cibernetic.

La unii autori (Dascălu și Nicolae, 2006) întâlnim o clasificare a misiunilor de consiliere în funcție de caracteristicile acestora, conform **Tabelului nr. 1.**

Tabelul nr. 1. Clasificarea misiunilor de consiliere în funcție de caracteristici	
Tip de consiliere	Caracteristici
Oficială	Muncă programată pentru care obiectivele, scopul și rezultatele urmărite sunt stabilite în scris
Neoficială	Munca de consiliere se efectuează în cadrul activităților obișnuite
Specială	Munca de consiliere se realizează pe proiecte majore, planificate ca unice, singulare
Urgentă	Munca de consiliere este neprogramată și apare ca urmare a unei crize sau eveniment neașteptat

Sursa: Dascălu și Nicolae, 2006

Referitor la organizarea și desfășurarea misiunilor de consiliere, precum și forma acestora, normele generale (menționate anterior) stabilesc că se propun de către șeful compartimentului de audit public intern și se aprobă de către conducerea entității. De asemenea, se prevede obligativitatea definirii în Carta auditului intern a modalităților de organizare și desfășurare a activității de consiliere.

3. O scurtă comparație între misiunile de asigurare și misiunile de consiliere

Potrivit Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern (Standardele Internaționale de Audit Intern emise de Institutul Auditorilor Interni din S.U.A., www.theiia.org) 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”. Prin urmare, misiunile de asigurare nu implică existența unei solicitări exprese din partea structurii auditate, presupun independență și obiectivitate din partea auditorului, precum și evaluarea/verificarea unui aspect caracteristic entității auditate (de exemplu, verificarea reflectării fidele a patrimoniului aflat în administrarea entității), în urma căreia să se emită o concluzie sau opinie.

Cu privire la misiunile de consiliere, Standardele Internaționale de Audit Intern menționează că „...au un

caracter de consultare și se desfășoară, în general, la cererea expresă a beneficiarului misiunii”. Deci, în cazul consilierii, trebuie să existe o nevoie sau o solicitare a beneficiarului misiunii, independența și obiectivitatea nefiind la fel de importante ca și în cazul asigurării, întrucât misiunile de consiliere nu implică o evaluare și nu presupun, în mod obligatoriu, emiterea unei opinii sau concluzii.

Referindu-se la tipul și sfera misiunilor, Standardele menționate prevăd că în cazul asigurării, acestea cad în **responsabilitatea auditorului intern**, care trebuie să dea dovadă de independență și obiectivitate. Spre deosebire de asigurare, la consiliere tipul și sfera de cuprindere a unei misiuni sunt nelimitate, fiind stabilite **de comun acord cu beneficiarul misiunii**. Ca număr de participanți, conform aceluși Standarde, în misiunile de asigurare sunt implicați trei participanți, respectiv *responsabilul pentru proces, auditorul intern și beneficiarul misiunii*, pe când la consiliere sunt prevăzuți doi participanți, respectiv *auditorul intern și beneficiarul misiunii*.

Deci, în cazul consilierii, există o relație directă între auditorul intern și beneficiarul misiunii care are și calitatea de auditat (consiliat), pe când la asigurare, auditatul diferă de beneficiarul misiunii. De asemenea, existența în cazul consilierii doar a doi participanți implică posibilitatea ca în procesul de aprobare a unei astfel de misiuni să nu fie implicată și conducerea entității, fiind alocat doar un fond de timp cu această destinație. Această posibilitate nu este stabilită în *Normele generale privind exercitarea activității de audit*

public intern care menționează că orice misiune, deci inclusiv cele de consiliere, trebuie aprobate de conducătorul entității publice, aspect ce poate determina o reticență din partea managementului de linie din entitățile publice de a solicita teme de consiliere pe probleme sensibile.

