

**DOINA MARIA TILEA
CRISTINA TEODORA BĂLĂCEANU
IRINA ANA NICOLAU
ANA MARIA DINU**

**AUDITUL INTERN
ÎN ORGANIZAȚIILE CONTEMPORANE**

Fundamente, procese și aplicații multi-sectoriale



**EDITURA UNIVERSITARĂ
București**

CUPRINS

PREFAȚĂ	5
PARTEA I: FUNDAMENTELE AUDITULUI INTERN	19
CAPITOLUL I INTRODUCERE ÎN AUDITUL INTERN	21
1.1. Definiția auditului intern	21
1.2. Obiectivele auditului intern	22
1.2.1. Evaluarea sistemelor de control intern	23
1.2.2. Gestionarea riscurilor	26
1.2.3. Asigurarea conformității	27
1.2.4. Îmbunătățirea performanței operaționale	28
1.2.5. Sprijinirea guvernancei corporative	30
1.2.6. Prevenirea și detectarea fraudelor	31
1.3. Evoluția istorică a auditului intern	32
1.3.1. Auditul în Antichitate și Evul Mediu	32
1.3.2. Secolul al XIX-lea începutul profesionalizării controlului financiar	34
1.3.3. Auditul intern în secolul XX de la verificare contabilă la funcție strategică	36
1.3.4. Evoluția la nivel internațional și armonizarea în România	38
1.3.5. Auditul intern în prezent, un pilon al guvernancei și sustenabilității	39
1.4. Diferențiere față de alte funcții	41
1.4.1. Audit intern vs. audit extern	41

1.4.2. Audit intern vs. control intern	45
1.4.3. Audit intern vs. funcția de conformitate	47
CAPITOLUL II ROLUL ȘI IMPORTANȚA AUDITULUI INTERN ÎN ORGANIZAȚII	50
2.1. Poziționarea în structura organizațională	50
2.1.1. Subordonare funcțională Consiliului de Administrație sau Comitetului de Audit	51
2.1.2. Independența față de activitățile auditate.....	52
2.2. Relația cu governanța corporativă	54
2.2.1. Auditul intern ca „far călăuzitor” al Consiliului de Administrație	68
2.2.2. Rolul auditului intern în creșterea transparenței și încrederii în organizație.....	69
2.3. Sprijin în managementul riscurilor	70
2.3.1. Identificarea, evaluarea și recomandarea măsurilor de control.....	71
2.3.2. Asigurarea că riscurile sunt gestionate în mod adecvat .	73
2.4. Aportul la îmbunătățirea proceselor și deciziilor.....	74
2.4.1. Auditul intern ca instrument de îmbunătățire continuă	74
2.4.2. Propunerea de soluții și bune practici	75
CAPITOLUL III CADRU NORMATIV ȘI STANDARDE PROFESIONALE	76
3.1. Standardele internaționale ale practicii profesionale de audit intern (IPPF).....	77
3.1.1. Codul etic	78
3.1.2. Standardele de calificare seria 1000 (Atribute).....	80
3.1.3. Standardele de realizare seria 2000 (Performanță)	82
3.1.4. Standardele de implementare (AP 1000 și AP 2000)	84
3.2. Rolul și importanța aplicării standardelor	86

3.2.1. Creșterea calității și coerenței activității de audit intern	86
3.2.2. Promovarea bunei guvernante și a responsabilității.....	88
3.2.3. Încrederea părților interesate	89
3.2.4. Îmbunătățirea continuă a proceselor organizaționale	90
3.2.5. Adaptabilitate și flexibilitate în contexte diverse	91
3.2.6. Alinierea la cerințele reglementatorilor și organismelor internaționale.....	92
3.3. Adaptabilitatea standardelor în contexte diverse.....	93
3.3.1. Universabilitatea cadrului IPPF	93
3.3.2. Aplicabilitate în medii culturale și juridice diferite	95
3.3.3. Flexibilitate metodologică și tehnică.....	96
3.3.4. Aplicarea proporțională în funcție de dimensiunea organizației.....	98
3.3.5. Rolul raționamentului profesional.....	100
3.4. Ghiduri de implementare și îndrumare	101
3.4.1. Structura ghidurilor în cadrul IPPF	101
3.4.2. Ghidurile de implementare (Implementation Guides) ...	103
3.4.3. Ghidurile suplimentare (Supplemental Guidance)	104
3.4.4. Rolul ghidurilor în sprijinirea raționamentului profesional.....	105
3.4.5. Integrarea ghidurilor în programul de asigurare și îmbunătățire a calității.....	107
3.5. Alte organisme relevante	109
3.5.1. Comitetul pentru Standarde Internaționale de Audit (IAASB).....	109
3.5.2. COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.....	111
3.5.3. Organisme profesionale naționale	113

