

COMPLEMENTARITATEA FUNCȚIONALĂ ȘI PROCEDURALĂ DINTRE „AUDITUL INTERN” ȘI „AUDITUL PUBLIC INTERN”

Prof.univ.dr. **Emilia VASILE**

Drd. **Ion CROITORU**

Drd. **Nicoleta Adriana GHERGHELAȘ**

Abstract

Auditul intern indiferent de sectorul în care se realizează efectuează examinări și evaluări asupra tuturor componentelor și activităților din cadrul unei organizații sau entități publice, evaluează modul în care aceasta constituie și utilizează fondurile, respectând principiile eficienței și eficacității și oferă managementului informații și opinii independente în legătură cu atingerea rezultatelor și gestionarea resurselor utilizate.

În acest context, găsirea unor explicații privind delimitarea conceptelor, procedurilor, principiilor și caracteristicilor între auditul intern exercitat în organizațiile private și auditul public intern organizat și realizat în entitățile din sectorul public din țara noastră, în raport cu activitățile desfășurate și standardele internaționale de audit intern sunt greu de realizat, având în vedere complementaritatea funcțională și procedurală a acestor funcții.

Abordarea comparativă a „auditului intern” și „auditului public intern”, utilizând ca elemente de referință standardele internaționale de audit, pune în evidență faptul că, funcția de audit intern este recunoscută unitar, în oricare tip de organizație, fără a realiza o distincție între sistemul public și sistemul privat. Astfel, este necesară determinarea constrângerilor cadrului instituțional de funcționare a auditului intern și identificarea tendințelor viitoare de reorientare a funcției, astfel încât să asigure îmbunătățirea calității serviciilor furnizate managementului.

Cuvinte cheie: audit intern, audit public intern, control intern, managementul riscurilor, guvernanză, asigurare, consiliere, evaluare, obiective

Clasificare Jel: M00; M41; M42

Considerații generale

Funcția de audit intern a cunoscut, în țara noastră, într-o perioadă relativ scurtă, o serie de transformări până la stabilizarea și implementarea definitivă a acesteia. Astfel, în prezent, putem afirma că, există creat cadrul instituțional necesar pentru desfășurarea acestei activități în toate entitățile publice și organizațiile din sectorul privat.

Privit ca funcție în cadrul organizației, *auditul intern nu este o activitate managerială, ci o activitate care se desfășoară pe lângă manager cu scopul de a-l ajuta și asista în actul conducere.* În acest sens, reprezintă un canal echilibrat și eficient de informații suplimentar, independent și obiectiv, prin care se obține o asigurare cu privire la existența și funcționalitatea sistemului de control intern.

Privit din punct de vedere al scopului și misiunii sale, auditul intern reprezintă o activitate autonomă specifică, care impune profesionalism și corectitudine și un instrument de optimizare a acțiunilor necesare realizării activităților desfășurate în organizație, servind conducerii organizației, diverselor persoane interesate, precum și statului. Recomandările oferite managementului aduc un aport temeinic la îndeplinirea obiectivelor, în gestionarea riscurilor și utilizarea eficientă a resurselor financiare aflate la dispoziția entităților publice.

Totuși, în organizațiile din țara noastră cultura managerială, în ceea ce privește locul și rolul auditului intern, precum și impactul acestei activități în performanța actului de conducere, este deficitară. Astfel, confuziile managerilor cu privire la locul auditului intern, în comparație cu celelalte funcții din cadrul entității conduce la concluzia că această activitate nu este încă înțeleasă ca o componentă a sistemului de control, cu rol de a evalua acest sistem și de a oferi managementului o asigurare asupra funcționalității lui.

Abordarea conceptuală „audit intern” și „audit public intern”

Funcția de audit intern reprezintă un instrument util și eficient al evaluării proceselor privind gestiunea riscurilor, a controlului și a guvernantei corporative și unul din elementele care garantează *„buna gestiune a constituirii și utilizării fondurilor”*. *Rolul auditului intern este de a informa managementul referitor la disfuncțiile din cadrul organizației, de a realiza investigații și colecta dovezi pentru susținerea constatărilor, precum și de a da asigurări că, toate măsurile bune de control intern au fost luate astfel încât organizația să-și îndeplinească obiectivele stabilite.*

a. În dicționarele din țara noastră semnificație atribuită termenului de audit intern este diferită. Astfel, în unele dicționare termenul este definit ca o *„funcție de control și de revizie contabilă a unei firme”*, în timp ce, în altele este definit ca un *„proces prin care persoane competente, independente colectează și evaluează probe pentru a-și forma o opinie asupra gradului de corespondență între cele observate și anumite criterii prestabilite”*. În practică, opiniile cu privire la auditul intern sunt împărțite, unii specialiști susțin că, auditul este o *„funcție de control”*, în timp ce alții sunt de acord că auditul reprezintă o *„funcție de evaluare”*.