În ceea ce privește scopul misiunii, la asigurare acesta este de a furniza o evaluare independentă, pe când la consiliere, scopul este de a furniza consultanță, instruire sau facilitarea înțelegerii (Reding, 2013). Deși la consiliere, independența și obiectivitatea nu sunt la fel de importante ca în cazul unei misiuni de asigurare (Sawyer, 2005), trebuie acordată o atenție deosebită fondului de timp alocat misiunilor de consiliere, întrucât un număr excesiv de consilieri poate indica o posibilă afectare a independenței auditului intern referitor la capacitatea acestuia de a derula misiuni de asigurare.

De aceea, apreciem că misiunile de consiliere trebuie limitate la un prag determinat procentual din fondul de timp alocat misiunilor de audit intern.

Cu privire la comunicarea rezultatelor misiunii (Reding, 2013) în cazul asigurării, prin faptul că implică beneficiarul misiunii care diferă de structura auditată, comunicarea trebuie să includă aceste părți, iar formatul comunicării este standard și, în mod obligatoriu, în scris. La consiliere, formatul comunicării nu este standard, existând mai multe formate în funcție de scopul și tipul misiunii, comunicarea rezultatelor nu este realizată, în mod obligatoriu în scris, iar comunicarea rezultatelor nu implică decât beneficiarul misiunii.

În **Tabelul nr. 2** se prezintă, comparativ, după principalele criterii de diferențiere, misiunile de asigurare și consiliere.

Tabelul nr. 2. Misiunile de asigurare și consiliere prezentate comparativ, după principalele criterii de diferențiere

Criterii	Asigurare	Consiliere
Scopul	Stabilit de către auditor	Stabilit de către beneficiarul consilierii
Obiectivele	Stabilite de către șeful compartimentului de audit intern	Stabilite de către beneficiarul consilierii de comun acord cu șeful compartimentului de audit intern
Natura activității	Independență și obiectivitate	Independența și obiectivitatea nu sunt relevante
Comunicarea rezultatelor	Către auditat și cel care a aprobat misiunea	Doar către solicitantul misiunii
Forma comunicării	Standard, în scris	Nu este standard, poate fi și verbal
Nr. participanți	3 (beneficiarul misiunii, auditorul, auditatul)	2 (auditorul, solicitantul misiunii)
Urmărirea recomandărilor	Obligatorie	Numai la cererea beneficiarului

Sursa: Dascălu și Nicolae, 2006

4. Analiza bunelor practici privind planificarea și derularea misiunilor de consiliere

Metodologia generală de derulare a misiunilor de consiliere formalizate este prevăzută la pct. 3.4. din Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1086/2013, fiind structurată pe etape, proceduri și documente. Astfel, o misiune de consiliere formalizată implică parcurgerea a patru mari etape, 14 proceduri și 17 documente, conform **Tabelului nr. 3**.

După cum se observă, din punct de vedere al etapelor, metodologia de consiliere se aseamănă cu cea de

asigurare, diferențele fiind în faptul că la consiliere nu se realizează *analiza riscului*, nu se face *conciliere* și nu se elaborează *fișe de identificare și analiză a problemelor*. Faptul că metodologia de consiliere se aseamănă cu cea de asigurare este de natură să conducă la existența unor confuzii între asigurare și consiliere pentru beneficiari.

De asemenea, echipele de audit care efectuează misiuni de consiliere formalizate au nevoie să aloce o perioadă mai mare de timp pentru misiune, care să le permită parcurgerea tuturor etapelor și elaborarea documentelor prevăzute, alocând mai puțin timp pe analiza propriu-zisă a temei de consiliere și pe identificarea soluțiilor posibile de rezolvare ale problemelor ridicate de beneficiarul consilierii.

