

---

# Considerații privind noi coordonate în auditul intern

---

*Prof. univ. dr. Victoria STANCIU,  
Academia de Studii Economice, București,  
e-mail: victoria.stanciu@cig.ase.ro*

*Drd. Crina SERIA,  
Academia de Studii Economice, București*

## Rezumat

*Într-o lume aflată în continuă mișcare, auditul intern înregistrează propria dinamică. Prezenta lucrare evidențiază prioritățile și tendințele în auditul intern conform analizelor realizate în plan mondial, precum și concluziile unui studiu derulat de autori privind utilizarea instrumentelor informatice de către auditorii interni din România. Plecând de la aceste coordonate, autorii investighează posibilitățile de extindere a utilizării tehnologiei informației, concentrându-se pe analiza datelor și problemele de securitate IT. Investigația a continuat pe coordonate mai puțin abordate în plan academic și al practicii profesionale, dar foarte importante și anume dimensiunile comportamentale și impactul asupra muncii auditorilor interni. Concluziile studiului pot reprezenta puncte de reper importante în activitatea practicienilor și oferă un câmp larg de dezbateri în plan academic și al cercetării.*

**Cuvinte-cheie:** *audit intern, tendințe, instrumente informatice, dimensiune comportamentală, abilități, comunicare*

**Clasificare JEL:** *M42, M480*

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

Stanciu, V., Seria, C. (2019), Insights on the New Coordinates in Internal Audit, *Audit Financiar*, vol. XVII, no. 2(154)/2019, pp 261-273, DOI: 10.20869/AUDITF/2019/154/009

**Link permanent pentru acest document:**

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2019/154/009>

Data primirii articolului: 28.01.2019

Data revizuirii: 7.02.2019

Data acceptării: 25.03.2019

## 1. Introducere

Există o unanimitate în recunoașterea importanței auditului intern. Dezbaterile privind locul, rolul și importanța auditului intern oferă posibilitatea unor abordări din multiple perspective, evidențiind elemente uneori mai puțin vizibile, dar ale căror semnificații, nu doar teoretice, se dovedesc extrem de relevante. Cercetarea desfășurată dorește să evidențieze unele elemente esențiale pentru auditul intern (AI) în efortul de realizare a rolului său, așa cum este acesta definit prin ghidurile de bună practică, cartă AI pe care și-o elaborează fiecare departament AI și cerințele de guvernanta.

Determinarea existenței între locul, rolul și importanța auditului intern reprezintă o temă importantă, asigurând spațiul pentru o dezbatere generoasă cu rezonanță atât în plan teoretic, dar și al practicii profesionale. Discuția poate pleca de la locul, rolul și importanța AI, statuate prin standarde internaționale și ghidurile de bună practică, dar trebuie să atingă aspectele mai sensibile ale rolului și locului efectiv dobândite de AI și prin aceasta de importanța recunoscută în cadrul organizației.

Cercetarea a urmărit să evidențieze unele aspecte care conduc la creșterea calității AI și prin aceasta îndeplinirea rolului său și consolidarea locului și importanței sale în cadrul organizației. Chiar dacă prin cultura organizațională și experiența managerială dovedită de factorii de conducere s-a realizat o implementare corectă a funcției AI (prin alocarea resurselor, stabilirea corectă a liniilor de raportare etc.), calitatea acesteia dovedită prin rezultatele sale mențin și consolidează locul și importanța funcției. Atât timp cât auditul intern, prin rezultatele misiunilor sale, nu răspunde așteptărilor deținătorilor de interese, nu va putea să-și îndeplinească rolul, iar percepția asupra locului și importanței sale în cadrul organizației va fi afectată.

Conducătorul departamentului de audit intern (CAE – Chief Audit Executive) este esențial în asigurarea unei activități conforme cu standardele, asigurarea calității comunicării în cadrul și în afara organizației, asigurarea unei strategii asigurând evoluția funcției prin creșterea calității muncii auditorilor și implicit suportul tot mai consistent acordat managementului și tuturor structurilor organizatorice din cadrul organizației. Pentru a-și îndeplini rolul în cadrul organizației, auditorii interni

trebuie să îmbunătățească și consolideze liniile de comunicare în cadrul organizației, să cunoască preocupările majore din organizație și să anticipeze așteptările diferiților deținători de interese. Elementele care pot aduce acel plus de valoare așteptat de la AI este anticiparea (așteptărilor) și inovarea. Acestea impun o gândire proactivă pe termen lung cu implicații directe în implementarea noilor tehnici IT în munca auditorilor și nevoia imperativă de dezvoltare a abilităților în utilizarea calculatorului și de analiză a datelor. Auditul (nu doar cel intern) este considerat a fi una dintre profesiile care vor fi masiv impactate de automatizare, ceea ce va conduce la schimbări majore în planul profesiei și al profilului profesional (Zitting, 2017:9).

Scopul acestui studiu este de a aborda unele aspecte ale auditului intern mai puțin abordate în planul cercetării, dar care prezintă importanță majoră în planul practicii. Avem în vedere problematica din ce în ce mai complexă a profilului profesional al auditorului intern, impactul IT asupra auditului intern, dimensiunile comportamentale ale auditorilor interni.

Lucrarea de față își dorește să inițieze în mediul profesional o discuție mai amplă pe teme abordate cu scopul întăririi auditului intern în România și consolidării locului său în cadrul organizațiilor.

## 2. Metodologie

Cercetarea a urmărit identificarea tendințelor și mutațiilor semnificative la nivelul auditului intern în plan global. Investigația a fost condusă pe următoarele coordonate: arii critice asupra cărora se concentrează auditul intern, noi riscuri care suscită interes, impactul IT asupra AI. În vederea acoperirii obiectivului fixat, a fost derulată o cercetare calitativă care a constat în revizuirea literaturii de specialitate și a documentelor emise de IIA, în principal ghiduri de lucru vizând diferitele aspecte ale tehnologiilor și instrumentelor de lucru specifice mediului informatizat. Au fost studiate analize realizate în plan global emise de instituții profesionale cu recunoaștere internațională, privind evoluția și tendințele în auditul intern.

Pe lângă cercetarea calitativă, un alt palier l-a reprezentat cercetarea empirică, autorii propunându-și să investigheze aspecte privind activitatea departamentului de audit intern în organizații din România, cu accent asupra utilizării tehnologiei informației. Datele au fost colectate prin intermediul

platformei online <http://isondaje.ro/> pe baza unui chestionar cuprinzând 20 de întrebări. Prelucrarea datelor colectate s-a realizat prin accesarea și utilizarea informațiilor din secțiunea de analiză a platformei online. Formularul s-a adresat atât instituțiilor publice, cât și companiilor private. Au fost colectate 44 de răspunsuri: 61,4% din răspunsuri provin de la companii private, iar 38,6% – de la instituții publice.

Concluziile desprinse din cercetarea derulată pot constitui coordonate importante pentru construirea strategiei de dezvoltare a funcției de audit intern în organizațiile românești asigurând creșterea eficienței și eficacității acesteia.

### 3. Noi priorități în auditul intern

Dinamica proceselor organizaționale și modificările semnificative în modelele și procesele de business determină concentrarea atenției misiunilor de audit intern către arii critice, precum managementul riscurilor – cu o atenție sporită acordată riscurilor strategice, guvernanta corporativă, cultură organizațională, securitatea cibernetică (Chambers, 2017). Cultura organizațională poate impacta semnificativ evoluția companiei și procesele de business, valorile organizației și percepția asupra unor aspecte importante precum riscurile și nevoia de inovare, comportamentul și relațiile interdepartamentale etc.