b. Termenul de audit intern, în sectorul public din țara noastră folosit și reglementat este *„audit public intern”* și a fost definit prin Legea nr.672/2002 privind auditul public intern, astfel: *„activitatea funcțional independentă și obiectivă care dă asigurări și consiliere conducerii pentru buna administrare a veniturilor și cheltuielilor publice, perfecționând activitățile entității publice; ajută*

entitatea publică să își îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică și metodică, care evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea sistemului de conducere bazat pe gestiunea riscului, a controlului și proceselor de administrare”.

c. Pentru sectorul privat din România, reglementarea auditului intern este în atribuția Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR), care prin Normelor de audit intern adoptate în 2007, a definit acest tip de audit ca “*activitatea independentă și obiectivă care da unei entități o asigurare în ceea ce privește gradul de control asupra operațiunilor, o îndruma pentru a-i îmbunătăți operațiunile și contribuie la adăugarea unui plus de valoare. Auditul intern ajută aceasta organizație să își atingă obiectivele, evaluând, printr-o abordare sistematică și metodică, procesele sale de management al riscurilor, de control, și de guvernare a organizației și făcând propuneri pentru a le consolida eficacitatea*”.

Din analiza celor două definiții se desprind următoarele caracteristici:

- pentru definirea auditului intern în sectorul privat CAFR a adoptat în totalitate definiția standard, internațională, a auditului intern, acceptată de majoritatea specialiștilor în domeniu, dată în anul 1999, de către Institutul Auditorilor Interni (IIA). Această definiția larg cunoscută și descrisă în literatura de specialitate, este criticată de unii, considerată prea restrictivă de alții, ori insuficient de explicată, consideră alte grupuri de profesioniști statuați pe o cercetare și o poziționare cât mai exactă a auditului intern.

- definiția auditului public intern dată prin Legea 672/2002 privind auditul public intern, include majoritatea trăsăturilor specifice auditului intern din sectorul privat.

Considerăm că auditul intern are rolul de a **examina profesional o informație în vederea exprimării unei opinii responsabile și independente prin raportarea la un criteriu**. În acest sens, scopul auditului este de a evalua neconformitățile pe baza unor criterii predefinite și de a concepe acțiuni corective necesare pentru eliminarea acestor neconformități.

Referitor la semănările conceptuale, rezultate din cele două definiții, între auditul intern și auditul public intern, precizăm că acestea pot fi privite atât din punct de vedere organizațional, cât și procedural, astfel:

- *auditul intern este o funcție centrată pe ideea de independență față de celelalte funcții ale entității sau organizației și față de activitățile pe care le auditează;*

- *auditul intern îndeplinește un rol de asigurare a managementului, pentru o mai bună administrare a activităților entității;*

- *auditul intern evaluează procesele privind managementul riscurilor, de control și de guvernare din cadrul unei entități sau organizații și ajută la îmbunătățirea acestora;*

- *procesul de audit, numit și misiune de audit, se derulează în ambele cazuri pe baza unor norme metodologice, care au avut la baza standardele internaționale de audit;*

- *colectarea și analiza informațiilor în realizarea misiunilor de audit se face pe baza unor procedee și tehnici unanim recunoscute în domeniu, care furnizează auditorului probe de audit, pe baza cărora își fundamentează opinia;*

- *auditul intern nu urmărește judecarea salariaților, ci contribuția la îmbunătățirea performanței prin semnalarea riscurilor.*

Un element care se diferențiază în cadrul definiției dată auditului public intern, este acela că auditorii interni din sectorul public asigură și activitatea de consiliere a managementului în realizarea și îmbunătățirea activităților. Această activitate de consiliere nu se regăsește și în definiția dată pentru auditul intern în sectorul privat, în condițiile în care auditorii interni care activează în acest sector realizează și activități de consiliere a managementului.

Totodată, considerăm că, în cadrul acestor definiții se folosește incorect noțiunea de „*activitate*” în loc de „*funcție*”. Activitatea este mai elementară decât o funcție.