3.5.4. Institutul Francez al Auditului și Controlului Intern (IFACI)	115
3.5.5. Comisia Europeană și Banca Centrală Europeană.....	117
3.5.6. Institute of Internal Auditors	119
PARTEA II: PROCESUL DE AUDIT INTERN	121
CAPITOLUL IV PLANIFICAREA ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN - UN PILON AL GUVERNANȚEI ORGANIZAȚIONALE	123
4.1. Fundamentele planificării în procesul de audit intern	123
4.1.1. Importanța planificării auditului intern	123
4.1.2. Obiectivele planificării auditului intern.....	124
4.2. Tipuri de planificare în auditul intern	125
4.2.1. Planificarea strategică.....	125
4.2.2. Planificarea anuală.....	127
4.2.3. Planificarea misiunii de audit.....	128
4.3. Procesul de elaborare a planului anual de audit intern.....	129
4.3.1. Colectarea informațiilor preliminare	129
4.3.2. Evaluarea riscurilor	131
4.3.3. Stabilirea priorităților de audit.....	133
4.3.4. Definirea obiectivelor de audit și a domeniilor de intervenție	135
4.3.5. Estimarea resurselor	136
4.3.6. Întocmirea și aprobarea planului anual.....	138
4.4. Conținutul planului anual de audit intern	139
4.4.1. Domeniile auditate.....	139
4.4.2. Obiectivele fiecărei misiuni	141
4.4.3. Timpul estimat pentru fiecare activitate.....	143
4.4.4. Auditorii alocați.....	145

4.4.5. Calendarul de desfășurare.....	146
4.4.6. Repartizarea resurselor	147
4.4.7. Justificarea selecției misiunilor	149
4.5. Revizuirea și actualizarea planului.....	150
4.6. Rolul conducerii și al comitetului de audit în planificare.....	151
4.6.1. Oferirea accesului la informații esențiale.....	151
4.6.2. Validarea priorităților de audit.....	153
4.6.3. Aprobarea planului anual de audit.....	154
4.6.4. Monitorizarea respectării planului și a eficienței activității de audit.....	156
4.7. Tipuri de audit.....	157
4.7.1. Audit de conformitate	157
4.7.2. Audit operațional.....	159
4.7.3. Audit financiar.....	161
4.7.4. Audit IT (auditul sistemelor informatice).....	162
4.7.5. Auditul performanței	164
4.7.6. Auditul strategic	165
4.7.7. Auditul de mediu	165
4.7.8. Auditul eticii și culturii organizaționale.....	166
CAPITOLUL V DESFĂȘURAREA UNEI MISIUNI DE AUDIT INTERN	169
5.1. Pregătirea misiunii de audit intern.....	169
5.1.1. Stabilirea obiectivelor specifice ale misiunii	169
5.1.2. Definirea domeniului de aplicare.....	170
5.1.3. Alocarea resurselor și constituirea echipei de audit.....	172
5.1.4. Comunicarea prealabilă cu structura auditată	173
5.1.5. Revizuirea documentației relevante.....	174
5.2. Etapa de planificare detaliată a misiunii	176

5.2.1. Elaborarea planului de misiune	176
5.2.2. Identificarea și evaluarea riscurilor	177
5.2.3. Stabilirea metodologiei de audit.....	178
5.2.4. Pregătirea programului de lucru	179
5.2.5. Considerații etice și de independență	180
5.3. Desfășurarea activităților de audit pe teren.....	181
5.3.1. Observarea activităților și proceselor.....	181
5.3.2. Revizuirea și analiza documentației	182
5.3.3. Testarea controalelor interne	183
5.3.4. Interviuri și discuții cu personalul.....	183
5.3.5. Identificarea și documentarea constatărilor preliminare.....	184
5.4. Analiza și evaluarea constatărilor	186
5.5. Elaborarea raportului de audit intern	188
5.6. Monitorizarea implementării recomandărilor	190
5.7. Închiderea misiunii de audit intern	191
5.7.1. Validarea și acceptarea raportului de audit.....	191
5.7.2. Arhivarea și păstrarea documentației	192
5.7.3. Evaluarea internă a modului de desfășurare a misiunii.	193
5.7.4. Raportarea finală către conducerea superioară și comitetul de audit.....	193
CAPITOLUL VI EVALUAREA PERFORMANȚEI AUDITULUI INTERN	195
6.1. Indicatori de performanță în auditul intern.....	196
6.1.1. Definirea și importanța indicatorilor de performanță....	196
6.1.2. Tipuri de indicatori de performanță: cantitativi și calitativi.....	200
6.1.3. Exemple relevante de KPI pentru audit intern	208

