

CONCEPTUL DE VALOARE ADĂUGATĂ ÎN AUDITUL INTERN

Prof.univ.dr. **Marin POPESCU**
E-mail: marin.popescu@senat.ro
Universitatea „Athenaeum”
din București

Prof.univ.dr. **Emilia VASILE**
E-mail: rector@univath.ro
Universitatea „Athenaeum”
din București

Abstract

Din analiza efectuată a rezultat că nici un proces de gestionare a riscurilor nu este perfect pentru identificarea tuturor eșecurilor și pentru evitarea acestora managerii trebuie să țină cont de recomandările auditorilor interni.

Cuvinte cheie: audit intern, valoarea adăugată, manager, control intern, comitet audit

Clasificare JEL: M12, M42, P17, P35, P2

1. Conceptul de valoare adăugată

Standardele IIA utilizează termenul de valoare adăugată în dezvoltarea conceptelor privind auditul intern, însă există multe discuții despre modalitățile de evaluare a acesteia. Analizând procesele de producție este mai ușor de stabilit valoarea adăugată, deoarece această situație de cele mai multe ori este evidentă.

În cazul auditului intern este dificilă munca de cuantificare a valorii adăugate aduse entității auditate. Desigur, *poate fi considerată ca valoare adăugată schimbarea mentalității celor auditați, recomandările privind evaluarea riscurilor și reorganizarea sistemului de control managerial, dar acestea sunt greu, dacă nu imposibil, de cuantificat.*

Managerii, în cea mai mare parte, așteaptă sprijin în actul decizional, prin concluziile și recomandările oferite de auditul intern, respectiv un ajutor efectiv, care obligă serviciul de audit să devină un serviciu tot mai valoros pentru management.

Serviciile oferite de structura de audit intern se referă fie la consilierea managementului pentru a face lucrurile mai bine, fie la asigurarea funcționalității sistemului de control intern, dar managerul rămâne în final responsabil pentru deciziile luate.

În general, auditul intern este implementat prin aplicarea standardelor de audit intern recunoscute internațional. În România există lege și avem un cadru normativ și procedural, în continuă dezvoltare, iar standardele de audit intern devin o practică în marea majoritate a entităților.

Standardele IIA sunt singurele recunoscute și acceptate pentru auditul intern pe plan internațional și ele oferă cadrul necesar care garantează aplicarea celor mai bune practici în domeniu.

Plusvaloarea muncii de audit nu este numai raportul său și nici chiar recomandările și concluziile, care de fapt constituie un mijloc de comunicare cu managementul entității auditate.

Valoarea auditului intern este reprezentată de capacitatea sa de a îmbunătăți sistemul de control intern al entității.

În același timp, auditorul intern este promotor al valorii adăugate prin economiile pe care le generează, oportunitățile pe care le crează, prin pierderile care pot fi evitate datorită acțiunilor sale, dar și un factor care asigură transparență în activitățile organizației și contribuie la eficientizarea politicilor acesteia.

Atingerea obiectivelor de mai sus, care stau în fața auditului intern, au la bază gestionarea și analiza riscurilor, care reprezintă o preocupare majoră și pentru managementul general.

Managerii sunt de acord cu faptul că crearea și promovarea unei culturi de conștientizare asupra riscurilor în cadrul organizațiilor reprezintă o prioritate.

Totuși, responsabilii auditului intern apreciază că aceștia nu acordă suficientă atenție evaluării propriilor riscuri cu care se confruntă și nu și-au făcut o prioritate din formarea specialiștilor în această direcție.

Activitatea de conducere încă se desfășoară empiric, fără a ține cont de recomandările auditorilor și a bunei practici recunoscute în domeniu. Auditorii interni simt o modificare în cultura organizațională privitor la evaluarea riscurilor, dar nu sunt optimiști cu privire la îmbunătățirea atitudinii managerilor în timp real.

Cultura de conștientizare asupra riscurilor, unde fiecare angajat din cadrul organizației joacă un anumit rol în managementul riscului, are o percepție redusă, ca dovadă că majoritatea organizațiilor au acordat prea puțină atenție creării unor sisteme pentru identificarea riscurilor potențiale într-un stadiu incipient prin constituirea unui *sistem de avertizare timpurie* asupra tendințelor riscurilor.