În concluzie, semnificația auditului public intern este aceeași ca și cea a auditului intern. Considerația o întemeiem pe faptul că, auditul intern exercitat în entitățile de tip privat examinează activitățile din cadrul acestora, în scopul îmbunătățirii performanței proceselor privind gestiunea riscurilor, controlului și buneii administrări. Auditul intern este realizat de către o persoană autorizată, care dă o asigurare cu privire la gradul de control asupra operațiunilor și îndrumă organizația pentru a-i îmbunătăți activitățile. Acest obiectiv este urmărit și de auditul intern desfășurat în sectorul public, astfel:

Audit. Din definiția dată auditului public intern, se constată că această activitate reprezintă *examinarea profesională a unei informații în vederea exprimării unei opinii responsabile și independente prin raportarea la un criteriu predefinit.*

Public. Dacă auditul se exercită în cadrul unei instituții publice, inclusiv la nivelul entităților aflate în coordonare, subordonare sau sub autoritate, precum și asupra entităților economice cu capital majoritar de stat sau a celor care utilizează fonduri publice sau comunitare, se consideră că este vorba de audit public.

Intern. Dacă auditul exercitat în cadrul unei instituții publice este realizat de o persoană angajată sau un compartiment subordonat conducătorului entității publice, deci din interiorul sistemului, atunci, auditul public este și intern și trebuie să respecte metodologia implementată în acest sens.

În acest context, considerăm că, auditul intern reprezintă o activitate care furnizează managementului, prin evaluările și analizele efectuate, o asigurare sau consiliere cu privire la calitatea sistemului de control intern, îl sprijină în stabilirea instrumentelor de control și evaluează eficacitatea și eficiența activităților desfășurate, contribuind astfel la îmbunătățirea lor continuă.

Complementaritatea auditului intern cu auditul public intern

Pentru o mai bună clarificare a rolului și conținutului celor două concepte „audit intern” și „audit public intern”, vom aborda, aspectele referitoare la poziționarea acestor funcții, obiectivele și domeniul lor de aplicare, precum și principalele servicii pe care le furnizează managementului. În acest context facem următoarele considerații:

- *cadru de reglementare, în domeniul auditului public intern, statuează, printr-o definiție elevată, menirea acestui tip de audit și ”trece” asupra lui și obiective ale controlului financiar sau chiar managerial. Același gen de obiective se regăsesc și la auditul intern.*

- persoana care realizează auditul public intern este angajatul entității respective și are calitatea de „auditor intern în sectorul public” conform **Standardului ocupațional**¹, elaborat în acest domeniu. Aceeași calitate o îndeplinește și auditorul intern din sectorul privat, cu precizarea că, auditul intern în acest sector se poate realiza și pe bază de contract de prestări de servicii.

a. Poziționarea celor două funcții. Analiza comparativă a cadrului legislativ, metodologic și procedural, în limita cărora activează cele două funcții, a pus în evidență următoarele:

Statutul funcțiilor. Auditul intern exercitat atât în sectorul public cât și în cel privat, este realizat prin intermediul unor structuri de audit intern create distinct în cadrul entităților sau organizațiilor. Persoanele care exercită funcțiile de auditori interni sunt angajați ai respectivelor entități sau organizații. Precizăm că, în sectorul privat auditul intern se poate realiza și de către persoane fizice sau juridice pe bază de contract de prestări de servicii.

Poziționarea funcțiilor. Auditul intern este organizat, în ambele sectoare de activitate în subordinea directă a celui mai înalt nivel decizional, respectiv la nivelul conducerii de vârf. Acesta este considerat ca parte a sistemului de control intern, dar prin natura activităților nu face control intern, ci evaluează funcționalitatea sistemului de control intern, fapt pentru care este și organizat distinct de controlul intern.

Natura activităților. Auditul public intern realizează misiuni de asigurare care reprezintă examinări obiective ale elementelor probante, efectuate în scopul de a furniza entităților publice o evaluare independentă a proceselor de management al

¹ Standardul ocupațional pentru profesia de „auditor intern în sistemul public”, aprobat de CNFPA, stabilește cunoștințele și abilitățile necesare unei persoane pentru a putea accede la funcția de auditor.

riscurilor, de control sau de guvernare și misiuni de consiliere menite să adauge valoare și să ajute managementul entității publice să-și îmbunătățească procesele, însă fără ca auditorul intern să își asume responsabilități manageriale. Același tip de misiuni de audit sunt realizate și de către audit intern care funcționează în privat.