Tabelul nr. 3. Etapele misiunii de consiliere formalizate

Etapa misiunii de audit intern	Procedura de audit			Denumire document ce trebuie elaborat
	Denumire procedură	Denumire subprocedură	Cod procedură	
Pregătirea misiunii	Inițierea auditului intern	Elaborarea ordinului de serviciu	P-01	Ordinul de serviciu
		Elaborarea declarației de independență	P-02	Declarația de independență
		Elaborarea notificării privind declanșarea misiunii de consiliere	P-03	Notificarea privind declanșarea misiunii de consiliere
	Ședința de deschidere		P-04	Minuta ședinței de deschidere
	Colectarea și prelucrarea informațiilor	Constituirea/Actualizarea dosarului permanent	P-05	Chestionarul de luare la cunoștință (CLC)
		Prelucrarea și documentarea informațiilor	P-06	Lista obiectivelor, activităților/acțiunilor
	Elaborarea programului misiunii de consiliere		P-07	Programul misiunii de consiliere
Intervenția la fața locului	Colectarea și analiza probelor de audit		P-08	Teste
	Efectuarea testărilor și formularea constatărilor			Chestionar listă de verificare – CLV Foi de lucru Interviuri Chestionare
	Revizuirea documentelor și constituirea dosarului de audit		P-09	Nota centralizatoare a documentelor de lucru
	Ședința de închidere		P-10	Minuta ședinței de închidere
Raportarea rezultatelor misiunii de consiliere	Elaborarea raportului de consiliere	Raportul de audit public intern	P-11	Raportul de audit public intern privind activitatea de consiliere
		Difuzarea raportului de consiliere	P-12	(Adresa de transmitere)
Urmărirea recomandărilor	Urmărirea recomandărilor		P-14	Fișă de urmărire a implementării recomandărilor

Sursa: Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1086/2013

Se observă că metodologia de consiliere presupune efectuarea testărilor și formularea constatărilor (procedura P-08), materializate în teste, chestionare, liste de verificare, foi de lucru, interviuri. Toate aceste instrumente sunt specifice misiunilor de audit de asigurare, în special pentru misiunile de regularitate, care presupun comparația cu un standard sau normă ce trebuie respectată. Spre deosebire de conformitate, consilierea presupune aspecte variate ca formă și fond, care nu vizează, în mod deosebit o neconformitate, ci mai degrabă probleme, dificultăți ale managerului în cauză și care așteaptă, din partea echipei de audit, soluții posibile și fezabile de surmontare a lor.

În accepțiunea lui Reding (2013), nu trebuie să existe o metodologie standard pentru derularea misiunilor de consiliere, întrucât acestea diferă ca sferă și tipologie de la o misiune la alta. De aceea, autorul menționat consideră că metodologia trebuie să fie minimală și

flexibilă, pentru a se plia nevoilor de consiliere exprimate de managementul entității. În acest sens, Reding (2013) consideră ca fiind necesare trei etape pentru derularea unei misiuni de consiliere, respectiv *Pregătirea misiunii*, *Derularea misiunii* și *Comunicarea rezultatelor*. Se observă că, spre deosebire de metodologia prezentată în *Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern*, aprobate prin *Hotărârea Guvernului nr. 1086/2013* pentru misiunea de consiliere formalizată, Reding (2013) nu include etapa de urmărire a recomandărilor, care nu este obligatorie pentru consiliere.

Așa cum s-a menționat la comparația între misiunile de consiliere și cele de asigurare, consilierea se realizează, în general, la cerere și vizează o nevoie a beneficiarului. Prin urmare, utilizarea unei misiuni de consiliere formalizate în cazul unei solicitări de consiliere urgente, pe termen scurt, ar crea probleme de termene echipei de audit, întrucât metodologia îi impune un set minim de

proceduri și documente ce trebuie respectate. În consecință, opinia autorului este că metodologia de derulare a misiunilor de consiliere formalizate trebuie să fie simplificată, astfel încât să poată fi adaptată nevoilor de consiliere ale beneficiarului.

Referitor la competență, potrivit Standardelor Internaționale de Audit Intern, există obligația șefului compartimentului de audit public intern de a refuza misiunile de consiliere dacă auditorii interni nu dețin cunoștințele, abilitățile sau alte competențe necesare îndeplinirii integrale a misiunii sau a unei părți a acesteia.