6.2. Metode de evaluare a eficienței și eficacității auditului.....	214
6.2.1. Autoevaluarea funcției de audit.....	215
6.2.2. Evaluarea de către managementul superior.....	216
6.2.3. Auditul extern de calitate (Quality Assessment Review).....	217
6.2.4. Monitorizarea indicatorilor de performanță (KPI-uri).....	218
6.2.5. Benchmarking și bune practici.....	219
6.2.6. Evaluarea impactului recomandărilor.....	220
6.3. Auditul calității activității de audit intern.....	220
6.4. Identificarea și implementarea îmbunătățirilor.....	221
6.5. Raportarea performanței către conducere și comitetul de audit.....	222
CAPITOLUL VII MANAGEMENTUL RISCURILOR ÎN AUDITUL INTERN.....	226
7.1. Conceptul și importanța managementului riscurilor în auditul intern.....	226
7.1.1. Rolul auditului intern în cadrul managementului riscurilor.....	226
7.1.2. Elemente cheie ale managementului riscurilor în auditul intern.....	228
7.1.3. Importanța managementului riscurilor pentru auditul intern.....	230
7.2. Rolul auditului intern în evaluarea și gestionarea riscurilor.....	232
7.2.1. Evaluarea sistemelor de management al riscurilor.....	233
7.2.2. Identificarea vulnerabilităților și lacunelor în control.....	234
7.2.3. Formularea recomandărilor pentru îmbunătățirea gestionării riscurilor.....	236
7.2.4. Prioritizarea pe baza riscurilor (audit bazat pe risc).....	238
7.2.5. Monitorizarea continuă și raportarea riscurilor.....	241
7.3. Metodologii și instrumente pentru managementul riscurilor în audit.....	242

7.3.1. Matricea riscurilor	243
7.3.2. Analiza SWOT (Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats)	244
7.3.3. Evaluarea impactului și probabilității.....	245
7.3.4. Tehnici calitative de măsurare a riscurilor	246
7.3.5. Tehnici cantitative de măsurare a riscurilor.....	247
7.3.6. Instrumente informatice și software de management al riscurilor.....	248
CAPITOLUL VIII DEZVOLTAREA STRATEGICĂ ȘI PERSPECTIVELE VIITOARE ALE AUDITULUI INTERN	250
8.1. Contextul actual al auditului intern și tendințele globale	250
8.2. Strategii de dezvoltare pentru auditul intern	252
8.2.1. Modernizarea și digitalizarea proceselor de audit	252
8.2.2. Dezvoltarea competențelor și formarea continuă a auditorilor	258
8.2.3. Orientarea spre un audit bazat pe risc și valoare adăugată	263
8.2.4. Consolidarea colaborării și integrării cu celelalte funcții de control.....	264
8.2.6. Flexibilitate și adaptabilitate la schimbările mediului extern și intern.....	267
8.2.7. Îmbunătățirea transparenței și a comunicării cu părțile interesate	269
8.3. Perspectivele viitoare ale auditului intern	270
8.3.1. Digitalizare și utilizarea intensivă a tehnologiei	270
8.3.2. Abordare centrată pe riscuri emergente și reziliență	271
8.3.3. Extinderea rolului consultativ și strategic.....	272
8.3.4. Consolidarea agilității și adaptabilității	275
8.3.5. Reorientarea către sustenabilitate și impact pe termen lung	276

8.4. Provocări și oportunități.....	277
8.4.1. Complexitatea și rapiditatea schimbărilor tehnologice ..	278
8.4.2. Gestionarea riscurilor emergente și interconectate.....	284
8.4.3. Presiunea asupra independenței și obiectivității	285
8.4.4. Resurse limitate și competiții pentru talente	287
8.4.5. Necesitatea de a comunica și colabora eficient	288
8.4.6. Transformarea digitală ca motor de eficiență și valoare adăugată	290
8.4.7. Consolidarea poziției strategice în organizație.....	291
8.4.8. Dezvoltarea unor competențe noi și multidisciplinare....	292
8.4.9. Promovarea unei culturi organizaționale orientate spre transparență și învățare	293
8.4.10. Sprijinirea sustenabilității și responsabilității sociale....	294
PARTEA III: AUDIT INTERN ÎN PRACTICĂ	296
CAPITOLUL IX AUDIT INTERN ÎN DIVERSE TIPURI DE ORGANIZAȚII.....	298
9.1. Definierea auditului intern și rolul acestuia în asigurarea unei guvernante eficiente.....	299
9.2. Adaptabilitatea funcției de audit intern la specificul fiecărei organizații.....	301
9.3. Audit intern și responsabilitatea administrativă în sectorul public.....	303
9.3.1. Cadrul legislativ și instituțional	304
9.3.2. Obiectivele auditului intern în sectorul public	306
9.3.3. Principiile auditului intern în sectorul public.....	312
9.3.4. Tipuri de misiuni de audit intern în sectorul public	313
9.3.5. Provocări ale auditului intern în sectorul public.....	315
9.3.6. Rolul strategic al auditului public intern	319