Desfășurarea activităților. Misiunile de audit realizate atât de către auditul intern, cât și cele realizate de auditul public intern au un caracter periodic, planificat și sunt aprobate anticipat. Auditul acoperă un domeniu vast, incluzând pe lângă toate funcțiile și activitățile desfășurate în cadrul unei entități și toate dimensiunile lor.

Asigurarea independenței. Auditorul intern care își exercită activitatea în entitatea publică sau cea privată are o independență relativă, deoarece pe de o parte acesta este independent în exercitarea funcției sale, iar pe de altă parte dependent prin faptul că aparține entității. Independența auditorului crește în sectorul privat, atunci când activitatea este realizată pe bază de contract de prestării de servicii.

Rezultatele activităților. Auditorii interni, indiferent de entitatea în care își desfășoară activitatea, pe baza verificărilor pe care le efectuează stabilesc constatări și concluzii, bazate pe dovezi elocvente și suficiente, iar în funcție de cauzele care au generat disfuncțiile constatate formulează recomandări. Toate aceste informații sunt centralizate într-un raport de audit, aprobat de conducătorul entității. Recomandările formulate atât de auditorii din entitățile publice, cât și din cele din sectorul privat, nu au caracter obligatoriu pentru conducerea entității, însă aceștia răspund pentru eventualele deficiențe produse, ca urmare a neimplementării recomandărilor formulate de auditori.

Metodologia utilizată. Metodologia utilizată de auditorii interni este stabilită distinct în sistemul public față de cel privat, însă conținutul procedural este asemănător. În ambele cazuri misiunile de audit privesc evaluarea riscurilor, a controlului intern și a proceselor de conducere și urmăresc adăugarea de valoare activităților și proceselor desfășurate în entitate.

Obiectivul auditului. Auditul intern organizat și desfășurat atât în sectorul public, cât și în cel privat, are ca obiectiv principal de a evalua sistemele de management al riscurilor, de control și guvernare ale organizației sau entității publice, îndeosebi în ceea ce privește constituirea și utilizarea fondurilor, precum și administrarea patrimoniului, cu scopul de a oferi o asigurare rezonabilă că aceste sisteme funcționează după cum s-a prevăzut, că vor permite organizației sau entității publice să-și atingă țintele și scopurile propuse și, totodată, de a propune recomandări de îmbunătățire a acestora.

Raportarea auditului. Auditorii interni care își exercită activitatea în entitățile publice raportează rezultatele activității misiunii de audit intern către nivelul cel mai înalt de conducere din entitate, iar beneficiarii rapoartelor de audit sunt structurile auditate, precum și alte persoane interesate, cu aprobarea conducerii. În cazul organizațiilor din sectorul privat, auditorii interni raportează asupra

rezultatelor misiunilor de audit intern, către Adunarea generală a acționarilor/asociațiilor sau Consiliului de administrație, iar beneficiarii rapoartelor de audit sunt acționarii, administratorii și managerii de la toate nivelurile.

Din analiza informațiilor, prezentate mai sus, se constată că, auditul public intern are pentru majoritatea criteriilor de comparație, puncte comune cu auditul intern exercitat în sectorul public. Aceste puncte comune se identifică pentru toate laturile specifice activităților: organizare, funcționare, obiective, metodologie, metodă și raportare.

Diferențele existente între cele două funcții, nu țin de natura organizațională sau funcțională, ci de anumite particularități create într-un sector sau altul cu privire la aplicarea metodologiei sau a cadrului procedural, respectiv:

- auditul intern în sectorul privat pate fi exercitat și pe bază de contract de prestări de servicii, în condițiile în care în sectorul public auditorul intern nu poate fi decât angajatul entității;

- pentru a participa la concurs pentru ocuparea funcției de auditor intern în sectorul public, persoana în cauză este supusă prealabil unei evaluării profesionale și obținerea unui aviz;

- auditorul intern din sectorul privat exprimă o opinie asupra situațiilor financiare anuale, în timp ce auditorul din sectorul public realizează misiuni de audit intern care cuprind și activitățile cu implicații financiare, în funcție de analiza de risc și planul de audit intern;

- cu toate că planificarea și realizarea misiunilor de audit implică aceleași faze și proceduri, cadrul normativ este stabilit distinct.