Din practică, a rezultat, în mod clar, că nici un proces de gestionare a riscurilor nu este perfect pentru identificarea tuturor eșecurilor și pentru evitarea eventualelor “surprize”.

În general, la analiza eșecurilor financiare semnificative majoritatea managerilor au evidențiat drept cauze ale acestora următoarele:

- lipsă de conformitate cu politicile și procedurile interne;
- riscurile neidentificate la timp;
- riscuri identificate, dar care au fost apreciate ca fiind improbabile să se producă și care au avut influențe majore în perioada imediat următoare;
- slăbiciuni ale sistemului de control intern ș.a.

Constatările prezentate mai sus au condus la o serie de aprecieri defavorabile managementului, astfel;

- dacă nu s-au respectat politicile și procedurile interne, aceasta ne sugerează că managementul a eșuat în a-și îndeplini eficace unul din rolurile sale fundamentale;
- neidentificarea riscurilor sau aprecierea greșită că riscurile identificate sunt improbabil să se producă, demonstrează neacordarea atenției cuvenite acestei activități;
- neactualizarea sistematică a analizei riscurilor și lipsa de preocupare pentru a-i determina pe managerii de linie și pe ceilalți salariați să gândească, în condițiile existenței riscurilor, propriile atribuții pe care le desfășoară, contribuie la apariția unor slăbiciuni în sistemul de control intern al organizației.

În această situație, auditorii interni trebuie să intervină mai mult pentru a-i responsabiliza pe manageri. Astfel, se impune ca directorii să înțeleagă recomandările auditului și faptul că ele trebuie transpuse în practică pentru evitarea, într-o măsură mai mare, a eventualelor riscuri.

Asigurarea unui sistem de gestionare a managementului riscurilor și de implementare a unui sistem de control intern eficient este probabil cea mai mare provocare pentru manageri, pe lângă care și auditorii interni au un rol vital de jucat.

Buna practică internațională în domeniu și rolul ce-i revine comitetului de audit, acolo unde a fost constituit, în monitorizarea performanței managementului consideră că *directorii și auditorii interni, care lucrează împreună în problema evaluării riscurilor specifice entității și a reorganizării sistemului de control managerial, vor fi în stare să obțină o valoare adăugată mult mai mare din partea structurii de audit intern.*

În urma marilor scandaluri financiare din S.U.A., de anul trecut, dezbateră privind guvernarea corporativă care a urmat, a ajuns la concluzia că rolul comitetului de audit încă nu își face simțite ecourile.

În Marea Britanie și Irlanda de Nord această dezbateră s-a finalizat, până în prezent, printr-un raport, plătit de guvern, asupra rolului pe care Comitetul de audit trebuie să-l joace într-o bună guvernare, care a fost publicat sub numele de **Raportul Smith** și care probabil va avea un efect important asupra modului de lucru al Comitetelor de audit intern în monitorizarea eficacității auditului intern.

Spicuind din Raportul Smith:

- În activitatea practică a *auditorilor interni* există o preocupare majoră referitor la faptul că aceștia *pot fi implicați în asigurarea asupra marilor riscuri de afaceri și în același timp să nu aibă acces sau acesta să fie restricționat la toate informațiile relevante* care să le permită să dezvolte și să furnizeze asigurarea.

- În general, directorii și șefii auditului intern sunt într-un larg consens despre *modul cum și unde auditul intern furnizează valoare*, respectiv asigurarea că cele mai importante riscuri ale afacerii (avem în vedere că și administrarea unei

instituții publice trebuie să fie tratată ca “o afacere”, adică profitabil) sunt gestionate corespunzător și asigurarea asupra cadrului general de control intern că funcționează în mod eficace.

- Din practică, rezultă că în timp ce directorii doresc ca auditul intern să furnizeze asigurarea asupra riscurilor și asupra cadrului general de control intern, *șefii compartimentelor de audit intern ar dori să joace un rol mai important prin consultanța pe care o pot acorda*, prin împărtășirea celor mai bune practici. Directorii nu simt că aceste “alte activități” ale auditorului intern sunt așa de importante, de aceea în viitor, *auditorii interni ar trebui să caute căile prin care să convingă managementul că activitățile de consiliere pot genera valoare*.