Elemente negative de cultură organizațională impactează nefavorabil nu doar procesele de business și implicit rezultatele companiei, dar și însăși buna derulare a misiunilor de audit intern. Din această perspectivă cultura organizațională și guvernanta corporativă concentrează atenția auditului intern.

Studii internaționale evidențiază că majoritatea celor intervievați înțeleg nevoia de a analiza riscurile induse de cultura organizațională, dar doar 53% dintre aceștia înțeleg și cum pot derula auditul pe această arie. Numărul celor care, chiar realizează astfel de misiuni fiind destul de mic (28% dintre respondenți), evidențiază necesitatea unei pregătiri specifice a auditorilor interni (Chambers, 2017).

Securitatea cibernetică a devenit o problemă majoră pentru toate organizațiile indiferent de mărime și domeniul în care activează. Deși studiile internaționale plasează riscul legat de securitatea informațională pe primele locuri în ultimii ani, totuși progrese în sensul extinderii misiunilor de audit intern pe această arie nu se

ridică la nivelul dorit. Specialiștii AI recunosc riscurile determinate de tehnologia informației și deci nevoia de asigurare pe care ar trebui să o dea pe acest domeniu, dar doar 61% la sută consideră că înțeleg cum pot derula această evaluare și 25% recunosc că nu au auditat securitatea cibernetică (Chambers, 2017). Acest fapt se datorează expertizei specifice cerute de domeniul investigat și faptului că puțini specialiști în această arie fac parte din departamentele de audit intern. În plan internațional, expertiza în domeniul IT (inclusiv securitatea IT) este una dintre cele mai cerute, dar există un deficit însemnat de specialiști, restricție de care se lovesc înseși departamentele IT.

Dacă analizăm rezultatele sondajelor internaționale care au investigat percepția membrilor comitetelor de audit reținem ca o primă preocupare eficacitatea programului de management al riscului, urmată de problemele de conformitate cu reglementările și pe locul trei managementul securității riscurilor cibernetice. Poate nu este mai puțin relevant faptul că pe locul cinci al preocupărilor membrilor comitetului de audit se află mesajul conducerii la vârf (*tone at the top*) și cultura organizațională (KPMG, 2017).

Așteptările crescute față de auditul intern, diversitatea și complexitatea domeniilor de auditat, precum și nevoia de aprofundare a unor aspecte pentru a putea oferi asigurarea cu privire la riscuri impun o mai coerentă și mai bine articulată cooperare cu a doua linie de apărare, reprezentată de departamentele de risc management, conformitate, juridic, securitate IT, control etc.

O altă tendință evidentă, axată pe aspectele de inovare cerute auditului intern, vizează oferirea de consiliere și abordare predictivă. Abordarea predictivă va permite atenționarea managementului cu privire la anumite tranzacții care nu au fost încă finalizate și care nu corespund unor modele structurate în timp ca urmare a proceselor de business derulate. Astăzi, prin procedurile și abordările „clasice” AI poate evidenția tranzacții suspecte/neconforme, dar după finalizarea acestora. În ceea ce privește rolul auditului în planul consilierii, analizele internaționale relevă, din perspectiva CAE (47%), faptul că AI nu este văzut de stakeholderi ca un sfătuitor în planul business-ului. Totodată, se evidențiază faptul că prin cultura organizațională nu este susținut rolul strategic al AI (PWC, 2017).

Diversitatea problematicii și nevoia de aprofundare în misiunile de audit a unor arii complexe, implicând tehnologii informaționale moderne, ridică și diversifică

cerințele de pregătire profesională a auditorilor. Cunoștințele și abilitățile cerute vizează: cunoștințele generale în plan IT, securitatea informației, tehnicile de data mining și analiză a datelor, cunoașterea particularităților domeniului în care operează compania și gândirea analitică și critică (Chambers, 2017). Multe dintre aceste abilități se dovedesc a fi greu de regăsit la potențialii aplicanți pentru departamentele de audit intern.

#### 4. Abordări noi ca urmare a integrării tehnologiilor informaționale

Auditul intern cunoaște o dinamică deosebită impusă de cerințele tot mai diverse la trebuie să răspundă, de mediul în care operează aflat mereu în schimbare și care expune organizațiile la o paletă tot mai extinsă de riscuri etc. Evoluțiile tehnologice, globalizarea piețelor și importanța crescută a reputației corporative induc riscuri neprevăzute (IIA, 2018). Auditul intern este chemat să ofere asigurarea, către cei responsabili cu guvernarea, precum și către conducerea executivă, că organizația poate face față acestor riscuri într-un mod eficace. Această abordare spre risc a auditului intern trebuie realizată din perspectiva obiectivelor strategice ale organizației, auditul intern sprijinind prin activitatea derulată realizarea acestora. Riscurile la care organizațiile sunt expuse sunt într-o continuă dinamică, cu modificări în impactul asupra businessului și implicit asupra realizării obiectivelor. Studiile internaționale relevă schimbări în percepția CEO privind riscurile cele mai importante cu care se confruntă companiile. Din ce în ce mai mult preocuparea se concentrează pe instabilitatea geopolitică, terorism și modificările climatice (IIA, 2018). Alături de aceste riscuri, care iată sunt riscuri ale întregii societăți, se adaugă riscuri precum atacurile cibernetice (despre care am făcut deja referire), modificările în planul reglementării, dificultatea atragerii de profesioniști cu anumite abilități și expertiză etc.

Această paletă extinsă de riscuri la care orice organizație este expusă impune AI o responsabilitate mărită în identificarea și evaluarea lor. De aici necesitatea unei colaborări mai extinse cu prima linie de apărare (managementul operațional) pentru a înțelege adevăratele amenințări ca urmare a proceselor și activităților specifice derulate în companie, dar și cu cea

de a doua linie de apărare pentru a vedea eficacitatea proceselor de management al riscurilor și control (control financiar, securitate IT, managementul riscurilor, conformitate, controlling, juridic etc). Această colaborare trebuie realizată și din perspectiva standardului IIA 2050 care prevede partajarea de informații și coordonarea cu alte entități interne și externe care oferă asigurarea pe ariile lor specifice de interes. Aceste cerințe impun nu doar un salt calitativ în planul pregătirii profesionale, al conștientizării riscurilor, dar și al tehnicilor utilizate de auditul intern.

Apelarea la tehnologia informației în segmentele ei cele mai evolute – inteligență artificială, analiza datelor etc. – devine imperativă. Se parcurge astfel o nouă etapă în integrarea tehnologiei informației în procesele auditului intern. Practic, se realizează trecerea de la eficientizarea proceselor la transformarea lor, impunând o percepție nouă asupra datelor.

IIA a atenționat permanent asupra acestor aspecte legate de utilizarea IT, elaborând chiar un ghid al evoluției utilizării IT în auditul intern. CAE are responsabilitatea de a gândi și implementa o strategie multianuală de implementare a IT în procesele și activitățile departamentului. Vor fi avute în vedere: managementul electronic al misiunilor, implicând planificarea activităților, foi de lucru electronice, stocarea probelor și informațiilor culese; utilizarea platformelor colaborative, permițând colaborarea între auditorii interni indiferent de locația în care aceștia se află etc. Utilizarea tehnicilor avansate pentru analiza datelor și data mining vor trebui implementate cu atenția cuvenită instruirii auditorilor interni și revizuirii metodologiilor și procedurilor de lucru.

