

## Problems of Training Internal Audit Service Specialists

Nelli AMARFII-RAILEAN,  
Universitatea de Stat „Alec Russo” din Bălți

**Rezumat:** În condițiile actuale de activitate, entitățile economice autohtone optează pentru crearea serviciilor audit intern ca consecință al optimizării și restructurării managementului modern. Rolul și necesitatea auditorilor interni în economia națională crește continuu motiv pentru care aceștia simt nevoia de a se organiza și de a-și standardiza activitățile practice. În același timp, angajatorii se confruntă cu dificultăți în recrutarea și lipsa specialiștilor calificați pentru misiunile de audit intern. Articolul dat examinează problemele pregătirii și instruirii auditorilor interni, precum și creșterea și dezvoltarea lor profesională în viitor. Autorul vine cu unele propuneri privind stimularea formării specialiștilor pentru acest serviciu.

**Cuvinte-cheie:** auditor intern, misiune de audit intern, Standarde Internaționale de Audit Intern.

**Abstract:** Internal audit service is relatively new for the Moldovan entities. The creation of this service is required by modernizing financial management, both in the private and the public sectors. Economic entities started to organize their own internal audit departments, especially to reduce control costs, but the main problem faced by the local entities is the lack of qualified specialists for internal audit. This article reveals the difficulties in preparing, training and providing economic entities with qualified specialists in internal audit. The author comes up with several proposals on improving the training of internal auditors and how to recruit qualified specialists for this service.

**Key-words:** internal audit, certified internal auditor, International Audit Standards.

Serviciul audit intern este de dată relativ recentă în organigrama entităților economice autohtone și se încadrează în efortul general de modernizare a managementului financiar atât în sectorul privat, cât și în cel public.

Istoria dezvoltării auditului cunoaște mai multe etape, diferențiate în funcție de categoria socială care ordona auditul, numiți ordonatori de audit, în funcție de auditori și de obiectivele auditului. Astfel, până la începutul secolului al XVIII-lea, auditul era ordonat de regi, împărați, biserică și stat cu un singur obiectiv: cel de pedepsire a hoților pentru fraudă și prevenirea unor astfel de fapte cu scopul de a proteja patrimoniul propriu al acelei entități. Auditorii erau numiți din rîndul preoților și primeau calitățile morale ale acestora. Secolul al XIX-lea conturează relația între auditați și auditori aleși din rîndul profesioniștilor contabili sau juriști. Obiectivul lor fiind atestarea realității situațiilor financiare, cu scopul de a evita erorile și fraudă. În secolul XX, auditul este realizat de profesioniști specializați în audit alături de contabili.

Actualmente, obiectivele auditului sînt orientate spre atestarea controlului intern, respectarea cadrului conceptual contabil și a normelor de audit.

Entitățile economice au început să-și organizeze propriile compartimente de audit intern, în special, pentru reducerea cheltuielilor, prin preluarea efectuării lucrărilor pregătitoare din interiorul entității, iar pentru realizarea activității de certificare au apelat în continuare la auditul extern. Aceste schimbări sînt benefice pentru profesia de audit, deoarece auditorii externi nu își mai încep activitatea de la zero și pornesc de la rapoartele auditorilor interni, la care se adaugă noi constatări rezultate prin aplicarea procedurilor specifice și apoi efectuează certificarea situațiilor financiare ale entității auditate.

Rolul și necesitatea auditorilor interni în economia națională crește continuu, motiv pentru care aceștia simt nevoia de a se organiza și de a-și standardiza activitățile practice.

Profesionalismul auditorului intern consta în arta și maniera de a emite o judecată de valoare asupra instrumentelor și tehnicilor folosite, cum ar fi: reguli, proceduri, instrucțiuni, sisteme informatice, tipuri de organizare ș.a., care reprezintă ansamblul activităților de control utilizate de managerul instituției sau responsabilul unui loc de muncă, recunoscut de specialiști drept control intern.

Rolul auditorului intern este acela de a-l consilia pe manager pentru abordările practice succesive deja elaborate prin analize și evaluări, de a da asigurări privind funcționalitatea sistemului de control intern.

Funcția de audit intern a devenit o funcție de asistență managerială prin care auditorii interni îi ajută pe managerii de la orice nivel să stăpînească bine celelalte funcții și toate activitățile. Avînd în vedere ca managerii există peste tot, și asistența s-a extins în toate domeniile și se referă la toate activitățile. Specialitatea auditorului intern este sistemul de control intern. Însa pentru a-si putea exercita specialitatea, acesta trebuie sa aibă o bună cunoaștere a mediului pe care-l auditează, să înțeleagă cadrul legislativ și normativ și să-și însușească cultura organizației.