9.3.7. Studii de caz și exemple de bune practici în auditul intern din sectorul public.....	320
9.4. Auditul intern în sectorul privat: norme, practici și evoluții.....	325
9.4.1. Cadrul normativ și profesional aplicabil auditului intern în sectorul privat	325
9.4.2. Obiectivele auditului intern în sectorul privat	327
9.4.3. Principiile fundamentale ale auditului intern în mediul privat	330
9.4.4. Tipologia misiunilor de audit intern în întreprinderile private.....	331
9.4.5. Provocări specifice auditului intern în mediul privat	332
9.4.6. Rolul strategic al auditului intern în mediul concurențial contemporan.....	335
9.4.7. Exemple din companii multinaționale, retail, producție și sectorul bancar.....	336
9.5. Audit intern în organizații nonprofit: cadru conceptual și provocări specifice	337
9.5.1. Caracteristici și provocări specifice.....	337
9.5.2. Riscuri și controale interne adaptate în organizațiile nonprofit.....	340
9.5.3. Auditul intern ca instrument de consolidare a încrederii publice.....	342
9.5.4. Exemple de misiuni de audit relevante.....	343
9.6. Provocări și tendințe în auditul intern multisectorial.....	345
9.6.1. Digitalizarea și utilizarea instrumentelor de analiză avansată.....	345
9.6.2. Externalizarea auditului intern – avantaje și riscuri.....	345
9.6.3. Necesitatea unei viziuni integrate și a unei competențe adaptate contextului organizațional	346
9.6.4. Auditul bazat pe risc și cultura organizațională	347

CAPITOLUL 10 AUDITUL ESG ȘI AL SUSTENABILITĂȚII	349
10.1. ESG ca instrument de evaluare a performanței non-financiare	349
10.2. Rolul auditului în evaluarea ESG.....	351
10.3. Arii auditate în cadrul ESG.....	353
10.4. Importanța auditului ESG pentru reputație și investiții	355
10.4.1. Creșterea încrederii investitorilor	355
10.4.2. Îmbunătățirea reputației publice	355
10.4.3. Sprijinirea deciziilor strategice.....	356
10.4.4. Asigurarea accesului la finanțări verzi și sustenabile...	356
10.4.5. Studiu de Caz ESG	357
Concluzii	366
Glosar de termeni.....	368
BIBLIOGRAFIE	370

PREFAȚĂ

Auditul intern a cunoscut o transformare profundă în ultimele decenii, trecând de la o funcție tradițională, axată pe verificarea conformității și a documentelor contabile, către un rol strategic în susținerea guvernantei corporative, a managementului riscurilor și a îmbunătățirii continue a performanței organizaționale. Într-un context economic marcat de incertitudine, complexitate și interdependențe globale, necesitatea unui sistem solid de control intern și de evaluare independentă a proceselor devine tot mai stringentă.

Lucrarea de față își propune să ofere un cadru comprehensiv de înțelegere a auditului intern, integrând perspective conceptuale, normative și aplicative. Structurată pe trei mari componente, fundamentele teoretice, procesul de audit și aplicațiile practice în diverse tipuri de organizații, cartea urmărește să evidențieze complexitatea funcției de audit intern și rolul său indispensabil în arhitectura managerială a entităților contemporane, indiferent de natura juridică sau dimensiunea acestora.

Prima parte analizează fundamentele auditului intern, oferind o incursiune în evoluția sa istorică, definirea obiectivelor, diferențierea față de alte funcții de control și consolidarea poziției sale în cadrul sistemelor moderne de guvernanță. A doua parte explorează în detaliu etapele procesului de audit, de la planificare, desfășurarea misiunilor și raportare, până la evaluarea performanței și gestionarea riscurilor. În final, partea a treia abordează auditul intern în diverse contexte organizaționale, sectorul public, privat și nonprofit, precum și domenii emergente, precum auditul ESG (Environment, Social, Governance) și al sustenabilității.

Demersul științific care fundamentează această lucrare se bazează pe analiza critică a literaturii de specialitate, a standardelor internaționale de practică profesională elaborate de Institute of Internal Auditors (IIA), precum și pe

sinteza unor bune practici aplicabile în contextul actual. Sunt prezentate exemple concrete, tabele comparative, instrumente metodologice și direcții de reflecție utile atât pentru aprofundarea cunoștințelor, cât și pentru aplicarea practică a principiilor și tehnicilor de audit intern.

Această lucrare se adresează, în egală măsură, studenților și cercetătorilor din domeniul științelor economice și administrative, cât și practicienilor din domeniul auditului, al managementului riscurilor, al guvernantei corporative și al controlului intern. Prin abordarea sa integrativă, cartea oferă un suport valoros pentru formarea profesională continuă, precum și pentru alinierea la cerințele tot mai exigente ale pieței muncii și ale reglementărilor internaționale.

Mulțumesc tuturor celor care, direct sau indirect, au susținut elaborarea acestui demers: comunității academice, specialiștilor din domeniu, instituțiilor care promovează excelența în audit intern, precum și autorilor și cercetătorilor citați, ale căror lucrări au constituit o sursă valoroasă de inspirație și referință. Prin această lucrare, sper să contribui la dezvoltarea unei perspective moderne, riguroase și responsabile asupra auditului intern, ca pilon al bunei guvernante și al sustenabilității organizaționale.