Trecerea la auditul continuu și utilizarea tehnicilor avansate de analiză a datelor (în contextul unei creșteri explozive a volumului de date) sunt esențiale pentru auditorii interni. Tehnicile „clasice” de testare vor evidenția măsura în care controalele implementate asigură derularea proceselor de business în coordonatele fixate. O analiză a datelor cu noile tehnici analitice disponibile vor permite auditului intern să contribuie mai mult la îmbunătățirea proceselor prin recomandările făcute și creșterea performanțelor ca urmare a analizelor statistice aprofundate (IIA, 2018:5).

Studii recente evidențiază noua generație de tehnici și tehnologii de audit care vor conduce la crearea de valoare (Zitting, 2017:14):

1. Analiza datelor
2. Dispozitivele mobile – instrumente esențiale pentru audit
3. Audit continuu
4. Asigurare în timp real prin automatizare.

Nevoia stringentă de valorificare a volumului imens de date din interiorul, dar și din exteriorul companiei impune auditorilor interni stăpânirea tehnicilor de regresie, clasificare și clustering, baza pentru analize statistice avansate, permițând obținerea de informații valoroase privind procesele conduse (în companie, evoluția, inclusiv previzionată, a riscurilor și impactul acestora, tendințele de piață etc). Nu este lipsit de importanță faptul că pregătirea academică în domeniul contabilității nu a fost centrată pe abilități de calcul statistic sau a celor precum recunoașterea modelelor (*pattern*) și evaluarea anomaliilor (Earley, 2015), care sunt esențiale în analiza datelor la nivelul cerut astăzi.

CAE va trebui să atragă în echipa sa specialiști în analiza datelor sau să întărească colaborarea cu departamentul IT pentru asigurarea acestor analize de date. Aceste abilități privind analiza datelor vor permite auditorilor interni saltul de la lucrul pe eșantioane (deci seturi mai restrânse de date) la analiza completă a datelor. Analiza datelor în audit se aplică atât în procedurile de planificare, cât și în procedurile analitice de testare. Prin analiza datelor putem identifica anumite modele ale tranzacțiilor sau anomalii care trebuie mai atent investigate. Anomaliile pot fi reprezentate de tranzacții, spre exemplu, care nu corespund așteptărilor ca urmare a cunoștințelor pe care auditorul intern le deține asupra proceselor analizate.

Analiza datelor se poate realiza în relație cu alți factori pentru identificarea fluctuațiilor de la un anumit model (AICPA, 2014). Se pot selecta seturi de indicatori cheie care pot fi puși în corelație indicând potențiale niveluri ale altor indicatori, variații semnificative față de un trend probabil impunând analize detaliate. Utilizând aplicații puternice de analiză a datelor auditorul va putea examina integral tranzacțiile (depășind lucrul pe eșantioane), ceea ce îi va oferi o altă înțelegere asupra datelor analizate. Studiile derulate la nivel global evidențiază ca activități deja derulate pe baza analizei datelor următoarele: testarea întregii

populații, stabilirea eșantioanelor, testarea controalelor individuale, determinarea scopului auditului, dezvoltarea instrumentelor de audit continuu, evaluarea riscurilor etc. (Protiviti 2017).

Utilizarea dispozitivelor mobile de tip tabletă, telefon inteligent, laptop etc. împreună cu alte dispozitive (inclusiv cele dedicate comunicării) oferă mobilitate, acces rapid la date, putere de calcul, conectivitate extinsă etc. Lucrul de la distanță, facilitarea partajării datelor și cunoștințelor în cadrul echipei sau între grupuri având misiuni diferite devin uzuale, potențând calitatea demersului profesional. În același timp, auditorii sunt chemați să auditeze activități/procese care implică utilizarea acestor dispozitive de ultimă generație. De aceea, cunoașterea particularităților și modalităților de utilizare a acestora, precum și a riscurilor potențiale induse de folosirea lor devine esențială. Între riscurile emergente pe care AI trebuie să le supună propriei evaluări includem cele legate de tehnologia informației specifică secolului 21, fiind vizate cu predilecție tehnologiile vizând cloud computing, IoT (*Internet of Things*) și dispozitivele mobile.

Auditul continuu, deja asimilat în practica profesională de mulți specialiști, oferă facilități de „monitorizare și evaluare a eficacității operațiilor de control automat” (AICPA, 214). În egală măsură oferă semnale de alarmă în cazul unor tranzacții neobișnuite care necesită o analiză mai detaliată.

Un aspect legat de integrarea tehnologiei informației, de data aceasta în cadrul organizației, aduce în responsabilitatea auditului intern problematica securității cibernetice. Această responsabilitate vine să adâncească relația auditului intern cu departamentul IT (am vorbit deja de colaborarea pe problematica analizei de date), această colaborare asigurând o solidă înțelegere a riscurilor organizaționale induse de utilizarea IT. Pentru a putea derula misiuni specifice în domeniul securității cibernetice auditorii interni vor trebui să-și extindă și aprofundeze cunoștințele și abilitățile sau să aibă acces la persoane cu expertiză în domenii precum configurarea și administrarea sistemelor, dezvoltarea produselor software (Janison et al, 2018). Apelarea la expertiza externă în domeniul securității IT nu exclude dezvoltarea cunoștințelor și abilităților IT ale auditorilor interni.

## 5. Studiu empiric privind utilizarea instrumentelor informatice în activitatea de audit intern din România. Analiza datelor și concluziile studiului

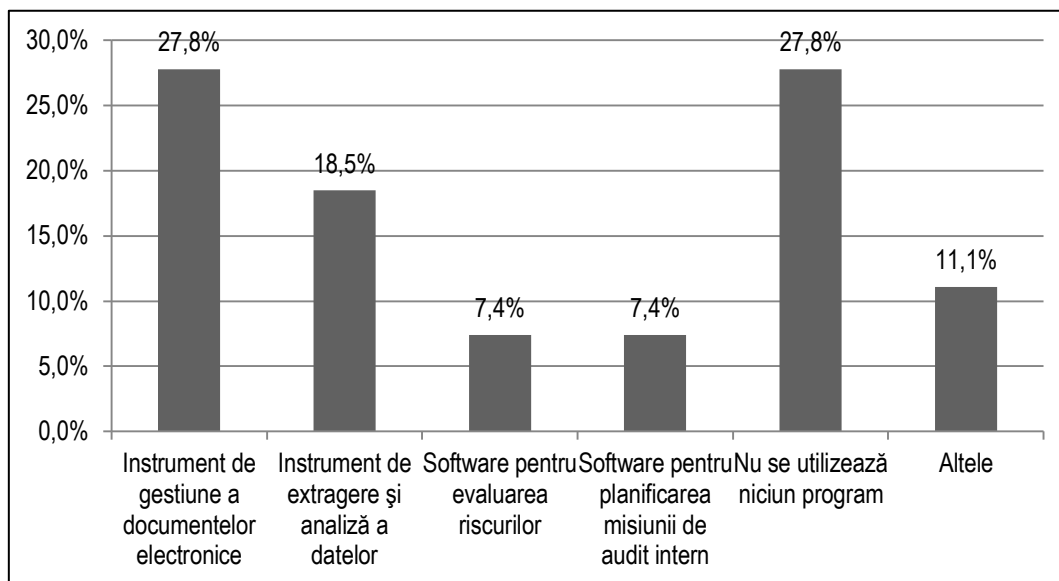
Studiul și-a propus să evidențieze principalele categorii de instrumente informatice utilizate de auditorii interni, precum și să analizeze unele aspecte calitative referitoare la funcțiile AI implementate în cadrul organizațiilor.