- Comitetele de audit, care au rolul de a verifica și monitoriza *eficacitatea auditului intern*, trebuie să găsească modalitățile de a cuantifica valoarea acestuia prin *adoptarea unei maniere de abordare mai riguroasă a performanței*. Astfel, există oportunitatea pentru auditul intern de a sugera metode alternative de măsurare a performanței care ar putea fi mai folositoare.

- *Auditorii interni au nevoie de o bună înțelegere* pentru a fi capabili să monitorizeze situația în timp și a aprecia dacă *rolul auditului intern are nevoie la rândul lui și el de schimbare*. Auditul intern ajută la identificarea noilor riscuri cu care se pot confrunta managerii, dar responsabilitatea pentru identificarea riscurilor revine acestora.

- Comitetele de audit trebuie să se asigure că *auditul intern are resursele necesare și acces la informații care să le permită să-și realizeze mandatul și, de asemenea, să se convingă că acesta este echipat să opereze în conformitate cu standardele profesionale și standardele proprii*.

- *Auditorii interni trebuie în permanență să aibă preocupări pentru a furniza o valoare mai mare managerului și nu numai pentru solicitarea de resurse*.

- *Directorii consideră că auditorii interni trebuie să-și dezvolte abilitățile prin creșterea calității oamenilor și a preocupărilor de a fi la curent cu schimbările, să-și lărgescă gama și adâncimea abilităților disponibile, privind întreaga funcție și în relația cu fiecare auditor individual*.

Considerăm că multe aspecte vizate de *Raportul Smith* vor fi, într-un orizont de timp foarte apropiat, preocupări curente și pentru managerii și auditorii interni din entitățile românești.

2. Cuantificarea valorii adăugate de auditul intern

Apariția cazurilor ENRON și WORLD COM în U.S.A. și a altor scandaluri financiare în lume au pus auditul intern sub o presiune crescută pentru asigurarea conducerii și evaluarea mai bună a cadrului general de control intern în scopul reducerii riscurilor organizației.

Valoarea pe care funcția auditului intern o adaugă organizației presupune modalități concrete și criterii de măsurare a acesteia.

În acest sens, **șefii departamentelor de audit intern** evaluează valoarea pe care o furnizează organizațiile printr-o *serie de indicatori* care însă nu dau o măsură obiectivă a valorii funcției de audit intern, astfel:

- “*respectul general*” pentru departamentul audit intern manifestat din interiorul organizației;
- calitatea constatărilor și recomandărilor înaintate managerilor;
- generarea de rapoarte la timp și de bună calitate;
- prezentarea de rapoarte către Consiliul de administrație sau comitetul de audit;
- participarea la ședințele Comitetului de audit sau a Consiliului de administrație;
- *demonstrarea valorii “din mers”, în mod continuu;*
- cercetarea formelor de satisfacție a clienților sau beneficiarilor;
- *economiile și eficiența crescută datorate constatărilor auditului intern*, prin care consideră că au plătit anticipat pentru costurile ce le produc;
- numărul de scrisori primite de la alte compartimente ale organizației pentru contribuțiile auditului intern în proiectele de afaceri s.a.

Constatățile de mai sus ridică multe întrebări importante, cărora va trebui să le dăm răspunsuri adecvate în timp, astfel:

- *auditul intern face ce trebuie?*
- *auditul intern furnizează valoare?*
- *cum își demonstrează auditul intern valoarea față de afacere?*
- *cum știe auditul intern să ne convingă că și-a îmbunătățit activitatea?*

Recentele modificări ale conceptului guvernantei corporative în SUA, Marea Britanie, Canada s.a. urmăresc să îmbunătățească rolul directorilor non-executivi și al comitetului de audit. Astfel, va apare o presiune mai mare pe auditul intern pentru a oferi conducerii asigurare și pentru a arăta că funcția de audit intern furnizează valoare. Directorii non-executivi sunt mai exigenți, nefiind implicați direct, mai ales în condițiile în care firmele sunt cotate la bursă.

Regulile stricte ale guvernării corporative impuse prin *Amendamentul Sarbanes & Oxley*, pretind o mai mare răspundere a conducerii pentru exactitatea raportărilor financiare ale organizației. Aceasta va însemna că auditorii interni vor fi sub o mai mare presiune pentru a oferi o asigurare corespunzătoare managementului privind raportarea financiară.