Astfel, pentru auditorul intern este indispensabilă posedarea următoarelor competențe generale:

- cunoașterea rolului, funcției și obiectivelor proprii subdiviziunii;
- abilități de gestiunea a proiectelor de audit;
- cunoașterea Standardelor Internaționale de Audit Intern;
- abilități de estimare a riscurilor.

Dintre competențele specifice necesare exercitării acestei profesii menționăm:

- cunoașterea evidenței contabile și finanțelor;
- cunoașterea sistemelor informaționale;
- cunoștințe în domeniul gestiunii riscurilor de afaceri și riscurilor de control;
- cunoașterea legislației fiscale și economice etc.

În același timp auditorul intern trebuie să fie inițiat în elaborarea unor rapoarte eficiente, lucru în echipă („team work”), să posede abilități de prezentare, comunicare și liderism. Cunoașterea limbilor străine este indispensabilă de profesia exercitată.

Specialitatea auditorului intern este sistemul de control intern. Pentru a-si putea exercita specialitatea, acesta trebuie să cunoască mediului pe care-l auditează, să înțeleagă cadrul legislativ și normativ și să se conformeze culturii entității în care activează.

Într-un compartiment de audit intern nu există oameni pricepuți la toate. Aici vom găsi specialiști în domeniile managementului, financiar-contabil, sisteme informaționale și altele necesare într-o entitate.

Auditorul intern trebuie să fie independent de activitatea entității în care activează. Independența auditorului intern semnifică faptul că acesta trebuie să aibă o gîndire „neînconșetată”, fără idei preconcepute, ca de exemplu, „totul merge foarte bine sau totul merge foarte prost”.

Auditorul intern nu poate fi controlor, pentru că, atunci cînd va audita, va face un control financiar și nici inspector, pentru că în acest caz se va comporta ca un inspector fiscal. Auditorul intern nu poate fi manager sau o persoană care realizează procesul de achiziții în cadrul entității. Auditul intern este o activitate independentă, de asigurare a îndeplinirii obiectivelor și de consultanță, concepută cu scopul de a adăuga valoare și de a îmbunătăți activitățile unei entități. Funcția de audit intern, cu ocazia evaluării controlului intern, stabilește:

- dacă controlorul intern a depistat toate riscurile;
- dacă pentru toate riscurile identificate a găsit procedurile cele mai adecvate;
- dacă lipsesc controalele în anumite activități;
- dacă există controale redundante.

În acest condiții, transformă în recomandări toate aceste constatări și concluzii asupra controlului intern prin raportul de audit pe care îl va înainta managerului (2). Auditul intern oferă departamentelor din organizație, consiliului director, consiliului de administrație o opinie independentă și obiectivă asupra managementului riscului, controlului și guvernării, măsurînd și evaluînd eficacitatea acestora în atingerea obiectivelor stabilite ale organizației.

Auditul intern are trei principale preocupări (3):

- raportează managerului la cel mai înalt nivel, pentru că acesta este cel care poate lua decizii, respectiv directorului executivului sau consiliului de administrare;
- evaluează și supervizează sistemul de control intern;
- oferă consiliere pentru îmbunătățirea managementului pe baza analizei riscurilor asociate activităților auditabile.

Auditul intern intră în cultura organizației atunci cînd managerul apelează la auditori. În aceste fel, auditul intern devine o funcție responsabilă, caracterizată prin independență.

Prin urmare, dacă compania autohtonă decide să creeze un serviciu audit intern, problema primordială este găsirea specialiștilor calificați pentru funcția dată.

Sînt posibile mai multe variante: atragerea auditorilor interni deja formați din companiile unde asemenea serviciu există, de exemplu „Big Fourth”, sau alte companii internaționale, doar că atunci apare problema motivării acestor specialiști; recrutarea angajaților din secțiile contabilă și financiară care deja cunosc afacerea cu asumarea unor costuri pentru instruirea și perfecționarea acestora; și, în final, angajarea absolvenților cu studii superioare în domeniul contabilității și finanțelor. Ultima modalitate este mai puțin eficientă, deoarece costurile pentru pregătirea și instruirea specialiștilor tineri sînt considerabile.