Structura respondenților după funcțiile ocupate în cadrul organizațiilor este următoarea: 43,2% dintre respondenți sunt auditori interni, 20,5% conducători ai departamentului de audit intern, 34,1% manageri și 2,3% membri în comitetului de audit. 16,7% dintre respondenți dețin atestarea recunoscută în plan internațional, respectiv cea oferită de către Institutul

Auditorilor Interni, iar 35,2% sunt membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România. Așa cum am menționat deja, 61,4% din răspunsuri provin de la companii private, iar 38,6% de la instituții publice. Eșantionul vizând companiile private include companii mari – 37,1%, companii de dimensiune mijlocie – 25,9%, companii mici și microîntreprinderi – 18,5%. Delimitarea pe categorii de întreprinderi s-a realizat pe baza a doi indicatori: numărul de angajați și cifra de afaceri.

Analiza a reliefat faptul că instrumentele informatice cele mai folosite sunt destinate gestiunii documentelor electronice (27,8%), urmate de instrumente de extragere și analiză a datelor (18,5%) (Figura nr. 1). Doar 15% dintre respondenți au declarat că utilizează software pentru evaluarea riscurilor sau pentru planificarea misiunii de audit. Considerăm îngrijorătoare ponderea de 27,8% a respondenților care declară că nu utilizează niciun instrument informatic în derularea activității de audit intern.

**Figura nr. 1. Tipuri de instrumente informatice utilizate în auditul intern**



Sursa: Prelucrările autorilor, prin platforma isondaje.ro.

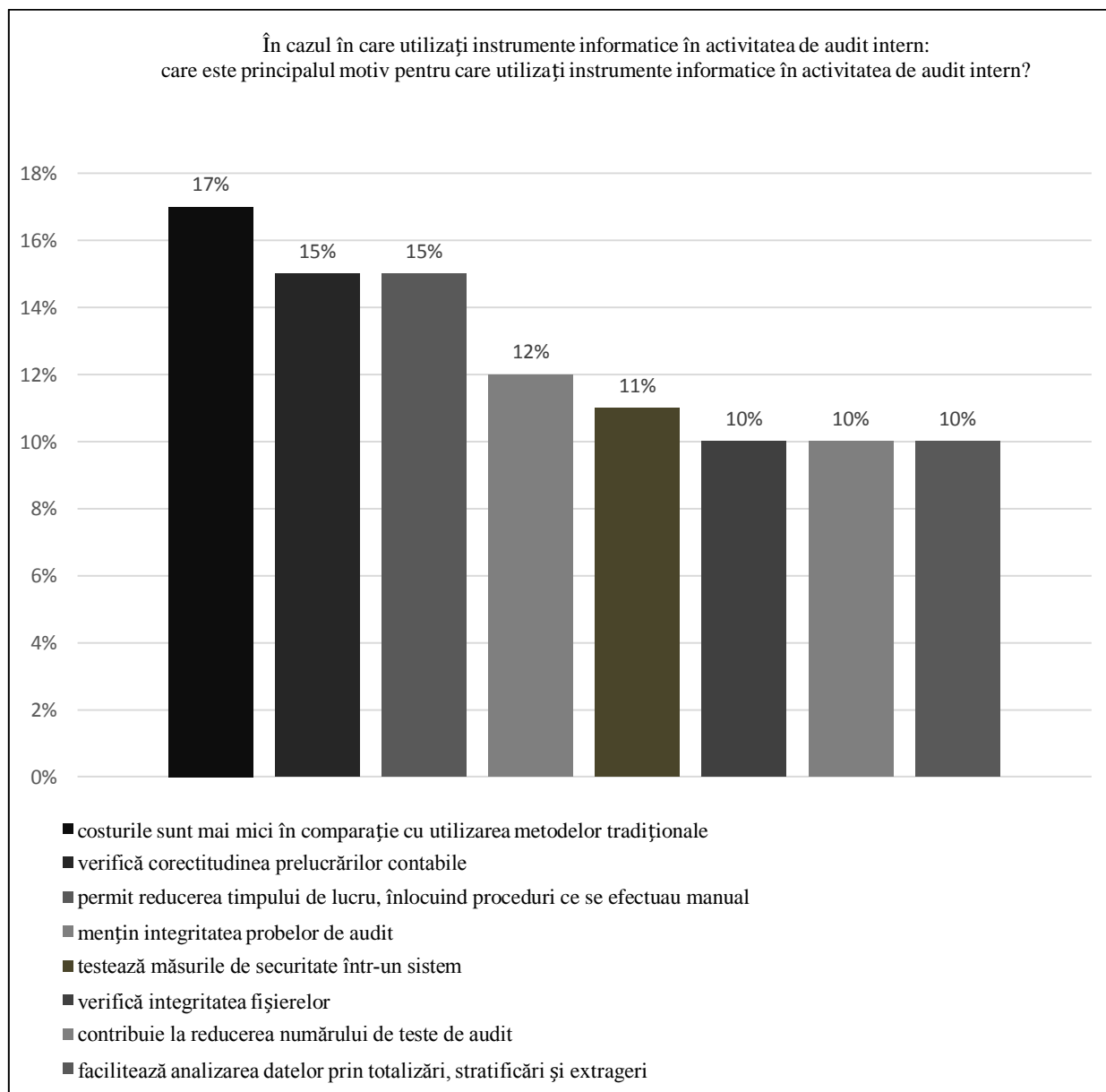
Respondenții au identificat ca avantaje ale utilizării instrumentelor informatice costurile reduse în comparație cu utilizarea metodelor tradiționale (17%), verificarea corectitudinii prelucrărilor contabile (15%) și

reducerea timpului de lucru, prin înlocuirea procedurilor care se efectuau manual (15%). Menținerea integrității probelor de audit și facilitatea instrumentelor informatice de testare a măsurilor de securitate sunt evidențiate ca

avantaje specifice sistemelor informatice de către 12%, respectiv 11% dintre respondenți. Studiul derulat relevă că aceeași importanță percepută în rândul eșantionului o au abilitatea de verificare a integrității fișierelor, reducerea numărului de teste de audit și facilitarea analizării datelor prin totalizări, stratificări și extrageri

(10%). Analizarea acestor rezultate relevă conștientizarea de către utilizatori a eficienței ce caracterizează utilizarea instrumentelor informatice, tehnologia informației fiind tot mai integrată în derularea misiunilor și activității de audit intern (Figura nr. 2).