PARTEA I
FUNDAMENTELE AUDITULUI INTERN

CAPITOLUL I

INTRODUCERE ÎN AUDITUL INTERN

1.1. Definiția auditului intern

Auditul intern reprezintă o activitate profesională de sine stătătoare, cu un caracter obiectiv, orientată spre furnizarea de servicii de asigurare și consultanță, în scopul creării de valoare adăugată și sprijinirii îmbunătățirii continue a proceselor și activităților desfășurate în cadrul unei organizații. Potrivit definiției oficiale, formulate de Institutul Auditorilor Interni (*Institute of Internal Auditors -IIA*¹), auditul intern este „o activitate independentă, obiectivă, de asigurare și consultanță, menită să adauge valoare și să îmbunătățească operațiunile unei organizații. Ea ajută organizația să-și atingă obiectivele printr-o abordare sistematică și disciplinată de evaluare și îmbunătățire a eficienței proceselor de management al riscurilor, control și guvernanta” (IIA, 2017).

Această definiție pune în evidență trăsăturile esențiale ale auditului intern, respectiv independența funcțională, obiectivitatea analitică, precum și orientarea sa strategică spre sprijinirea conducerii în procesele de luare a deciziilor. Rolul fundamental al auditului intern transcende simpla verificare a conformității și se extinde asupra oferirii unei perspective critice, informate și profesioniste asupra eficacității și eficienței proceselor organizaționale.

În accepțiunea contemporană, auditul intern este considerat un instrument indispensabil de guvernanta corporativă, contribuind în mod direct la consolidarea transparenței, responsabilității și performanței instituționale (Moeller, 2011; Spalding & Oddo, 2011). Din această perspectivă, auditul intern nu se limitează la o activitate de control ex-post, ci devine un partener strategic în realizarea misiunii organizației, acționând în mod proactiv în identificarea riscurilor, oportunităților și disfuncționalităților care pot afecta atingerea obiectivelor stabilite.

¹ <https://www.theiia.org/en/internal-audit-foundation/>

Mai mult, în literatura de specialitate, auditul intern este frecvent prezentat ca o activitate complexă, care implică nu doar competențe tehnice, ci și abilități de comunicare, analiză critică, judecată profesională și înțelegere sistemică a proceselor organizaționale. Arena, Arnaboldi și Azzone (2010) subliniază că auditul intern contribuie la promovarea unei culturi organizaționale a responsabilității, în care deciziile sunt luate pe baza unei evaluări temeinice a riscurilor și controalelor existente, contribuind astfel la prevenirea fraudelor, abaterilor și pierderilor patrimoniale.

O componentă definitorie a auditului intern este abordarea sistematică și disciplinată a procesului de evaluare, care presupune aplicarea unor metode și standarde profesionale de audit, stabilite de organisme internaționale de profil, precum IIA. Prin intermediul acestui cadru metodologic, auditorii interni analizează procesele de guvernare, control și management al riscurilor, în scopul formulării unor recomandări care să susțină îmbunătățirea performanței și a sustenabilității organizației pe termen lung (Sawyer, 2012; Gramling, 2010).

De asemenea, auditul intern asigură o legătură critică între structurile de conducere și funcțiile executive ale unei entități, oferind consiliului de administrație și comitetelor de audit o imagine obiectivă asupra activității operaționale și asupra riscurilor semnificative. Astfel, funcția de audit intern devine un veritabil pilon al bunei guvernări, sprijinind procesul decizional strategic, întărind controlul intern și promovând eficiența și eficacitatea în alocarea resurselor.

Auditul intern trebuie înțeles nu doar ca o activitate de control, ci ca o funcție integrată în arhitectura managerială a unei organizații moderne, capabilă să genereze valoare prin asigurarea unei monitorizări continue, riguroase și profesionale a mediului organizațional. Prin urmare, în contextul economiei globale actuale, marcată de volatilitate, complexitate și cerințe de transparență crescute, auditul intern capătă un rol strategic și indispensabil în susținerea performanței, eticii și responsabilității instituționale.

1.2. Obiectivele auditului intern

Auditul intern reprezintă o funcție esențială în cadrul organizațiilor contemporane, contribuind în mod activ la promovarea transparenței, responsabilității și eficienței în utilizarea resurselor și în desfășurarea activităților operaționale. Conform Institutului Internațional al Auditorilor

Interni (IIA), scopul primordial al auditului intern constă în „adăugarea de valoare și îmbunătățirea operațiunilor organizației prin furnizarea de servicii de asigurare și consultanță, desfășurate într-o manieră obiectivă și independentă” (IIA, 2017). Această abordare evidențiază faptul că auditul intern nu se limitează la o simplă activitate de control, ci contribuie strategic la guvernanta corporativă și la atingerea obiectivelor instituționale. În acest context, principalele obiective ale auditului intern sunt detaliate în subcapitolele de mai jos.