Instituționalizarea activității de audit intern în mod separat, pentru entitățile publice¹ și pentru entitățile din sectorul privat², a creat la un moment dat și unele confuzii cu privire la responsabilitatea organizării și exercitării activității de audit intern. Astfel, prin Hotărârea nr.108/2008, CAFR, instituția care asigură reglementarea auditului intern în sectorul privat, a extins aplicabilitatea normelor de audit intern specifice sectorului privat și la societățile comerciale care au optat pentru auditarea situațiilor financiare, precum și la entitățile publice care utilizează fonduri publice sau au în administrare patrimoniu public. Prin această reglementare în domeniul auditului intern, la nivelul managementului unor entități s-au creat unele confuzii, referitoare la:

- pe de o parte, acestea erau entități publice și aveau obligația să-și organizeze activitatea de audit intern în conformitate cu Legea nr.672/2002 privind auditul public intern;

- pe de altă parte, situațiile financiare anuale ale acestor entități publice, erau supuse auditului financiar și în consecință trebuia să-și organizeze activitatea de

¹ Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, publicată în M.Of. nr. 953 din 24.12.2002

² Hotărârea nr. 88 din 19.04.2007 a Camerei Auditorilor Financieri din România pentru aprobarea Normelor de audit intern, Publicată în M. Of. nr. 416 din 21.04.2007

audit intern în conformitate cu Hotărârea nr. 88/2007 pentru aprobarea Normelor de audit intern.

Totuși, precizăm că, schimbările impuse de actele normative adoptate în domeniul auditului intern, au generat o nouă abordare a acestei activități, atât din punct de vedere conceptual și metodologic cât și din punct de vedere organizatoric, cu efecte la toate nivelurile, pornind de la salariat și ajungând la entitatea publică sau organizația în ansamblul ei.

b. Obiectivele și domeniul auditului intern. Având în vedere că tendințele și scopurile principale urmărite de entitățile publice și organizațiile din sectorul privat sunt același, respectiv de modernizare și de eficientizare a activităților, pentru definirea obiectivelor principale ale auditului intern este necesar a se avea în vedere faptul că, această funcție este o componentă a sistemului de control, care evaluează și îmbunătățește eficiența și eficacitatea sistemului bazat pe gestiunea riscului, a controlului și a proceselor de conducere. Analizate din acest context, obiectivele principale ale auditului intern se pot încadra astfel:

Evaluarea managementului riscurilor. Auditul intern ajută entitatea publică sau organizația care activează în sistemul privat, oferind asigurarea că, sistemul de management al riscurilor este adecvat și suficient pentru a proteja fondurile, patrimoniul și buna gestionare a acestora, contribuind astfel la identificarea și evaluarea riscurilor semnificative și fundamentând recomandări pentru îmbunătățirea acestui sistem.

Gestionarea riscurilor este o responsabilitate majoră a managementului care trebuie să se asigure, pentru a-și atinge obiectivele, de punerea în practică și buna funcționare a proceselor de management al riscurilor. Obligația auditului intern este de a urmări funcționarea adecvată, suficientă și eficace a acestor procese.

Totodată, trebuie realizată diferența între rolul activ al auditorului în implementarea și gestionarea unui dispozitiv de control al riscurilor și rolul de "responsabil al riscurilor". Auditorii interni pot permite aplicarea proceselor de management al riscurilor și să se asigure că managementul și salariații stăpânesc acest proces, dar nu pot să își asume responsabilitatea pentru implementarea de dispozitive de control în vederea limitării riscurilor sau menținerii lor în anumite limite.

Pentru a furniza o opinie în ceea ce privește adaptarea și eficiența dispozitivului de control implementat pentru diminuarea efectelor riscului, auditorii interni, de asemenea, se asigură că procesul de management al riscurilor respectă următoarele cerințe principale:

- riscurile care decurg din strategiile și activitățile organizației sunt identificate și ierarhizate ;
- există stabilit un nivel al riscurilor acceptabil pentru organizație, ținând cont de cerințele stabilite referitoare la implementarea activităților planificate;

- sunt definite și aplicate măsuri de gestionare și limitare a riscurilor, ținând cont de pragurile considerate acceptabile de către management ;
- se realizează o monitorizare a activităților și o evaluare periodică a riscurilor și a funcționalității controalelor;
- procesul de guvernare al organizației furnizează, periodic, rapoarte privind rezultatele proceselor de control al riscurilor.