**Figura nr. 2. Beneficiile utilizării instrumentelor informatice în activitatea de audit intern**



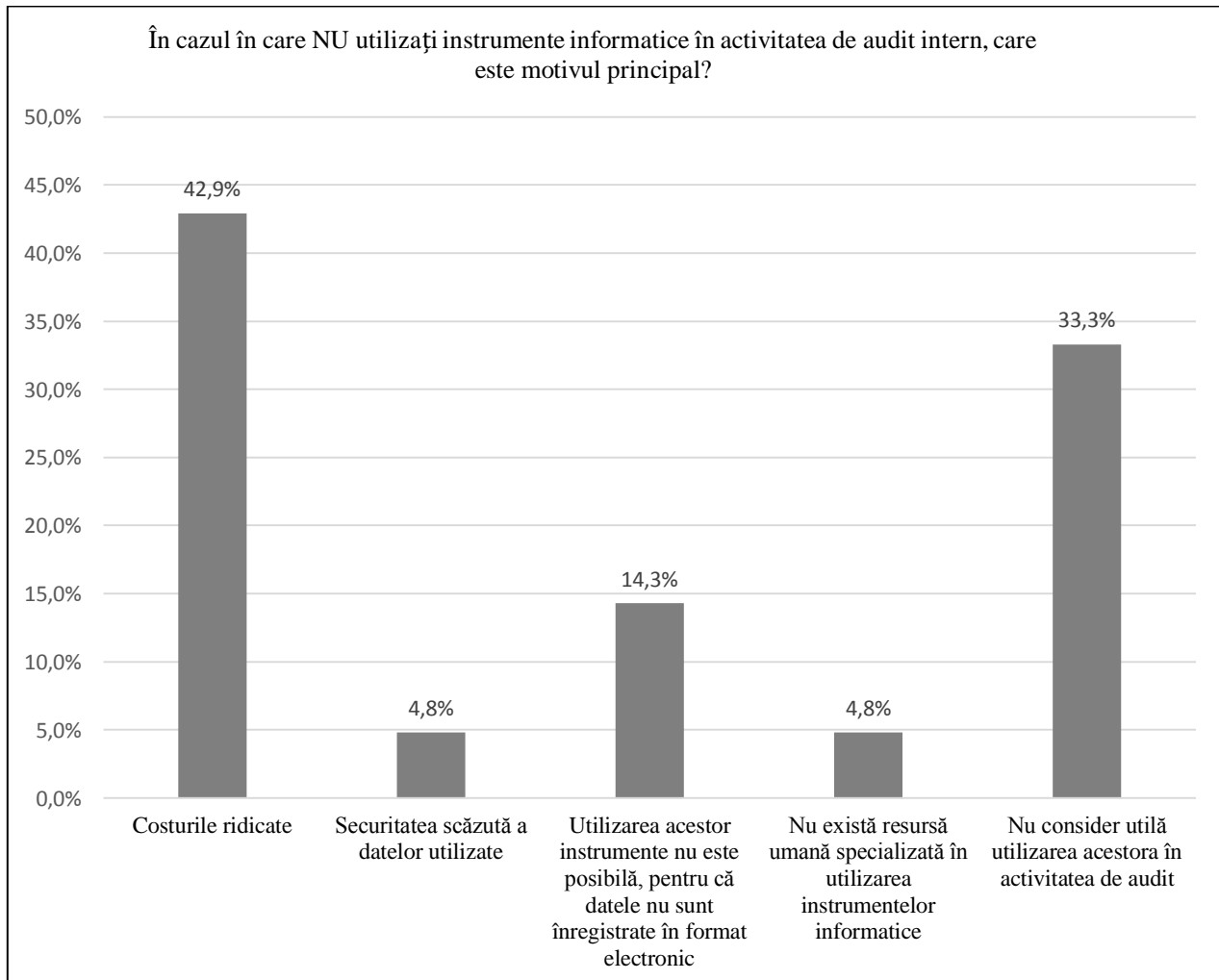
Sursa: Prelucrările autorilor, prin platforma isondaje.ro.

Rezultatele studiului arată că din numărul total de respondenți, 36,4% nu au beneficiat de sesiuni de instruire anuală care să includă elemente privind cunoașterea instrumentelor informatice, 27,3% dintre respondenți au participat la instruire în domeniul IT sub 10 ore, în timp ce 36,4% au dedicat în instruirea lor peste 10 ore.

Apreciem că modalitățile de utilizare a softurilor dedicate muncii auditorilor interni rămân insuficient cunoscute, programele de pregătire continuă pe această temă fiind extrem de necesare. Studiul a urmărit să investigheze și motivele și obstacolele în utilizarea de către auditorii

interni a instrumentelor informatice (Figura nr. 3). Astfel, cel mai invocat argument îl constituie costurile ridicate ale aplicațiilor software (42,9%). O treime dintre respondenți apreciază că utilizarea acestor instrumente software nu este necesară în activitatea de audit intern. Alte justificări cu o pondere redusă în totalul respondenților care nu folosesc software pentru AI sunt reprezentate de lipsa înregistrării datelor în format electronic (14,3%), riscuri legate de securitatea datelor utilizate (4,8%). Un alt argument menționat este lipsa resursei umane specializate în utilizarea instrumentelor informatice (4,8%).

**Figura nr. 3. Obstacole în utilizarea instrumentelor informatice în auditul intern**

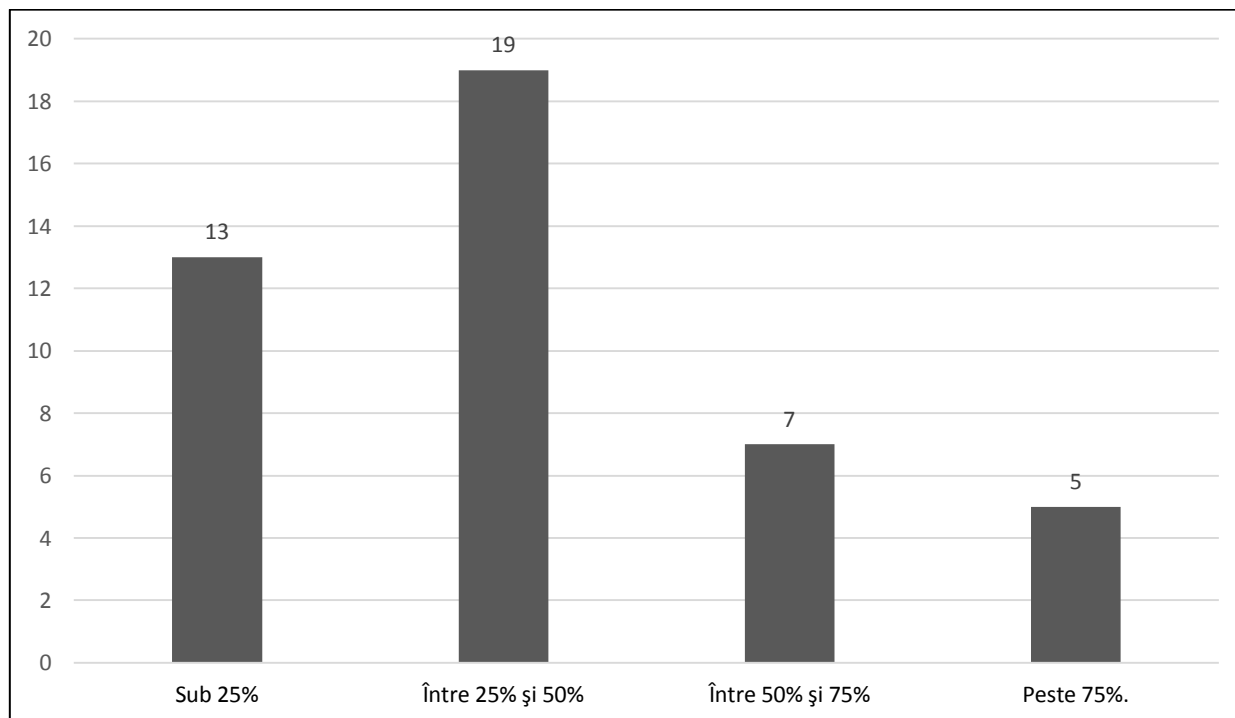


Sursa: Prelucrările autorilor, prin platforma isondaje.ro.