Având în vedere faptul că resursele de audit sunt limitate, precum și obligația compartimentului de audit intern de a derula misiunile de asigurare planificate, rezultă că nu pot fi executate, întotdeauna, toate misiunile de consiliere propuse. De aceea, se apreciază (Reding, 2013) că trebuie realizată o selecție a misiunilor de consiliere ce vor fi executate, pe baza evaluării mărimii riscului asociat consilierii sau a oportunității derulării acestui tip de misiuni. În acest sens, același autor (Reding, 2013) menționează următoarele metode pentru identificarea misiunilor de consiliere:

- misiunile sunt propuse în cadrul procesului anual de planificare prin identificarea domeniilor având un punctaj ridicat al riscului;
- temele de consiliere specifice, solicitate de management pentru abordarea unor probleme sau neclarități în domeniul de responsabilitate;
- modificări apărute în mediul intern sau extern al entității care impun atenția compartimentului de audit intern.

Referindu-se la evaluarea riscului asociat misiunilor potențiale de consiliere, Reding (2013) menționează că analiza riscului trebuie să fie similară celei de la misiunile de asigurare, bazată pe mai mulți factori de risc. Pentru evaluarea factorilor de risc se definește o scară de evaluare și se stabilesc ponderi, recomandându-se să se țină cont și de importanța pe care conducerea o acordă derulării misiunii de consiliere evaluate.

Cu privire la planificarea misiunilor de consiliere, Standardul 2010.C1 (The Institute of Internal Auditors, 2017) stabilesc că, pentru includerea unei misiuni de consiliere în planul de audit intern, șeful compartimentului de audit intern trebuie să ia în considerare posibilitatea acestora de a perfecționa

managementul riscurilor, de a aduce valoare și de a îmbunătăți activitățile organizației.

Menționăm că misiunile de audit intern de asigurare nu pot fi refuzate de către compartimentul de audit intern pe motivul că nu deține competența necesară, iar în cazul în care lipsește o anumită competență, aceasta trebuie suplinită printr-un expert. Spre deosebire de asigurare, misiunea de consiliere poate fi refuzată, de aceea consilierea trebuie să se justifice din punct de vedere al utilității pentru organizație, pentru a fi inclusă în planul anual de audit intern.

Prin urmare, orice solicitare de consiliere trebuie analizată de șeful compartimentului de audit intern, cel puțin prin prisma următoarelor criterii (Dascălu și Nicolae, 2006):

- compartimentul de audit intern deține competența necesară executării misiunii de consiliere (în caz contrar, solicitarea de misiune trebuie refuzată);
- valoarea adusă/beneficiile obținute ca urmare a executării misiunii de consiliere (dacă se justifică misiunea);
- punctele slabe ale entității, respectiv domeniile în care angajații entității au nevoie de consiliere pentru îmbunătățirea activităților;
- să fie compatibilă cu sarcinile auditorilor interni stabilite prin Carta auditului intern;
- să fie complementară cu misiunile de asigurare derulate în organizație;
- consilierea propusă să nu determine afectarea obiectivității sau independenței auditorilor interni.

Având în vedere că misiunile de consiliere depind de nevoile beneficiarului, există posibilitatea (Reding, 2013) ca anumite teme de consiliere să nu fie cunoscute la momentul elaborării planului anual de audit intern, motiv pentru care, compartimentul de audit intern trebuie să aloce fond de timp pentru consilierile ce pot fi solicitate în timpul anului. În acest sens, unii autori (Dascălu și Nicolae, 2006) consideră că, la elaborarea planului anual de audit intern, fiecare structură de audit intern poate să-și planifice una sau două misiuni de consiliere, iar în cazul în care managementul mai are și alte solicitări, obiectivele noilor misiuni pot fi incluse în cadrul misiunilor deja planificate.

