

**EUGEN NICOLĂESCU**

# **AUDIT INTERN**



Copyright © 2011, **Editura Pro Universitaria**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin  
**Editurii Pro Universitaria**

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al  
**Editurii Pro Universitaria**

**Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României**  
**NICOLĂESCU, EUGEN**

**Audit intern** / Eugen Nicolăescu. - București : Pro  
Universitaria, 2010

Bibliogr.

ISBN 978-973-129-865-8

336.148

# **CAPITOLUL 1**

## **AUDITUL INTERN – ASPECTE GENERALE**

### **1.1. Istoric, concept, definiere, trăsături, obiective, sferă de aplicare**

*1.1.1. Istoric*

*1.1.2. Concept*

*1.1.3. Definiere și trăsături*

*1.1.4. Obiective, aria de aplicabilitate și caracteristicile auditului intern*

### **1.2. Tipuri de audit intern: public și în mediul privat**

### **1.3. Auditul extern, alte servicii conexe**

*1.3.1. Auditul financiar*

*1.3.2. Auditul statutar*

*1.3.3. Auditul Curții de Conturi a României*

*1.3.3.1. Curtea de Conturi*

*1.3.4. Servicii conexe de audit*

## **1.1. Istoric, concept, definiere, trăsături, obiective, sferă de aplicare**

### ***1.1.1. Istoric***

Apariția auditului intern este o necesitate născută din dezvoltarea societății, mai ales a crizei mondiale, a crizei economiei capitaliste dintre anii 1929 – 1933, când tot mai mulți beneficiari de informații financiar – contabile aveau nevoie de asigurări, de încredere, de o garanție că acele situații prezentate erau conforme cu un cadru de raportare, dar și un cadru care prevede o serie de proceduri interne de lucru prin care se puteau atinge obiectivele companiei.

De aceea era nevoie de auditori!

Despre audit, în sens general, există documentații de atestare încă din secolul al XIII-lea în regatul francilor, al Angliei prin care conducătorii de la acea vreme urmăreau să nu se deturneze fonduri, utilizând pentru activitatea de audit clerici ori angajați regali.

În secolele XVIII și XIX asistăm la o dezvoltare a auditului, când statele, tribunalele comerciale și, evident, noii acționari începeau să folosească munca contabililor în activitatea de audit, cu alte cuvinte se forma o profesie desfășurată de oameni calificați în domeniul financiar-contabil.

Introducerea auditului și a auditorului în viața publică urmărea două scopuri majore: protecția patrimoniului și stoparea fraudelor.

Spre sfârșitul secolului al XIX-lea vom întâlni în rândul auditorilor contabili și juriști care deja aveau o îndeletnicire suplimentară semnificativă: atestarea situațiilor financiare.

Creșterea spectaculoasă a economiei capitaliste, a propagării rapide a societăților pe acțiuni a impus ca situațiile financiare să fie prezentate după anumite criterii și din care să se poată culege informații pentru fisc, pentru tribunale în caz de faliment și pentru acționari, posibili investitori.

În aceeași perioadă piața devine foarte mobilă, se vând și se cumpără acțiuni, se creditează companiile de către bănci pentru finanțarea investițiilor sau a activității operaționale, în funcție de societate, de cultură, de educație, tradiții, ceea ce impune ca situațiile financiare să se standardizeze și să devină publice.

Caracterul transparent al situațiilor financiare putea fi convingător dacă acestea erau și credibile, erau auditate de profesioniști: auditori calificați.

Tot ca urmare a schimbărilor intervenite în modalitățile de finanțare a companiilor, a eșecurilor unor abordări precum cea utilizată de băncile americane pe bază de lichiditate, a cerut introducerea unei noi forme de finanțare, specifică economiei capitaliste mature: emisiunea de acțiuni, ceea ce pune un accent relevant pe contul de profit și pierdere, parte componentă a situațiile financiare anuale.

De fapt, în acea perioadă de avânt economic, dar și de instabilitate, cu implicații asupra prețurilor, deci a valorilor elementelor patrimoniale s-a văzut că normele existente nu sunt acoperitoare, drept care după anul 1900 se remarcă o accentuare a normalizării contabilității, a prezentării situațiilor financiare.

Concomitent se observă și dezvoltarea profesiei calificate, autorizată, de auditor financiar, care avea ca principală responsabilitate atestarea situației financiare.

Marea criză economică dintre anii 1929 - 1933 a adus în atenția statelor, băncilor și acționarilor a serie de aspecte din situațiile financiare care nu aveau suficientă susținere metodologică, că se utilizau metode contabile care nu mai permiteau cunoașterea exactă a realității economice, ceea ce presupunea din partea auditorilor revizuire, ajustări prin care să se obțină informații relevante.

Mijlocul secolului XX reprezintă o etapă nouă și importantă pentru că se dă o atenție deosebită normalizării contabilității, standardizării activității de audit, cuprinderii în sfera sa de aplicare a preocupărilor legate de management, respectare a reglementărilor contabile, a existenței unui cadru de raportare pe baza căruia se exprimă o opinie.