Noua situație creată va impune ca organizațiile să-și reanalizeze eficiența departamentelor de audit intern și să se asigure că acestea sunt echipate corespunzător pentru îndeplinirea sarcinilor. Aceasta presupune că departamentele de audit intern trebuie să-și stabilească sisteme de măsurare a performanțelor pentru a dovedi că își desfășoară activitățile specifice în mod corespunzător.

Auditorii interni trebuie să țină *evidența economiilor concrete* pe care le produce munca lor. Spre exemplu, dacă auditorii interni descoperă o plată dublă sau chiar o fraudă și apoi iau măsuri pentru recuperarea fondurilor respective de către management, aceasta este o economie concretă pentru organizație și este un semn clar pentru a demonstra că funcția de audit intern adaugă valoare. De asemenea, este important pentru auditorii interni să demonstreze că ei creează *"valoare financiară"* și nu numai *"asigurare"*, deoarece este foarte greu să evalueze asigurarea în bani concreți.

Auditorii interni mai pot să urmărească și să contabilizeze beneficiile financiare produse de către managerii de linie care fac schimbări în procesele organizației urmare a recomandărilor făcute de departamentul de audit intern. Schimbările în proceduri, implementate de managerii de linie, recomandate de auditul intern, cum ar fi: actualizarea unor activități de control intern, revederea și îmbunătățirea procedurilor de lucru, propuneri de reduceri a cheltuielilor și a personalului, schimbarea furnizorilor s.a., pot permite auditorilor interni să reclame și alte reduceri de costuri derivate în consecință, ca parte a propriului program de valoare adăugată.

În același timp, *valoarea auditului intern poate fi măsurată în mod demonstrabil prin evaluarea a ceea ce ar fi impactul financiar asupra organizației în viitor*, dacă, urmare auditului intern, controlul intern sau procesele ar fi modificate sau îmbunătățite într-o perioadă dată. Costul implementării noilor activități de control poate fi demonstrat că a fost mai redus decât înaintea respectivelor schimbări prin diferența de costuri. De exemplu, dacă auditorii interni sugerează schimbări asupra modului în care procesele de aprovizionare vor fi conduse spre a îmbunătăți controlul care are loc, funcția poate căuta potențialele diferențe în economia de costuri, într-o perioadă proiectată de un an, raportând conducerii că vor reduce costurile de aprovizionare cu cât rezultă din calcul, spre exemplu 25%.

Pentru măsurarea valorii pe care funcția de audit intern o adaugă organizației mai există și alte instrumente disponibile.

Multe organizații din lumea întreagă au folosit versiuni ale "Tabelei de scor sinoptice", propusă de TARLOK TEJI, partener al firmei DELOITTE & TOUCHE¹, ca metodă de măsurare a performanței departamentelor de audit intern al organizațiilor. Această abordare permite alinierea măsurării performanței cu obiectivele organizaționale prin managementul performanței strategice.

Folosind *Tabela de scor sinoptică*, departamentul de audit intern delimitează domeniile principale unde el aduce valoare suplimentară (beneficii) organizației. Aceasta ar putea include impactul funcției asupra performanței financiare a organizației, concentrată pe client și recomandările pe care le face managerilor de linie pentru a îmbunătăți procesele afacerii.

¹ Revista Internal Auditing & Business Risk – The Institute of Internal Auditors UK and Ireland.

Departamentul de audit intern, după consultarea cu Comitetul de audit, definește care vor fi scopurile principale pentru fiecare din aceste domenii, unde el adaugă valoare, și stabilește obiectivele și modul cum pot fi ele îmbunătățite. De exemplu, dacă unul dintre obiectivele-cheie ale organizației este să crească satisfacția clienților, atunci auditul intern trebuie să stabilească obiectivele și cum acel scop poate fi cel mai bine atins - prin scăderea timpilor de încasare, reducerea numărului de reclamații de la clienți s.a. Auditul intern poate apoi să măsoare valoarea muncii sale prin calcularea măsurii de reducere a timpilor de încasare și a numărului de reclamații. Deoarece fiecare organizație are obiective unice, fiecare tabelă sinoptică de scor va fi de asemenea unică.