1.2.1. Evaluarea sistemelor de control intern

Evaluarea sistemelor de control intern constituie una dintre componentele centrale ale activității de audit intern, fiind esențială pentru asigurarea unei guvernante eficiente și a unui management responsabil al resurselor organizaționale. Controlul intern, conform definiției elaborate de COSO (Committee of Sponsoring Organizations)² (2013), reprezintă un proces integrat, desfășurat de conducere, personalul executiv și alți actori implicați, destinat să furnizeze o asigurare rezonabilă în privința atingerii următoarelor obiective: eficiența și eficacitatea operațiunilor, fiabilitatea informațiilor financiare și conformitatea cu reglementările aplicabile.

În acest context, auditul intern are rolul de a evalua în mod obiectiv dacă sistemele de control adoptate în organizație sunt bine proiectate, implementate și funcționează în mod adecvat. Această evaluare presupune o abordare sistematică, fundamentată pe metodologii recunoscute internațional, care includ analiza documentației, testarea controalelor cheie, interviuri cu personalul implicat și observarea directă a proceselor operaționale (Spencer Pickett, 2010).

Potrivit lui Sawyer (1995), o evaluare eficientă a controlului intern urmărește nu doar identificarea deficiențelor sau a riscurilor asociate proceselor curente, ci și propunerea unor măsuri corective și preventive care să contribuie la îmbunătățirea capacității organizației de a-și atinge obiectivele strategice. Această activitate nu este limitată la o perspectivă contabilă sau financiară, ci vizează întregul ecosistem organizațional, inclusiv procesele operaționale, IT, managementul resurselor umane și comunicarea internă.

² <https://uvafinance.virginia.edu/resources/coso-framework>

Un sistem de control intern robust este un element-cheie al rezilienței organizaționale. În acest sens, evaluarea realizată de auditul intern oferă o dublă valoare: (1) asigură conducerii un grad sporit de încredere în capacitatea sistemelor de a preveni și detecta erorile, fraudele sau abaterile și (2) furnizează recomandări pragmatice pentru consolidarea controalelor, în acord cu riscurile identificate și cu dinamica mediului extern (Arena et al., 2010).

În final, evaluarea sistemelor de control intern nu trebuie privită ca un exercițiu punctual, ci ca un proces continuu, integrat în ciclul anual al auditului intern, aliniat cu strategia organizației și cu profilul său de risc. Prin această abordare, auditorii interni contribuie activ la construirea unui cadru de control solid, flexibil și orientat către performanță sustenabilă.

Digitalizarea accelerată a proceselor organizaționale a transformat semnificativ modul în care sunt proiectate și implementate sistemele de control intern. În acest context, trebuie făcută o distincție esențială între controalele manuale, care implică intervenția directă a factorului uman, și controalele automatizate, care sunt integrate în aplicații și sisteme informatice, funcționând fără intervenție umană continuă.

Controalele manuale presupun acțiuni efectuate de angajați pentru a preveni sau detecta erori și abateri. Exemplele includ revizuirea documentelor, aprobarea manuală a tranzacțiilor, reconcilierea fizică a stocurilor sau verificarea semnăturilor. Aceste controale oferă flexibilitate și judecată profesională, fiind utile în situații unde contextul este complex sau ambiguu (Spencer Pickett, 2010).

Cu toate acestea, ele prezintă riscuri crescute de eroare umană, de fraudă intenționată și sunt mai dificil de standardizat și monitorizat. Din perspectiva auditului intern, controalele manuale necesită o verificare mai atentă și mai frecventă, implicând interviuri, observații și testări detaliate.

Controalele automatizate sunt construite în sistemele informatice și funcționează fără intervenție umană directă. Acestea pot include validări automate ale datelor, restricții de acces pe bază de roluri, controale logice privind procesarea tranzacțiilor, reconcilierea automată a conturilor sau semnalizarea anomaliilor prin algoritmi (COSO, 2013).

Avantajele lor sunt semnificative: fiabilitate ridicată, viteză de execuție, consistență, trasabilitate și costuri reduse pe termen lung. În același timp, acestea sunt mai ușor de testat de către auditul intern folosind tehnici de audit asistate de calculator (*computer-assisted audit techniques* -CAATs) și analize de tip data analytics (Moeller, 2013).

Totuși, controalele automatizate sunt vulnerabile la riscuri specifice IT, cum ar fi: erori de configurare, acces neautorizat, lipsa actualizărilor sau dependența excesivă de sistemele informatice. Auditul intern are obligația de a evalua nu doar funcționarea controlului, ci și integritatea infrastructurii IT și a politicilor de securitate cibernetică (IIA, 2017).