Tot referitor la planificare, în standarde (Standardul 2201.C1 - Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern) se prevede obligația

auditorilor interni de a stabili o înțelegere cu beneficiarul misiunii de consiliere cu privire la obiective, sfera de cuprindere, responsabilitățile aferente și la alte așteptări ale beneficiarului, iar pentru consilierile importante, înțelegerea să fie documentată.

Reding (2013) menționează faptul că, inițial, un auditor intern trebuie să discute cu beneficiarul consilierii, nivelul așteptat al serviciilor de audit și obiectivele misiunii. Ulterior, auditorii desemnați pentru efectuarea misiunii trebuie să stabilească cu beneficiarul acesteia toate detaliile privind consilierea solicitată. Astfel, succesul unei misiuni de consiliere depinde de modul în care echipa de audit intern reușește să identifice și să răspundă așteptărilor beneficiarului consilierii. De aceea, la elaborarea planului anual de audit intern, nu este importantă denumirea misiunilor de consiliere sau tipul acestora, întrucât ar fi dificil de prevăzut nevoile beneficiarilor de consultanță rezultate în urma derulării activităților de care sunt responsabili, fapt ce implică stabilirea obligației de a aloca, în planul de audit intern, un fond minim de timp pentru consiliere, de exemplu, 5% din fondul de timp total alocat misiunilor de audit. În cazul în care acest timp de fond nu este consumat, poate fi redistribuit către misiunile de asigurare sau misiunilor ad-hoc.

O restricție generală se impune auditorilor interni în cadrul misiunilor de consiliere, respectiv aceea de a evita să se substituie conducerii entității, în sensul de a lua decizii în locul managementului. Acest fapt este subliniat în Standardele Internaționale de Audit Intern (Standardul 2020.C3) unde se menționează că auditorii interni, atunci când sprijină conducerea entității la îmbunătățirea managementului riscului, "...trebuie să evite să-și asume orice responsabilitate managerială care presupune, în fapt, gestionarea riscurilor" (The Institute of Internal Auditors, 2017).

Ținând cont de faptul că în cadrul unei misiuni de consiliere, atât sfera, cât și obiectivele se pot modifica în funcție de informațiile primite de la beneficiar, Kurt F. Reding consideră că nu este obligatorie stabilirea unui program de lucru pentru misiunea de consiliere, asemănător unei misiuni de asigurare. Pe de altă parte, *Standardele Internaționale de Audit Intern* stabilesc obligativitatea existenței unui program de lucru pentru fiecare misiune de audit intern, deci inclusiv pentru consiliere. Cu toate acestea, în cazul misiunilor de consiliere Standardele menționează că acestea pot varia, din punct de vedere al formei și

conținutului (Standardul 2240.C1), în funcție de tipul misiunii (The Institute of Internal Auditors, 2017).

Comunicarea rezultatelor misiunii de consiliere depinde de specificul acesteia, astfel că formatul raportului de consiliere nu poate fi unul standard. De asemenea, gradul de detaliere în raport diferă în funcție de nevoile beneficiarului misiunii. Și Standardele Internaționale (IIA; Standardul 2410.C1) acordă o mare flexibilitate în comunicarea rezultatelor consilierii, indicând că diferă din punct de vedere al formei și conținutului, în funcție de tipul misiunii și de nevoile beneficiarului. Difuzarea rezultatelor consilierii, potrivit Standardului 2440.C1 (IIA), trebuie să se realizeze doar către beneficiarii acestor misiuni, nefiind prevăzută obligația de comunicare către conducerea entității, ca și în cazul asigurării. Cu toate acestea, Standardul 2440.C2 (IIA) stabilește că în situația identificării, în cadrul misiunilor de consiliere, a unor disfuncții semnificative, acestea să fie comunicate conducerii entității.