În cadrul entităților economice unde serviciul audit intern face parte din cultura organizației, auditorul este acceptat și solicitat. O atitudine controversată față de auditul intern este simțită la entitățile unde persistă absența conformității cu reglementările existente, eficiența scăzută, abuzul de putere denaturări și delapidări de active.

Serviciului audit intern are funcție complexă în cadrul organizației și presupune o bună pregătire generală a persoanelor recrutate. Această funcție implică relații permanente cu managementul de linie și cu managementul general și, nu în ultimul rînd, o disponibilitate în pregătirea sistematică a auditorului pentru fiecare misiune de audit intern. În același timp, în activitatea auditorilor interni și în relația acestora cu managementul, trebuie să se observe o creștere a eficienței de comunicare, de la o perioadă la alta, și o implicare efectivă în problemele cu care se confruntă entitatea în vederea atingerii obiectivelor prestabilite. Auditul intern se înscrie în conceptele noi cum ar fi: managementul riscurilor, valoare adăugată, conducere corporatistă ș.a.

De regulă, companiile internaționale susțin instruirea angajaților. O astfel de susținere reprezintă un factor motivant pentru atragerea profesioniștilor. Există părerea că angajarea unui specialiști calificat într-o anumită funcție îl scutește pe angajator de cheltuieli privind instruirea lui sistematică. Aceasta însă nu se referă și la serviciul audit intern. Auditorul trebuie să înțeleagă procesul de producere, tehnologiile care se modifică permanent, experiența entităților similare în domeniul tehnologiilor și inovațiilor etc.

Calificarea de auditor intern poate fi obținută prin intermediul certificării internaționale CIA (*Certified Internal Auditor*). În procesul de instruire specialistul acumulează cunoștințele de bază, sistematizează conceptele misiunii de audit intern, studiază Standardele Internaționale de Audit Intern, realizează proiectelor de audit intern. Pentru a obține certificatul de calificare, se susțin patru examene de specialitate „teste on-line” în limba engleză.

Avînd în vedere importanța și necesitatea activității auditorilor interni, cel puțin în cadrul entităților publice, pentru asigurarea stabilității acestora considerăm necesară realizarea unei atestări la nivel național al auditorilor interni paralel cu certificarea auditorilor prin sistemele internaționale de certificare, care poate fi obținută numai de cei care se implică într-o pregătire corespunzătoare.

În acest fel, entitatea va fi interesată să investească în pregătirea profesională a auditorilor interni, în vederea valorificării experienței dobîndite de aceștia în activitatea practică, iar auditorii interni vor avea o siguranță a viitorului profesiei lor, ceea ce îi va determina să se implice în problemele entităților și să propună soluții viabile. Desigur, rămîne în continuare posibilitatea de a se transfera la alte entități pentru „mici” avantaje, dar aceasta va fi mult mai redusă, datorită investiției pe care au realizat-o în profesie pe specificul entității unde funcționează.

Pregătirea profesională a auditorilor presupune anumite costuri care însă vor fi justificate de activitatea eficientă a serviciului audit intern.

Pregătirea auditorilor interni poate fi realizată printr-o activitate gen masterat, specifică învățămîntului superior conform procesului de la Bologna.

Această activitate trebuie să înceapă prin stabilirea universităților care vor putea organiza asemenea masterate cu respectarea curriculumelor universitare, recunoscute de buna practică în domeniu și a modalităților de finalizare a acestora.

Curriculele universitare vor fi realizate de universități, în colaborare cu reprezentanții Ministerului de Finanțe, avînd structura pe trei semestre pentru a fi recunoscute internațional și avizate de Ministerul Educației, iar la susținerea tezelor de master, pentru obținerea diplomei de master, vor participa în comisiile de examen și specialiști din cadrul Ministerului de Finanțe.

Studiile de masterat vor permite participarea în cadrul concursurilor pentru ocuparea posturilor vacante de auditori interni a tinerilor absolvenți, care au obținut deja atestatul de auditor intern. De asemenea, posesorii diplomei se pot bucura de acesta și pentru cariera lor profesională.

#### **Bibliografie:**

1. Ghiță, M., Auditul intern, București, Editura Economica, 2004.
2. Ghiță, M., Briciu, S. Audit intern, Alba Iulia, Editura ULISE, 2005.
3. Ghiță, M., Sprânceană, M. Auditul intern în sistemul public, București, Editura Tribuna Economică, 2006.