Concluziile studiului evidențiază o utilizare scăzută a tehnicilor de audit asistate de calculator (**Figura nr. 4**). 43,2% dintre respondenți declară că activitățile asistate de calculator au o pondere între 25% și

50%. Doar aproximativ 27% dintre respondenți beneficiază de avantajele instrumentelor informatice în majoritatea activităților desfășurate.

**Figura nr. 4. Ponderea activităților efectuate prin utilizarea instrumentelor informatice în misiunile de audit intern**



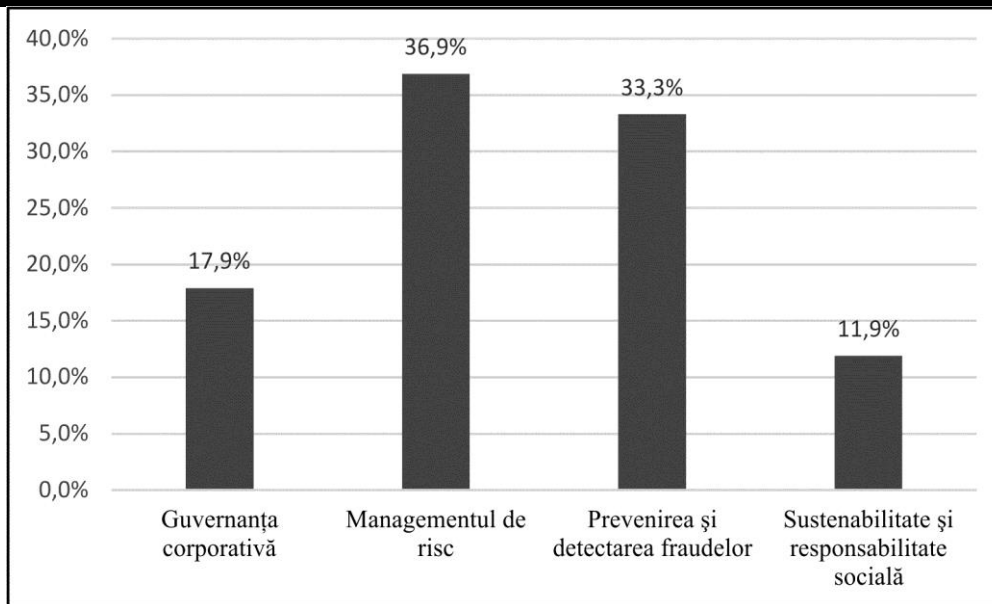
Sursa: Prelucrările autorilor, prin platforma isondaje.ro.

În ceea ce privește modul de realizare a misiunilor de audit, 54,5% dintre respondenți au declarat că în cadrul structurii de audit intern se aplică abordarea orientată spre risc, fiind urmată de abordarea clasică (34,1%). Cel mai puțin utilizată metodă o reprezintă abordarea specifică auditului continuu (doar 11,4%).

Am considerat relevante identificarea ariei de acoperire a auditului intern la nivelul organizațiilor care au făcut obiectul studiului și identificarea măsurii în care auditul intern urmărește sprijinirea companiei în atingerea obiectivelor acesteia prin evaluarea și creșterea îmbunătățirii eficacității proceselor de guvernare și management al riscurilor. Studiul evidențiază drept domeniu care concentrează în cea mai mare măsură atenția auditorilor interni managementul riscurilor, fiind

subiectul misiunilor de audit intern în cazul a 36,9% dintre cazurile analizate. Acest lucru se datorează inclusiv rolului auditorilor interni de a asista comitetul de audit și conducerea companiei prin examinarea proceselor de management al riscurilor adoptate, dar și prin formularea de recomandări în direcția ameliorării lor. Un rol important al auditorilor interni perceput de către managementul companiilor este prevenirea și detectarea fraudelor, fiind realizate misiuni în acest sens de către o treime din respondenți. Guvernanța corporativă reprezintă a treia arie de interes în cadrul misiunilor de audit în rândul respondenților (17,9%). 11,9% dintre respondenți au declarat că în program au fost incluse și misiuni vizând sustenabilitatea și responsabilitatea socială (**Figura nr. 5**).

**Figura nr. 5. Arii de interes ale misiunilor de audit intern**

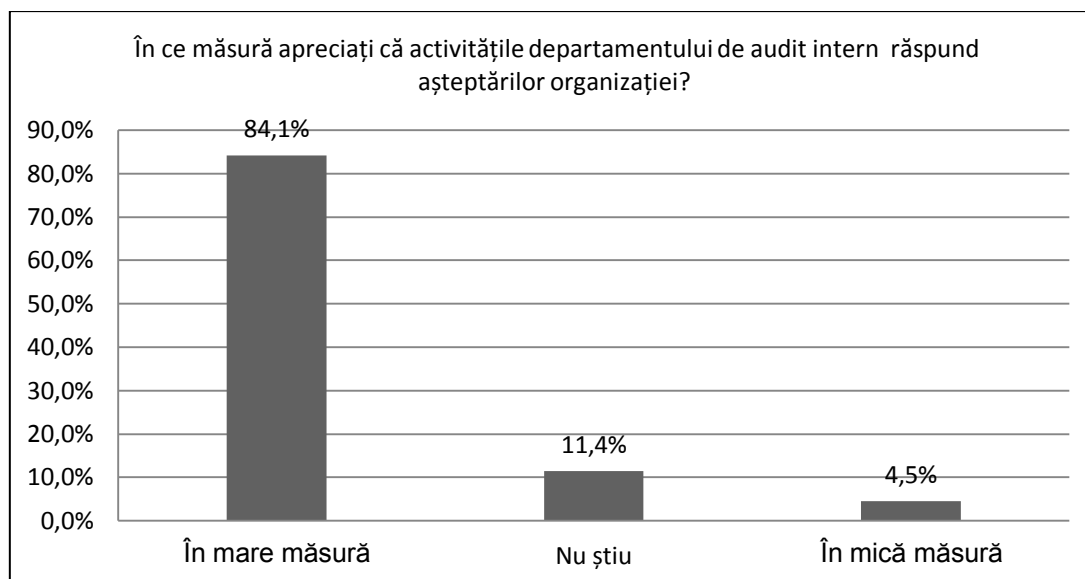


Sursa: Prelucrările autorilor, prin platforma isondaje.ro.

84% dintre respondenți apreciază că activitățile organizate la nivelul departamentului de audit intern corespund așteptărilor organizației în mare măsură, fapt

ce poate fi datorat maturizării funcției de audit intern și eforturilor depuse pentru a susține compania în îndeplinirea obiectivelor (Figura nr. 6).

**Figura nr. 6. Gradul de satisfacere a așteptărilor companiilor de către auditorii interni**



Sursa: Prelucrările autorilor, prin platforma isondaje.ro.