Tarlok Teji arată că această *Tabelă de scor*, tipică pentru șefii auditului intern, trebuie să conțină mai multe dintre elementele prezentate în tabelul 1 – *Tabela de scor sinoptică a lui Tarlok Teji*.

Perspective	Scopuri	Obiective	Măsurare
Clientul	Creșterea continuă a satisfacției clientului	- scăderea timpului de încasare - creșterea ponderii livrărilor la timp - reducerea numărului de reclamații ale clienților	- timpul mediu de încasare - procentul de livrare la timp - numărul de reclamații ale clienților
Financiar	Creșterea continuă a performanței financiare	- scăderea costurilor - creșterea vânzărilor - creșterea cotei de piață	- costul mediu unitar - creșterea ratei de profit a vânzărilor - cota de piață - rata de rentabilitate a investiției
Afacerea internă	Îmbunătățirea continuă a proceselor interne ale afacerii	- scăderea timpului ciclului - creșterea calității - creșterea productivității	- durata medie a ciclului - numărul de defecte și numărul de articole reparate - producția/lucrător

Tabelul 1 – Tabela de scor sinoptică a lui Tarlok Teji

Sursa : Revista Internal Auditing & Bussiness Risk – The Institute of Internal Auditors U.K. and Ireland in association with Deloitte & Touche.

Recent IIA din Marea Britanie și Irlanda de Nord., a lansat propria publicație asupra subiectului intitulat “Cadrul tabeli de scor sinoptică pentru departamentele de audit intern”. Aceasta descrie modul de folosire a tabeli pentru a măsura performanța departamentului propriu de audit intern față de obiectivele strategice ale organizației ca un întreg, identificând **șase teme-cheie** asupra cărora conducerea auditului intern trebuie să se aplece, atunci când dezvoltă cadrul tabeli sinoptice de scor pentru măsurarea performanței, și anume:

- a. să determine cum măsurarea performanței auditului intern reflectă misiunea funcției de audit intern;

- b. să examineze eficiența măsurării performanței departamentale de audit intern în reflectarea strategiei organizaționale;
- c. să verifice dacă măsurarea performanței include atât indicatori de încasare mai rapidă a creanțelor, cât și de achitare mai întârziată a datoriilor;
- d. să evalueze cum buna măsurare a performanțelor reflectă propunerea de creștere a valorii adăugate de către departamentul de audit intern;
- e. să se asigure că legăturile între diferitele măsurări ale performanței sunt înțelese și administrate în mod corespunzător;
- f. să determine dacă măsurarea performanței sprijină rolul strategic al funcției de audit intern în cadrul organizației.

Publicația mai prezintă un proces în patru pași pentru dezvoltarea unui cadru al tabelii sinoptice de scor pentru funcția de audit intern privind evaluarea strategiei, desenarea, vizualizarea, strategiei, identificarea măsurării performanței, rafinarea tabelii sinoptice, astfel:

- pentru a îndeplini evaluarea strategiei, șefii auditului intern vor dori să facă o analiză SWOT respectiv evaluarea punctelor tari, punctelor slabe, oportunităților și amenințărilor a departamentului;
- concentrarea pe temele strategice-cheie în dezvoltarea hărții strategiei;
- identificarea măsurării performanței în legătură cu obiectivele strategice stabilite și vizualizate în primii doi pași;
- procesul continuu de evaluare a utilității și eficienței tabelii sinoptice de scor.

Unele departamente de audit intern au dezvoltat și alte abordări de etalonare pentru a arăta managementului că ele furnizează valoare.

Alte departamente de audit intern au dezvoltat etaloane pentru ca auditorii interni să poată evalua performanța lor prin comparație cu funcțiile de audit intern din alte organizații similare.

Auditul intern trebuie să aibă metode de măsurare a performanțelor realizate pentru a putea demonstra că își face bine datoria, respectiv adaugă valoare organizației.

BIBLIOGRAFIE

1. Robert de Koning, Public Internal Financial Control, Belgia, 2007;
2. Zecheru Vasile, Marin Năstase, Managementul obiect de audit intern, Editura Economică, 2007;
3. Dascălu, D., Feleagă, N., Auditul intern în instituții publice, Editura Economică, 2006;
4. OMFP nr.3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor conform cu directivele europene, publicat în M.Of.nr.766/2009.