Pe toată durata de dezvoltare a auditului conținutul acestuia s-a îmbogățit și a trecut de la asigurarea privind funcționalitatea sistemului de control din cadrul companiei la o activitate care este generatoare de valoare, iar în ultimii zece ani tot mai mulți manageri au înțeles acest lucru.

Rolul și necesitatea auditorilor interni au crescut continuu și au fost unanim acceptate, motiv pentru care aceștia au simțit nevoia de a se organiza și de a-și standardiza activitățile practice.

Astfel, în anul 1941, s-a creat în Orlando, Florida, SUA, *Institutul Auditorilor Interni – I.I.A.*, care a fost recunoscut internațional.

Ulterior, la acest institut a aderat Marea Britanie, iar în 1951, au aderat Suedia, Norvegia, Danemarca și alte state.

În ultimii zece ani, acestui for i s-au afiliat peste 90 de institute naționale ale auditorilor interni și membri din peste 120 țări, în urma obținerii calității de *CIA – Auditor Intern Certificat*, acordată de I.I.A., pe baza unor examene profesionale.

În 1941, J.B. Thurston, președintele I.I.A., afirma, făcând dovada unei uluitoare previziuni, că perspectivele cele mai strălucite pentru Auditul Intern ar putea să fie în *Asistența Managerială*.

Începând din anul 1950, Institutul Auditorilor Interni - I.I.A. a emis norme proprii de audit intern, diferite de cele ale auditului extern, care au început să se s-au generalizeze devenind standarde de audit intern, din anul 1970 încoace.

În 1992, Joseph J. Morris, președintele Institutului Auditorilor Interni din Marea Britanie confirma previziunea lui Thurston, dar în termeni mult mai categorici: „*Este clar pentru cei care lucrează în domeniul Auditului Intern că acesta are un rol vital de jucat, ajutând conducerea să ia în mână hățurile controlului intern*”.

Fostul președinte al IFACI (Institutul Francez al Auditorilor Consultanți Interni), Louis Vaurs, a subliniat evoluția rapidă a auditului intern afirmând că „*transformările introduse de majoritatea auditorilor nu au fost observate cu adevărat de managerii noștri*”.

Funcția de audit intern s-a instituit în Anglia și Franța la începutul anilor '60, fiind puternic marcată de originile sale de control financiar-contabil.

În România, auditul intern a fost adoptat ca un termen la modă în domeniul controlului financiar, însă cu timpul s-a reușit *decantarea conceptelor de control intern și audit intern*.

Din 1999, în economia românească, este introdus prin lege auditul intern pentru entitățile publice.

Această premisă absolută a produs multe dezbateri de idei, multe reorganizări ale controlului și separarea acestuia de audit.

Conturarea auditului intern a impus definirea mai precisă și a auditului extern.

În anul 2004 prin ordonanța Guvernului nr. 37/2004 s-a pus temelia juridică a auditului intern pentru entitățile economice, activitate deosebit de utilă pentru auditorul financiar, care se sprijină pe auditul intern atunci când își face planificarea muncii, dar îndeosebi când stabilește pragul de semnificație.

### ***1.1.2. Concept***

Auditul reprezintă examinarea de către o persoană competentă și independentă a fidelității înregistrărilor contabile, financiare și fiscale, a probabilității și credibilității tranzacțiilor economice.

Auditul intern este un serviciu independent de evaluare, creat de către conducerea unei entități pentru ținerea sub observație a sistemului de control intern.

Prin auditul intern se realizează o funcție de asistență acordată managementului, prin care se examinează și se raportează în mod obiectiv gradul de funcționare a sistemului de control din punct de vedere al folosirii eficiente și eficace a resurselor entității.

Astăzi, există o problemă cu înțelegerea sistemului de control intern, care fiind obiect al auditului intern, înglobează toate activitățile de control intern realizate în interiorul unei entități și riscurile asociate acestora.

Auditul intern își va atinge obiectivele dacă există un sistem de control intern organizat, formalizat, periodic, constituit din: standarde și norme profesionale, ghiduri procedurale, coduri deontologice (nu etice), care să susțină morala profesiei de audit având în vedere faptul că auditorul trebuie să fie în afara oricăror bănuieli.

Întreprinderile și organizațiile sunt în permanentă confruntare cu îmbunătățirea performanțelor lor într-un mediu care să le aducă toate garanțiile.

Această îmbunătățire este din ce în ce mai căutată prin intermediul unei descentralizări a luării deciziei pentru a se asigura relevanța și implementarea rapidă.

În aceste condiții managerul entității economice își va pune în mod normal întrebări privind bunul control asupra funcționării organizației, exercitat de către el însuși și de către colaboratorii săi.

Funcția de audit intern oferă, din acest punct de vedere, siguranța rezonabilă că operațiunile desfășurate, deciziile luate sunt sub control și că în acest fel contribuie la realizarea obiectivelor organizației.

În caz contrar, funcția de audit trebuie să ofere recomandări pentru a remedia situația.