Răspunsul poate fi justificat și prin dificultatea de a evidenția plusul de valoare creat organizației prin activitățile desfășurate de AI, dar și printr-o percepție neadecvată a managementului companiei asupra rolului și atribuțiilor auditorilor interni. Desigur, aspectele mai sus menționate trebuie corelate cu resursele mobilizate în desfășurarea activității de audit intern, menționând, în special, bugetul pus la dispoziția departamentului de audit intern. Majoritatea respondenților apreciază ca acoperitor bugetul funcției de audit intern, doar 27,3% dintre respondenți apreciind că bugetul alocat este insuficient.

## 6. Dimensiuni comportamentale și implicațiile lor în auditul intern

Cu siguranță, marea majoritate a specialiștilor vor fi de acord că deținerea „abilităților de comunicare, adesea numite *soft skills*, este una dintre cele mai importante abilități pe care o necesită un auditor intern profesionist de succes” (Dittenhofer, 2011:12). Abilitățile de comunicare trebuie cultivate, dezvoltate atât în planul comunicării verbale, cât și al celei scrise. Ele se dovedesc esențiale în dezvoltarea relațiilor personale în cadrul organizației, permițând auditorilor interni să cunoască problemele sensibile din cadrul organizației și așteptările deținătorilor de interese, să culeagă datele și informațiile necesare în procesul derulării misiunilor, redactării rapoartelor și recomandărilor, discutării acestora și medierii situațiilor conflictuale sau a pozițiilor antagoniste care apar inevitabil.

*Soft skills* la care am făcut referire vizează, fără a leza independența și obiectivitatea auditorilor interni, o bună relaționare în cadrul organizației la toate nivelurile ierarhice, dar și cu auditorii externi și entitățile de supraveghere, o importanță deosebită având comunicarea cu membrii comitetului de audit și conducerea la vârf. *Soft skills* implică și partajarea informațiilor, esențială în condițiile colaborării interorganizaționale, dar și ca urmare a responsabilităților auditului intern în raport cu entitățile organizaționale implicate în cea de a doua linie de apărare<sup>1</sup>. Avem în vedere aici entitățile organizaționale responsabile cu

managementul riscurilor, conformitatea, prevenirea spălării banilor, securitatea cibernetică, controlling etc. *Soft skills* implică și capacitatea de a argumenta solid neconformitățile identificate și impactul acestora, încadrările de risc, precum și abilitatea de a convinge entitățile auditate de necesitatea implementării, în termenele propuse, a recomandărilor formulate. Echilibru, măsură și argumente solide în baza probelor colectate asigură puterea de convingere, comunicarea eficientă și soluționarea problemelor evitând situațiile tensionate și discuțiile în contradictoriu, „neutralizând” rezistența la acceptarea punctelor de vedere ale auditorilor interni și de schimbare ca urmare a recomandărilor formulate.

Trebuie să recunoaștem că auditorii interni întâmpină câteodată o ostilitate, exprimată fățiș sau mascat, față de activitatea însăși de audit intern. Studiul la nivel global derulat de IIA evidențiază că o treime dintre respondenți au recunoscut că, uneori, resimt o relație interpersonală negativă datorată rolului său de auditor intern (IIA, 2017). Evident, astfel de relații se resimt în eficiența și eficacitatea muncii auditorului intern. De ce însă apar aceste situații? Cu siguranță, inadecvata comunicare cu managementul și echipa entității auditate determină această atitudine. O altă cauză poate fi reprezentată de elementele negative din cadrul culturii organizaționale. Studiul global IIA evidențiază că 79% dintre respondenții care au declarat că se confruntă frecvent sau adesea cu relații interpersonale negative au recunoscut că un efect negativ asupra acestor relații o are cultura organizațională (IIA, 2017).

Apreciem că nu poate fi omis din analiză nici procesul cognitiv cunoscut în psihologie ca teoria identității sociale (IIA, 2017). Teoria numită „prejudecata grupului” (*in-group bias*) evidențiază delimitarea care se identifică între grupul reprezentat de entitatea auditată și auditorii interni, un grup extern lor (*out-group*). Depășirea acestei viziuni delimitatorii impune puternice abilități de comunicare din partea auditorilor interni. Un posibil mijloc de atenuare a acestei atitudini, dar și de acceptare a opiniei auditorilor interni, și implicit a recomandărilor, poate fi reprezentat de

<sup>1</sup> IIA – Three lines of defence.

recunoașterea, din partea auditorilor, a expertizei managementului entității auditate.

Este în puterea de comunicare a auditorilor să depășească aceste aspecte, să rămână concentrați pe obiectivele stabilite, obținând informațiile de care au nevoie și contactul cu persoanele esențiale în discutarea problemelor vizate de misiune printr-o atitudine care să dovedească obiectivitate, profesionalism, dorința de a ajuta la îmbunătățirea activităților și respect pentru entitatea auditată. Este esențial ca auditorii să dispună de abilități de negociere, dar și de recunoaștere a caracteristicilor personalității interlocutorilor. Dialogul purtat în discutarea rapoartelor spre exemplu poate fi dirijat în funcție de personalitatea interlocutorilor (persoane raționale, persoane cu un ego puternic, colerice etc.).

Gestionarea momentelor tensionate, spre exemplu ostilitatea la conținutul raportului de audit intern, este esențială. Pregătirea ședinței de discutare a raportului trebuie să ia în considerare pe lângă elementele ce țin de personalitatea interlocutorilor și alte aspecte precum: momentul programării discuției, gândirea unei strategii în dirijarea discuției care să permită auditatului exprimarea poziției sale și identificarea timpurie a unor puncte de vedere comune. Auditorul intern trebuie să se pună în poziția auditatului pentru a-i înțelege posibila opoziție la punctele de vedere formulate (avem punctele de vedere la raport înaintea începerii discuției raportului), factorii care determină această respingere pentru a avea pregătite argumente suplimentare. Dialogul deschis și obiectivitatea sunt esențiale. Nu este lipsit de importanță să se sublinieze progresul față de constatările din misiunile anterioare, arătând auditatului că recunoaștem și apreciem munca acestuia și că o colaborarea continuă este benefică acestuia. Dacă recomandările făcute implică modificări de esență ale proceselor evaluate, auditorul trebuie să înțeleagă reticența posibilă. Auditatul ia în considerare costurile implicate, aspectele de performanță (în raport de care va fi și evaluat ulterior) și este normal să exprime o anume rezistență, nefiind cunoscute rezultatele efective ce vor fi obținute în urma acestor modificări.

Comunicarea bună, relațiile interpersonale create în cadrul organizației (precum și convingerea în corectitudinea, profesionalismul, chiar discreția auditului intern creată în rândurile angajaților, indiferent de nivel ierarhic) și percepția creată conform căreia auditul intern este un partener în soluționarea problemelor și realizarea obiectivelor (opusă percepției de “polițist” în căutarea de greșeli) asigură solicitarea AI în rezolvarea problemelor apărute. Aceasta este una dintre măsurile care indică încrederea în auditul intern și faptul că acesta și-a asigurat vizibilitatea și poziția dorită în cadrul organizației.

Toate aceste aspecte conduc specialiștii spre convingerea că auditorii interni trebuie să dispună de un nivel înalt de „inteligentă emoțională și socială” (Dittenhofer, M. et al., 2011). Firesc, ne punem întrebarea în câte organizații programul de pregătire continuă a auditorilor interni cuprinde dezvoltarea abilităților de comunicare și a inteligenței emoționale și sociale?