Față de cele prezentate, considerăm că auditul intern trebuie să ofere asigurarea că **sistemul de management al riscurilor este adecvat și suficient pentru a proteja bunurile, reputația și activitățile organizației, de a ajuta la identificarea și evaluarea riscurilor semnificative și de a propune recomandări pentru îmbunătățirea acestui sistem.**

Evaluarea sistemelor de control intern. Auditul intern acordă sprijin managementului pentru menținerea unui sistem control intern eficace și eficient, evaluând fiabilitatea informațiilor financiare și operaționale, eficacitatea și eficiența operațiunilor, proceselor de gestionare a fondurilor și patrimoniului public, respectarea legilor, regulamentelor și contractelor. În acest sens, evidențiază punctele slabe semnificative ale dispozitivelor de control și propune recomandări pentru îmbunătățirea controlului intern.

Astfel, principala responsabilitate a managementului o reprezintă implementarea proceselor privind managementul riscurilor și controlului și menținerea acestora la niveluri acceptabile de funcționare. Rolul auditului intern este de a urmări implementarea, gestionarea și evaluarea acestor procese și de a oferi managementului diverse niveluri de asigurare în ceea ce privește eficacitatea și funcționarea instrumentelor de control puse în practică.

Totodată, auditorii interni trebuie să stabilească în ce măsură managementul a definit criterii adecvate pentru evaluarea controlului intern. Dacă aceste criterii sunt adecvate, auditorii interni le utilizează în evaluare, în caz contrar stabilesc cu conducerea entității noi criterii, corespunzătoare pentru evaluarea controlului intern.

În baza celor prezentate, considerăm că auditul intern trebuie să ofere managementului sprijin pentru menținerea unui control intern eficace și eficient, evaluând fiabilitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale, eficacitatea și eficiența operațiunilor, proceselor, protecția patrimoniului, respectarea legilor, a regulamentelor și a contractelor, evidențiind eventualele puncte slabe semnificative ale proceselor de control și propunând recomandări pentru îmbunătățirea controlului intern.

Evaluarea procesului de guvernare a entității publice. Pornind de la accepțiunea că, fiecare entitate are o „identitate proprie”, considerăm că practicile adoptate de aceasta în ceea ce privește guvernarea reprezintă rezultatul unei culturi proprii, în continuă evoluție, care influențează rolurile, condiționează comportamentele, determină obiectivele și strategiile, măsoară performanțele și definește responsabilitățile. În acest sens, auditul intern are rolul de a contribui

activ la susținerea culturii etice în cadrul organizației, și de a determina managerii, precum și ceilalți angajați din cadrul entității, să respecte aceste responsabilități în funcție de poziția ocupată în cadrul entității.

În baza celor prezentate, considerăm că auditul intern trebuie să evalueze procesul de guvernare al organizației publice, cu scopul de a fundamenta recomandări menite să-l îmbunătățească, susținând activ păstrarea valorilor fundamentale ale organizației, promovând conduita etică și determinând conducătorii și ceilalți angajați să-și respecte obligațiile ce le revin.

c. Serviciile oferite de auditul intern. În accepțiunea standardelor internaționale de audit intern, unul din obiectivele principale ale auditului intern, practicat atât în sectorul public, cât și în sectorul privat îl reprezintă îmbunătățirea managementului acestora și poate fi atins, în principal, prin:

Activități de asigurare, care reprezintă examinări obiective ale elementelor probante, efectuate în scopul de a furniza entităților publice o evaluare independentă a proceselor de management al riscurilor, de control sau de guvernare. Prin asigurarea dată auditul intern furnizează o opinie cu privire la procesele referitoare la managementul riscului, controlului și cele privind buna administrare.

Activități de consiliere menite să adauge valoare și să îmbunătățească procesele guvernării, însă fără ca auditorul intern să își asume responsabilități manageriale. Activitățile de consiliere pot fi considerate o extindere a activităților de asigurare, că aceste categorii de servicii pot să interacționeze reciproc sau să fie complementare.

Concluzii

Definițiile date auditului intern și auditului public intern, exprimă faptul că, evaluarea și îmbunătățirea managementului riscului este un prim aspect ce trebuie avut în vedere de ambele tipuri de audit. Rolul lor în evaluarea riscurilor este de a stabili domeniile auditabile și de a identifica riscurile asociate activităților. În funcție de acestea sunt stabilite criteriile de analiză a riscurilor și pe baza lor se evaluează modul în care managementul gestionează și menține în anumite limite nivelul acestor riscuri. Astfel, se observă că, sarcina auditorilor interni este aceeași, indiferent de faptul că aceștia își desfășoară activitatea în sectorul public sau în cel privat.