Pe baza informațiilor colectate în cadrul misiunii de consiliere și raportat la nevoile beneficiarului, echipa de audit va formula recomandări. Trebuie realizată o distincție între recomandările formulate în cadrul unei misiuni de asigurare, care sunt obligatorii pentru entitatea auditată dacă au fost avizate de către conducătorul entității, și cele formulate în cadrul unei misiuni de consiliere care îmbracă caracterul unor *propuneri de soluții*. Astfel, acestea nu trebuie implementate, în mod obligatoriu, de către beneficiar și nu trebuie avizate de către conducătorul entității. Recomandările în cadrul misiunilor de consiliere trebuie să fie înțelese de beneficiar, să-i fie utile și să fie fezabile. Faptul că implementarea recomandărilor în cadrul consilierii, precum și monitorizarea acestora sunt opționale, rezultă din Standardele Internaționale de Audit Intern (IIA, Standardul 2500.C1), care prevăd că recomandările formulate pe timpul misiunilor de consiliere nu trebuie monitorizate decât dacă se convine aceasta cu beneficiarul misiunii.

Trebuie menționat faptul că misiunile de consiliere au un puternic caracter preventiv, dacă managementul utilizează acest tip de misiune ori de câte ori are dificultăți/probleme în derularea activităților, precum și indicii cu privire la posibilitatea luării unor decizii care să determine neconformități semnificative sau nereguli grave.

Concluzii

Metodologia de consiliere, prevăzută în *Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern*, se aseamănă, în mare parte, cu cea de asigurare, fiind dificil de realizat o diferențiere între conceptul de asigurare și cel de consiliere, pe baza metodologiei. Acest fapt este de natură să conducă la existența unor confuzii între asigurare și consiliere pentru potențialii beneficiari ai misiunilor de consiliere și să determine o neutilizare, la întregul potențial, al acestui tip de misiune cu un pronunțat caracter preventiv. Existența unei metodologii formalizate determină centrarea misiunii de consiliere pe parcurgerea formalităților și elaborarea documentelor stabilite în detrimentul analizei propriu-zise a temei de consiliere și identificarea soluțiilor de rezolvare a problemelor ridicate de beneficiar. De aceea, metodologia de derulare a misiunilor de consiliere formalizate trebuie să fie simplificată, astfel încât, echipa de audit să o poată adapta nevoilor de consiliere ale beneficiarului.

Bunele practici în domeniul auditului intern indică necesitatea existenței unei analize de risc și pentru selectarea temelor de consiliere, utilizându-se un sistem de factori de risc, similar cu cel utilizat pentru selectarea temelor de audit în cadrul misiunilor de asigurare. Deși metodologia actuală de derulare a misiunilor de consiliere formalizate prevede obligativitatea urmării recomandărilor, bunele practici în domeniu apreciază ca fiind opțională etapa de urmărire a recomandărilor, în funcție de solicitarea beneficiarului misiunii. Legislația actuală în domeniul auditului public intern prevede existența a trei participanți în cadrul consilierii, similar misiunilor de asigurare, respectiv *conducătorul entității* – care aprobă misiunea de consiliere, *echipa de audit* și *beneficiarul consilierii*, în condițiile în care bunele practici în domeniu indică doar doi participanți, respectiv *echipa de audit* și *beneficiarul consilierii*.

Având în vedere aspectele menționate, pentru îmbunătățirea consilierii acordată de auditul public intern, propunem următoarele:

- modificarea legislației naționale în domeniul auditului public intern astfel încât să se realizeze o distincție clară între consiliere și asigurare, în consens cu bunele practici în domeniu;
- simplificarea și flexibilizarea metodologiei de derulare a misiunilor de consiliere formalizate, astfel încât să poată fi adaptată nevoilor de consiliere ale beneficiarului și să nu constituie un posibil impediment din punct de vedere al termenelor;
- modificarea următoarelor aspecte din Anexa nr. 1 la Hotărârea Guvernului susmenționată cu privire la consiliere:
 - ✓ stabilirea unor criterii minimale pentru selectarea, de către șeful compartimentului de audit intern a misiunilor de consiliere propuse de către managementul entității;
 - ✓ stabilirea posibilității ca managementul de linie sau de vârf să poată solicita, direct, compartimentului de audit intern, misiuni de consiliere, fără a mai face obiectul aprobării prealabile a conducătorului entității publice, în limita unui fond de timp alocat pentru consiliere, astfel încât să se elimine posibila reticență din partea managementului de linie de a solicita teme de consiliere pe probleme sensibile care să fie supuse aprobării conducătorului entității;
 - ✓ pentru planificarea misiunilor de consiliere să se prevadă stabilirea în planul anual de audit intern a unui fond global de timp alocat consilierii, calculat procentual din fondul total de timp alocat misiunilor de audit în cadrul compartimentului de audit intern (de exemplu, între 3-5% din totalul fondului de timp de audit al compartimentului de audit intern);
 - ✓ eliminarea obligativității implementării și urmării recomandărilor formulate în cadrul misiunilor de consiliere.