Tabelul nr. 1.1. Comparație între controalele manuale și cele automatizate în context digital

Criteriu	Controale manuale	Controale automatizate
Intervenție umană	Necesită	Nu necesită
Riscuri	Eroare umană, fraudă	Configurații greșite, riscuri IT
Flexibilitate	Ridicată	Limitată de sistem
Cost inițial	Scăzut	Ridicat (implementare IT)
Eficiență	Redusă, dependentă de om	Mare, rulează constant și rapid
Trasabilitate	Redusă (dependență de documente fizice)	Mare (loguri de sistem, baze de date, rapoarte automate)
Testabilitate de audit	Prin observație, documente	Prin CAATs, audit IT

Sursa: preluat după IIA

În era digitală, auditul intern trebuie să adopte o abordare integrată în evaluarea controalelor, combinând testarea clasică a controalelor manuale cu tehnici moderne de audit asistat de tehnologie pentru cele automatizate. Echilibrul între cele două tipuri de controale trebuie să reflecte natura riscurilor, complexitatea proceselor și maturitatea digitală a organizației.

1.2.2. Gestionarea riscurilor

În contextul complexității crescânde a mediului economic și al presiunilor din ce în ce mai mari exercitate de stakeholderi asupra organizațiilor, gestionarea riscurilor a devenit o componentă fundamentală a guvernantei corporative. În acest cadru, auditul intern joacă un rol esențial, nu doar în supravegherea eficienței controalelor existente, ci și în susținerea procesului de management al riscurilor, printr-o abordare sistematică, obiectivă și orientată către prevenție și îmbunătățire continuă (IIA, 2017).

Potrivit cercetării realizate de Arena, Arnaboldi și Azzone (2010), contribuția auditului intern în procesul de gestionare a riscurilor se materializează prin patru funcții principale:

1. *Identificarea riscurilor* în care auditorii interni contribuie la recunoașterea și înregistrarea riscurilor semnificative cu care se confruntă organizația, fie ele de natură strategică (legate de direcțiile de dezvoltare), operațională (legate de procesele interne), financiară (legate de lichiditate, profitabilitate, evaluări eronate), fie de conformitate (legate de respectarea reglementărilor și politicilor interne).
2. *Evaluarea riscurilor* prin intermediul auditului bazat pe risc (risk-based auditing), auditorii analizează gradul de probabilitate al materializării riscurilor și impactul potențial asupra obiectivelor organizaționale. Se utilizează instrumente precum matricea de evaluare a riscurilor, analiza cauză-efect sau metode cantitative (scoring, modele predictive).
3. *Monitorizarea și controlul riscurilor* în care auditul intern verifică dacă sistemele de control instituite sunt adecvate și funcționează eficient în vederea prevenirii, reducerii sau transferării riscurilor. Aceasta implică revizuirea politicilor, procedurilor, responsabilităților și utilizarea tehnologiei în managementul riscului.
4. *Consilierea strategică* fără a se substitui managementului riscurilor, prin care auditorii interni oferă perspective valoroase asupra unor domenii critice, contribuind la optimizarea strategiilor de răspuns (evitare, reducere, acceptare sau transfer al riscului) și la dezvoltarea unei culturi organizaționale axate pe anticiparea riscurilor (risk awareness culture).

De asemenea, Standardul 2120 al IIA (*Risk Management*) prevede explicit că auditorul intern trebuie să evalueze eficacitatea proceselor de gestionare a riscurilor și să ofere recomandări pentru consolidarea acestora. În practică,

acest rol devine crucial în contexte dinamice, cum ar fi implementarea de noi tehnologii, fuziuni și achiziții, intrarea pe noi piețe sau adaptarea la schimbările legislative.

În cadrul sistemelor integrate de tip ERM, promovate de modelul COSO ERM 2017, auditul intern este considerat un partener cheie al consiliului de administrație și al comitetului de risc. Conform acestui model, auditul intern oferă asigurare obiectivă asupra gradului de aliniere dintre strategia organizației, apetitul la risc și performanțele obținute (COSO, 2017).

Prin abordarea sa independentă și bazată pe analiză, auditul intern contribuie nu doar la identificarea deficiențelor de control, ci și la dezvoltarea unor mecanisme robuste de anticipare și tratament al riscurilor. Astfel, acesta devine un vector esențial al rezilienței organizaționale și un factor de sprijin strategic pentru luarea deciziilor fundamentate în medii volatile.

1.2.3. Asigurarea conformității

Într-un mediu de afaceri caracterizat printr-o proliferare accelerată a reglementărilor și standardelor, conformitatea (*compliance*) a devenit un pilon central al guvernantei organizaționale. Asigurarea conformității presupune nu doar respectarea strictă a legislației în vigoare, ci și implementarea coerentă a politicilor și procedurilor interne, în acord cu valorile și misiunea organizației. În acest context, auditul intern joacă un rol esențial în verificarea și promovarea conformității, contribuind activ la prevenirea și detectarea abaterilor care pot genera riscuri legale, financiare sau reputaționale.