Abordarea controlului intern este similară, atât în sectorul public, cât și în cel privat. Această similitudine este generată de caracteristicile, în general, comune ale sistemelor de control practicate în cele două sectoare, care, pe lângă identificarea riscurilor presupun și elaborarea de proceduri de audit intern. Aceste proceduri au caracteristici comune și sunt menite să ofere siguranța că sistemele de control intern implementate mențin în limite acceptabile riscurile.

Din analiza celor două funcții se constată că acestea sunt asemănătoare, atât din punct de vedere organizatoric și funcțional, cât și metodologic și procedural. Prin urmare, putem afirma că, o misiune de audit intern realizată după una sau alta din metodologii, folosește aceleași tehnici și instrumente de audit și conduce la aceleași rezultate.

De asemenea, precizăm că, *funcția de audit intern este recunoscută și reglementată pe plan internațional, inclusiv de standardele internaționale de audit, într-o manieră unitară, pentru oricare tip de organizație, fără a realiza o distincție între zona publică și cea privată. Pe de altă parte, pregătirea profesională a auditorului se realizează în cadrul unor organisme specifice, care îi asigură competența necesară pentru desfășurarea activității în orice tip de entitate*”.

Sintetizând cele expuse anterior, cu privire la complementaritatea dintre auditul public intern și auditul intern și având în vedere importanța acestor funcții pentru urmărirea bunei gestiuni a entităților, concluzionăm următoarele:

a. Caracterul recent al funcției de audit intern explică, în mare măsură, contradicția care se manifestă, cu privire la faptul că, această funcție este cunoscută, de regulă, bine de către cei care o exercită și relativ slab cunoscută în mediul său.

b. Unificarea cadrului legal metodologic și procedural elaborat pentru auditul public intern cu cel elaborat pentru auditul intern, ceea ce va avea efecte pozitive asupra activității de audit intern, respectiv:

- *acordul cu standardele internaționale de audit intern și practica europeană;*
- *elaborarea unui cadru comun de formare și pregătire profesională continuă a auditorilor interni care va asigura noi competențe profesionale pentru aceștia;*
- *generalizarea experienței pozitive în domeniul auditului intern și pe această bază, crearea posibilității pentru auditorii interni de a găsi cele mai bune soluții în orice circumstanțe s-ar găsi în practică;*

În acest context, considerăm ca fiind necesar și adoptarea *Standardelor naționale de audit intern*, care să fie aplicabile atât în sectorul public, cât și în cel privat. Promovarea acestora, ca bună practică, va crește calitatea proceselor, deoarece auditorul nu va mai fi încorsetat de respectarea unui cadru procedural prestabilit și obligatoriu, ci va avea libertatea de a-și alege individual procedura de lucru pe care o aplică în realizarea misiunilor de audit intern, însă va trebui să respecte cerințele definite prin standarde .

BIBLIOGRAFIE

1. Chitu G. A., Ioanas, Corina. *Auditul în instituțiile publice*, București, CECCAR, 2005;
2. Dascălu D., Nicolae F. *Auditul intern în instituțiile publice*, Ed. Economică, București, 2006;
3. Loebblecke A., *Audit. O abordare integrată*, Editura ARC, Ediția a 8-a, 2003;
4. K.H. Spencer Pickett, *Auditing the Risk Management Process* – New Jersey, USA, 2005;
5. Morariu A., Suciuc G., Stoian F. *Audit intern și guvernare corporativă*, Editura Universitară, București, 2008;
6. Munteanu Victor, Marilena Zucă, Ștefan Zucă, *Auditul intern la întreprinderi și instituții publice*, Editura Wolters Kluwer, 2010;
7. Renard J. - *Théorie et pratique de l'audit interne*, Editions d'Organisation, Paris, 2004;
8. Nicolescu O., Zecheru V., *Auditul managementului în instituția publică*, Editura Tribuna Economică, București 2005;
9. Robert de Koning, *Public Internal FINANCIAL Control*, Belgia, 2007;
10. Zecheru Vasile, Marian Năstase, *Managementul „obiect” de audit intern*, Editura economică, 2005.