BIBLIOGRAFIE

1. Arens, A.A. și Laebbecke, J.K. (2003), *Audit. O abordare integrată*, Editura ARC, Chișinău.
2. Bostan, I. (2010), *Proceduri privind auditul public financiar și al performanței*, Editura Tipomoldova, Iași.
3. Bostan, I. și Radu, P. (2003), *Controlul financiar și auditul intern la instituțiile publice*, Editura Sedcom Libris, Iași.
4. Boulescu, M., Dascălu, E.D. și Ispir, O. (2009), *Uniunea Europeană: instituții, buget, audit*, Editura Didactică și Pedagogică, București.
5. Burciu, A. (2008), *Introducere în management*, Editura Economică, București.
6. Dascălu, E.D., Țurlea, E. și Nicolae F. (2009), *Internal Audit Quality A Key Element For The*

- Management Decision, *Osterreichish-Rumanischer Akademischer Verein Papers*, disponibil la <https://econpapers.repec.org/paper/rissphedp/default5.htm>, accesat pe 15.06.2017.
7. Dascălu, E.D. și Nicolae, F. (2006), *Auditul intern în instituțiile publice*, Editura Economică, București.
 8. De Koning, R. (2007), *Controlul financiar public intern*, disponibil la www.pifc.eu, accesat pe 15.06.2017.
 9. Funkhouser, M. (2008), *Honest, Competent Government: The promise of performance auditing*, The Institute of Internal Auditors.
 10. Galloway, D. (2010), *Internal Audit: A Guide for the New Auditor*, Ediția a treia, The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
 11. Lazăr, C.M. și Bunda, R.N. (2012), Knowledge-based economy, an appropriate response to organizational change pressures, with a view to sustainable development, *Amfiteatru Economic*, vol. 14, nr. 32, pp. 302-315.
 12. Ministerul Finanțelor Publice (2002), *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern (cu modificările și completările ulterioare)*, disponibil la http://www.dreptonline.ro/legislatie/legea_auditului_intern.php, accesat pe 15.06.2017.
 13. Ministerul Finanțelor Publice (2013), *Hotărârea Guvernului nr. 1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern*, disponibil la <https://codfiscal.net/40052/hg-10862013-norme-generale-privind-exercitarea-activitatii-de-audit-public-intern>, accesat pe 15.06.2017.
 14. Ministerul Finanțelor Publice (2016), *Raportul privind activitatea de audit intern din sectorul public pentru anul 2015*, disponibil la www.mfinante.ro, accesat pe 15.06.2017.
 15. Reding, K.F. (2013), *Internal Auditing*, Ediția a treia, The IIA Research Foundation.
 16. Sawyer, L.B. (2005), *Sawyer's Internal Auditing*, The Institute of Internal Auditors.
 17. Sobel, P.J. (2009), *Auditor's Risk Management Guide (Integrating Auditing and ERM)*, Editura CCH.
 18. Spencer Pickett, K.H. (2012), *The Internal Auditing Handbook*, Publisher John Wiley și Sons Inc, New York, DOI: 10.1002/9781119201717.
 19. The Institute of Internal Auditors (2017), *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*, disponibil la <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%200English.pdf>, accesat pe 15.06.2017.