Conform Standardului 2110 *Guvernanță* al Institutului Auditorilor Interni (IIA), funcția de audit intern trebuie să evalueze modul în care organizația promovează valori etice și respectă cadrul normativ aplicabil (IIA, 2017). Astfel, activitatea de audit include, printre altele, revizuirea conformității cu legislația națională și internațională aplicabilă domeniului de activitate (fiscalitate, protecția datelor, norme de mediu, reglementări bancare etc.), verificarea aplicării procedurilor interne, codurilor de conduită și politicilor instituite de conducere și identificarea eventualelor deficiențe sistemice care pot facilita apariția unor abateri (de exemplu: lipsa controalelor preventive, instruire inadecvată, lipsa responsabilizării).

Pe lângă funcția de detecție, auditul intern acționează și ca un mecanism de prevenție. Prin activitățile sale recurente misiunii de audit, audituri tematice, investigații speciale sau analize ad-hoc, auditorii contribuie la identificarea timpurie a potențialelor neconformități, înainte ca acestea să se transforme în probleme majore. Mai mult, prin recomandările formulate, auditul intern poate susține îmbunătățirea proceselor de monitorizare a conformității, crearea unor proceduri clare de raportare și remediere a abaterilor și dezvoltarea unei culturi organizaționale bazate pe etică și responsabilitate.

Această funcție consultativă este în mod special valoroasă în industrii supuse unei reglementări stricte (ex: financiar-bancar, energie, sănătate), dar și în sectorul public, unde conformitatea este o condiție esențială pentru utilizarea corectă și transparentă a resurselor bugetare.

Este importantă delimitarea rolului auditului intern față de cel al funcției de conformitate, cu care adesea colaborează strâns. În timp ce departamentul de conformitate are rol executiv și de monitorizare permanentă, auditul intern oferă o evaluare independentă a eficacității cadrului de conformitate. Auditorii interni nu gestionează riscurile de conformitate, dar oferă asigurare asupra eficienței măsurilor luate de alții, în special de conducere și de ofițerii de conformitate (Pickett, 2010).

Prin verificarea riguroasă a respectării normelor legale și a reglementărilor interne, auditul intern contribuie la consolidarea integrității și transparenței activităților organizației. În același timp, acesta susține crearea unui cadru de conformitate robust, în care riscurile legale și reputaționale sunt gestionate proactiv, iar comportamentele etice sunt încurajate și susținute în mod sistematic.

1.2.4. Îmbunătățirea performanței operaționale

Într-un mediu organizațional în continuă schimbare, caracterizat prin presiuni concurențiale, inovație tehnologică și exigențe din ce în ce mai mari din partea părților cointeresate, performanța operațională devine un indicator strategic de succes. În acest context, auditul intern nu se mai limitează la funcțiile tradiționale de control și conformitate, ci evoluează spre un rol proactiv și orientat spre îmbunătățirea continuă a proceselor.

Conform literaturii de specialitate, una dintre valorile adăugate fundamentale ale auditului intern constă în capacitatea sa de a analiza în profunzime procesele operaționale și de a propune soluții fezabile pentru

sporirea eficienței, eficacității și economicității acestora (Moeller, 2013). Această funcție este sprijinită de standardele profesionale internaționale, care recomandă ca activitatea de audit să fie orientată spre asigurarea atingerii obiectivelor strategice ale organizației (IIA, 2017).

Activitățile de audit intern includ analiza fluxurilor de activitate, a structurii organizaționale, a modului de utilizare a resurselor, precum și a interdependențelor dintre departamente sau niveluri ierarhice. În urma acestor analize, auditorii pot identifica blocaje, redundanțe și suprapuneri de responsabilități care afectează viteza și calitatea proceselor; de asemenea, pot evalua utilizarea inefficientă a resurselor umane, financiare și materiale, pot propune restructurări, automatizări sau digitalizări care să conducă la reducerea timpului de execuție și a costurilor aferente proceselor economice. Totodată, auditul monitorizează implementarea măsurilor corective și a acțiunilor de îmbunătățire recomandate.

Prin această abordare, auditul intern contribuie direct la creșterea competitivității organizației și la consolidarea unei culturi orientate spre performanță.

Tot mai des, funcția de audit intern este percepută ca un partener strategic al conducerii în procesul de luare a deciziilor. Pe lângă raportarea asupra deficiențelor, auditorii interni oferă consiliere și susținerea procesului decizional prin analize comparative și evaluări de tip *benchmarking*, identificarea și diseminarea bunelor practici în cadrul organizației, furnizarea de perspective obiective asupra viabilității unor inițiative de transformare operațională și evaluare a impactului proiectelor de schimbare și a alinierii acestora cu obiectivele strategice.

Această latură consultativă a auditului intern este în mod deosebit valoroasă în perioade de reorganizare, fuziune, implementare de noi tehnologii sau transformări culturale, în care riscul de apariție de disfuncționalități operaționale este ridicat.

Auditul intern, prin natura sa transversală și obiectivă, este ideal poziționat pentru a contribui la optimizarea continuă a performanței operaționale. Printr-o combinație de evaluare, consiliere și monitorizare, acesta aduce valoare adăugată tangibilă, sprijinind organizațiile în atingerea unui nivel superior de eficiență și adaptabilitate într-un mediu dinamic și competitiv.