Pentru aceasta, auditul intern evaluează sistemul de conducere și control intern, adică exact capacitatea organizațiilor de a îndeplini în mod eficace obiectivele care le-au fost atribuite și de a avea un bun control asupra riscurilor inerente asociate activităților desfășurate în cadrul acestora.

Prin urmare, auditul intern este o funcție deosebit de utilă pentru liderii organizațiilor, indiferent de nivelul lor de responsabilitate, ceea ce explică dezvoltarea sa pe parcursul ultimelor două decenii, inclusiv extinderea domeniului de acțiune asupra eficacității și performanței, dincolo de simpla regularitate.

Auditorii interni și managerul trebuie priviți ca parteneri și nu ca adversari, având aceleași obiective, printre care eficacitatea actului de management și atingerea țintelor propuse.

Managerii trebuie să înțeleagă recomandările auditorilor, să perceapă ajutorul pe care îl primesc pentru stăpânirea riscurilor care apar și evoluează continuu, raportat la poziția acestora în cadrul entității.

Auditul intern nu poate certifica faptul că toate activitățile sunt protejate sau că nu există disfuncții, din singurul motiv important – **relativitatea controlului intern** – care este obiectul său de activitate.

Auditul intern face schimbarea mai puțin riscantă, dar o și favorizează.

Auditorii interni evaluează sistemul de control intern al entității și dau o asigurare rezonabilă managementului general referitoare la funcționalitatea acestuia.

Auditul intern este o profesie care s-a redefinit mereu de-a lungul anilor, din dorința de a răspunde necesităților în continuă schimbare ale entităților.

Axate la început pe probleme contabile, obiectivele auditului intern s-au deplasat spre depistarea principalelor riscuri ale entităților și evaluarea controlului intern al acestora.

În scopul desfășurării activității potrivit normelor profesionale, independența auditorului intern este supusă unei *duble limitări*:

A – auditorul intern, ca orice responsabil din organizație, trebuie să se conformeze strategiei și politicii structurii centrale de specialitate din entitatea respectivă;

B – auditorul intern trebuie să fie independent în exercitarea funcției sale, dar respectând standardele de audit intern.

Aceasta este o limitare deontologică, dar neînsoțită de sancțiune și, de aceea, auditorul intern trebuie să-și impună în mod conștient respectarea standardelor profesionale.

Din această succintă prezentare rezultă că, în materie de independență, nu este suficientă nici atașarea structurii de audit la cel mai înalt nivel ierarhic și nici urmărirea realizării obiectivității.

Practica în domeniu ne arată că adevărata independență a auditorului intern o constituie profesionalismul său, deoarece dacă este un profesionist va descoperi disfuncții importante, va face recomandări pertinente și se va implica în viața organizației prin îmbunătățirea performanțelor acesteia.

În acest sens împărtășim concepția lui Xavier de Phily, fostul președinte al I.I.A. și director de audit intern al grupului P.S.A. Peugeot Citroën, și susținem că plusvaloarea auditorului intern nu este raportul său de audit, acesta din urmă fiind doar un mijloc de comunicare, nici chiar recomandările lui.

Valoarea lui constă în capacitatea acestuia de a face organizația să prospere.

Auditorul intern este, deci, creator de valoare prin intermediul economiilor pe care le generează, al oportunităților pe care le creează și al pierderilor evitate ca urmare a activității sale.

În secolul al XXI-lea auditul suferă de un prea mare exces de mediatizare a termenului (cuvânt la modă ce conferă un aer savant celor care îl folosesc, fiind nelipsit din cadrul evenimentelor științifice sau din curricula universitară), iar pe de altă parte auditul intern nu se numește întotdeauna și peste tot audit intern, acesta fiind confundat cu termeni ca: „*inspecție*”, „*control financiar*”, „*verificare internă*”, „*control intern*”.

În 1992, institutul spaniol de audit intern realiza o anchetă pe tema „*Auditul Intern în întreprinderea anului 2000*”, prin care proiecta imaginea funcției în secolul al XXI-lea.

În prezent, constatăm că tendințele identificate atunci, în urmă cu aproape un sfert de secol, au devenit astăzi realitate putând fi sintetizate în cinci puncte:

1. - auditul intern acoperă din ce în ce mai multe domenii noi și variate (audit de mediu, management, joint ventures);

2. - structura de audit este atașată la nivelul cel mai înalt al structurii organizatorice;

3. - funcția de audit este din ce în ce mai cunoscută, recunoscută și predată în cadrul învățământului superior;

4. - organizațiile de anvergură mare și medie au structuri de audit intern, pe când organizațiile care nu dispun de o asemenea structură sunt o excepție din ce în ce mai rară;

5. - recomandările formulate de auditori nu sunt obligatorii.

În spiritul celor cinci tendințe enunțate, fosta președintă a IFACI, Marie-Francoise de Kervenoael sublinia că „*noua generație de auditori va avea nevoie de un nivel ridicat de pregătire și ei vor trebui să fie mai mult generaliști decât specialiști în disciplina lor*”.