O importanță esențială o prezintă convingerea auditorilor interni în puterea lor de a-și realiza sarcinile. Această convingere vine din solida pregătire profesională, experiența dobândită, cunoașterea organizației, a specificului domeniului în care aceasta operează și a proceselor/activităților evaluate precum și din stăpânirea abilităților de comunicare. Pregătirea profesională solidă și experiența dovedite vor induce auditatului încredere în partenerul de dialog (auditorul intern) și în valoarea evaluărilor sale. În aceste condiții, auditatul poate solicita, dacă echipa de audit nu a inclus în obiectivele misiunii deja, evaluarea unor anumite aspecte/probleme din aria auditată.

Avem convingerea că pentru îmbunătățirea funcției de audit intern este esențială înțelegerea percepției acesteia de către diferitele entități și persoane din cadrul organizației. Aici un rol esențial îl au chestionarele de evaluare completate de conducătorii entităților auditate, evaluările solicitate anual conducerii executive, evaluările și discuțiile cu membrii comitetului de audit și ai consiliului de administrație. Natura și numărul solicitărilor, din partea managementului, de inițiere a unor misiuni de audit intern indică nivelul de încredere dobândit și recunoașterea rolului departamentului.

CAE are un rol esențial în reducerea riscului legat de dinamica relațiilor interpersonale. În primul rând mesajul că departamentul de audit intern este un partener menit să sprijine organizația în atingerea obiectivelor. Un alt aspect important este reprezentat de formarea și dezvoltarea acestor *soft skills* la nivelul tuturor membrilor echipei de audit, precum și de recunoașterea impactului pe care cultura organizațională îl are asupra acestor relații interpersonale. Să nu uităm că recomandările auditului intern pot să îmbunătățească elemente ale culturii organizaționale. Dar câte departamente de audit intern au inclus în aria auditabilă cultura organizațională? Acesta este un subiect generos de analiză. Probabil că la nivelul organizațiilor din România rezultatul unei astfel de analize nu ar fi foarte mulțumitor.

## Concluzii

Importanța, locul și vizibilitatea auditului intern în cadrul organizației nu sunt un dat, ci reprezintă rezultatul unei munci dedicate, profesionale și obiective, derulate an după an. Problematika diversă la care trebuie să răspundă auditorii interni impun acestora dobândirea unui profil profesional complex, aliniat la cerințele și mediul de afaceri mereu în schimbare. Impactul IT asupra profesiei și profilului profesional este major. Buna stăpânire a tehnicilor și tehnologiilor informatice aduc eficiență, calitatea superioară a muncii auditorilor interni și în consecință opinii bine fundamentate și recomandări solide. Astfel se identifică nevoia unei strategii gândite pe termen lung de către CAE pentru implementarea etapizată a aplicațiilor IT dedicate auditului intern, mergând până la soluțiile de analiză extinse a datelor.

Înseși dinamica și creșterea complexității riscurilor impun analize statistice extinse asupra datelor și revizuirea planurilor anuale ale AI în raport de

modificările în expunerea la risc identificate. CAE este specialistul care poate și trebuie să informeze și consilieze membrii conducerii cu privire la riscurile cheie, deoarece prin munca sa cunoaște și înțelege cel mai bine procesele de business și riscurile la care acestea sunt expuse. Totodată, el este cel care trebuie să promoveze inovarea și etapele strategice de integrare a noilor tehnologii informaționale care permit eficientizarea și creșterea calității muncii auditorilor interni.

Comunicarea este esențială în activitatea de audit intern. Identificarea problemelor cheie pentru organizație, a așteptărilor din partea deținătorilor de interese, precum și a informațiilor necesare în derularea misiunilor nu pot fi obținute decât printr-un dialog și o comunicare permanentă. Discutarea rapoartelor și recomandărilor impun auditorilor interni o bună cunoaștere a interlocutorilor și o bună stăpânire a artei dialogului și negocierii pentru a putea susține cu succes propriile puncte de vedere cheie în situațiile de dialog în contradictoriu.

Studiul empiric derulat a evidențiat aspecte importante privind activitatea de audit intern în cadrul unor entități din România și utilizarea tehnicilor de audit asistate de calculator în desfășurarea misiunilor de audit intern în contextul unei ere marcate de progresul tehnologiei informației. Printre beneficiile implementării și utilizării sistemelor informatice în cadrul misiunilor de audit se numără îmbunătățirea calității auditului, prin facilitarea efectuării unor teste eficiente. Astfel, precizia procedurilor analitice devine sporită, extragerea eșantioanelor și prelucrarea volumelor mari de date efectuându-se într-un timp mai redus. De asemenea, strategia în utilizarea tehnologiei informației trebuie să fie corelată cu capacitatea de a acoperi mai eficient riscurile cu care se confruntă organizația, îmbunătățirea modului de desfășurare a proceselor și activităților, minimizarea costurilor etc.

## BIBLIOGRAFIE

1. AICPA (2014) White paper. Reimagining Auditing in a Wired World. Disponibil online la [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org)
2. Chambers, R. (2017) Internal Auditing Global Outlook 2017, IIA, 2017. Disponibil online la [www.theiia.org](http://www.theiia.org)

3. Dittenhofer, M. et al. (2011) Behavioral Dimensions of Internal Auditing: An Exploratory survey of Internal Auditors. *IIA*, 2011. Disponibil online la [www.globaliia.org](http://www.globaliia.org)
4. Earley, C. (2015) Data analytics in auditing: Opportunities and challenges. *Business Horizons* (2015), 58, pp. 493-500.
5. IIA (2017) North American Pulse of Internal Audit. Courageous leadership: Installing confidence from within. Disponibil online la <https://dl.theiia.org/AECPublic/2017-NA-Pulse-of-Internal-Audit-Courageous-Leadership-Instilling-Confidence-from-Within.pdf>
6. IIA (2018) Global perspectives and insights. Agility and innovation. Disponibil online la [www.globaliia.org](http://www.globaliia.org)
7. KPMG (2017) Is everything under control? Audit committee challenges and priorities. 2017 Global Audit Committee Pulse Survey. *KPMG's Audit Committee Institute*. Disponibil online la <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/bh/pdf/2017-global-audit-committee-pulse-survey.pdf>
8. Jarison, J., Morris, L., Wilkinson, C. (2018) The future of cybersecurity in internal audit. Disponibil online la [www.crowe.com/-/media/Crowe/LLP/folio-pdf/The-Future-of-Cybersecurity-in-IA-Risk-18000-002A-update.ashx](http://www.crowe.com/-/media/Crowe/LLP/folio-pdf/The-Future-of-Cybersecurity-in-IA-Risk-18000-002A-update.ashx)
9. Protiviti (2017) Embracing analytics in auditing. Disponibil online la [www.protivity.com/sites/default/files/2018-internal-audit-capabilities-and-needs-survey-protivity.pdf](http://www.protivity.com/sites/default/files/2018-internal-audit-capabilities-and-needs-survey-protivity.pdf)
10. PWC (2017) 2017 The state of IA profession. Staying the course toward True North: Navigating disruption. Disponibil online la [preview.thenewsmarket.com/Previews/PWC/DocumentAssets/467538.pdf](http://preview.thenewsmarket.com/Previews/PWC/DocumentAssets/467538.pdf)
11. Zitting, D. (2017) Death of the tick mark. Birth of the sought-after internal audit. How to overcome the obsolescence of the traditional internal auditor. *IIA*. Disponibil online la [www.acl.com/pdfs/ebook-death-of-the-tickmark.pdf](http://www.acl.com/pdfs/ebook-death-of-the-tickmark.pdf)