



POSSIBILITĂȚI DE EVALUARE A PERFORMANȚELOR AUDITULUI DE REGULARITATE/CONFORMITATE CU AJUTORUL METODEI BALANCED SCORECARD (BSC)

POSSIBILITIES TO EVALUATE THE PERFORMANCE OF REGULARITY/COMPLIANCE AUDIT USING THE BALANCED SCORECARD METHOD (BSC)

Col.drd. Vasile TIMOFTE*

Auditul de regularitate/conformitate reprezintă un tip specific de audit intern, menit să examineze procesele, activitățile și acțiunile desfășurate în entitățile publice sau private, pe baza unui cadru de referință astfel conceput încât să permită, la nivelul acestor structuri, o asigurare cu privire la eficacitatea managementului riscurilor, controlului și proceselor de guvernare. Această activitate trebuie continuu perfecționată și modernizată pentru a fi conectată strâns la cerințele și nevoile în continuă dinamică a celor auditați, iar modelul Balanced Scorecard (BSC) oferă o astfel de posibilitate. În partea finală a articolului, am identificat, potrivit cerințelor acestui model, un set de chestionare pentru auditori și auditați, de indicatori de performanță, de elemente de inovație, de conexiune și de strategii, care, aplicate sau investigate în entitățile militare, vor permite evidențierea posibilităților de sporire a performanțelor auditului intern prin misiuni de regularitate/conformitate.

The regularity/compliance audit is a specific type of internal audit meant to examine the processes, activities and actions carried out in public or private entities, on the basis of a frame of reference designed in such a way as to allow at the level of these structures an assurance on the effectiveness of risk management, control and governance processes. This activity needs to be continuously refined and modernized in order to be closely connected to the requirements and needs in continuous dynamics of those audited, and the Balanced Scorecard model (BSC) offers such a possibility. In the final part we identified, according to the requirements of this model, a set of questionnaires for auditors and audited, performance indicators, elements of innovation, connection and strategies, which applied or investigated in military entities, will allow highlighting the possibilities to increase the performance of internal audit through regularity / compliance missions.

Cuvinte-cheie: auditul de regularitate/conformitate; pregătirea misiunii; intervenția la fața locului; raportarea rezultatelor misiunii; modelul Balanced Scorecard (BSC).

Keywords: regularity/compliance audit; mission preparation; on-site intervention; reporting the results of the mission; Balanced Scorecard Model (BSC).

Caracteristici definitorii ale auditului de regularitate/conformitate, ca tip specific de audit intern

Auditul de regularitate sau de conformitate corespunde primei etape de dezvoltare în evoluția funcției de audit intern¹. În esență, *auditul regularității/conformității* constă în verificarea modului în care sunt respectate anumite proceduri, reguli sau reglementări, definite de o autoritate competentă². Astfel, el va trebui să verifice regulile stabilite cu realitatea propriu-zisă. Însă, pentru ca demersul auditorului intern în auditul de

regularitate să aibă succes, este necesară stabilirea unui *sistem referențial* bine pus la punct, la care auditorul intern se va raporta în desfășurarea misiunii de audit. În acest mod, auditorul intern se va informa asupra sistemului de reguli, proceduri și metode care ar trebui să fie respectate, va constata care este realitatea propriu-zisă pe teren, urmând să semnaleze neconcordanțele, dezechilibrele, regulile care nu s-au respectat, interpretările eronate ale procedurilor, să facă o analiză a cauzelor, consecințelor și recomandări pentru ca aceste reguli să fie respectate.

Dacă avem în vedere obiectivul principal al auditului de regularitate sau de conformitate, unii autori³ afirmă că s-ar putea face o diferențiere între

* *Serviciul Audit Intern Teritorial nr. 6, Iași*
e-mail: timoftevasile14@yahoo.com

auditul de „regularitate” și cel de „conformitate”, argumentând că, în cazul auditului de regularitate, obiectivul principal este urmărirea regularității, în raport cu regulile și procedurile interne ale organizației, în timp ce în cazul auditului de „conformitate”, se urmărește conformitatea cu dispozițiile legale (cum ar fi, de exemplu, reglementările legislative în domeniul fiscal sau alte reglementări legale).

Dar în ambele cazuri, se urmărește compararea realității existente pe teren cu un sistem referențial bine stabilit. Dacă avem în vedere stabilirea unui sistem referențial, compus din reguli, proceduri interne, organigrame, sisteme de informare, dar și din dispoziții și reglementări legale generale, precum și specifice domeniului de activitate al organizației avute în vedere, urmărindu-se concomitent regularitatea și conformitatea cu acest sistem, putem admite conexiunea dintre cele două tipuri de audit („regularitate” și „conformitate”) și putem vorbi de un singur tip de audit, și anume *auditul de regularitate sau de conformitate*.

Auditul de regularitate/conformitate reprezintă examinarea proceselor, activităților și acțiunilor desfășurate în cadrul entității publice, pe baza unui cadru de referință (reglementări, reguli, proceduri, instrucțiuni etc.), astfel conceput încât să permită o asigurare cu privire la eficacitatea managementului riscurilor, controlului și proceselor de guvernare⁴.

Prin planificarea și realizarea misiunilor de audit public intern de regularitate/conformitate, se urmărește „examinarea acțiunilor asupra efectelor financiare pe seama fondurilor publice sau a patrimoniului public, sub aspectul respectării ansamblului principiilor, regulilor procedurale și metodologice care le sunt aplicate”⁵, respectiv auditorul intern verifică dacă regulile și procedurile sunt bine aplicate (regularitatea) și dacă reglementările în domeniu sunt respectate (conformitatea).

Acest tip de audit urmărește examinarea bunei aplicări a regulilor, regulamentelor și procedurilor, semnalarea dezechilibrelor, disfuncționalităților sau iregularităților, analiza cauzelor și consecințelor și formularea de recomandări pentru îmbunătățirea activităților auditate.

Planificarea misiunilor de audit public intern de regularitate/conformitate se realizează de către șeful compartimentului de audit public intern și

se aprobă de către conducerea entității. Misiunile de audit public intern de regularitate/conformitate sunt cuprinse în Planul multianual și în Planul anual de audit intern, în funcție de rezultatul evaluării riscurilor și a celorlalte elemente, precizate la punctul 2.4.1.3. din *Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1086/2013*⁶.

Potrivit punctului 2.4.1.3 din H.G. nr. 1086/2013, se prevede că selectarea misiunilor de audit public intern în vederea cuprinderii în planuri se face în funcție de următoarele elemente:

- evaluarea riscului asociat diferitelor structuri, procese, activități, programe/proiecte sau operațiuni;
- criteriile semnal și sugestiile conducătorului entității publice, deficiențele constatate anterior în rapoartele de audit;
- deficiențele constatate în procesele-verbale încheiate în urma inspecțiilor;
- deficiențele consemnate în rapoartele Curții de Conturi;
- aprecierile unor specialiști, experți etc. cu privire la structura și dinamica unor riscuri interne;
- evaluarea impactului unor modificări petrecute în mediul în care evoluează sistemul auditat;
- alte informații și indicii referitoare la disfuncționalități sau abateri;
- misiunile recomandate de UCAAPI/compartimentul de audit public intern de la nivelul ierarhic superior, fapt pentru care conducătorii entităților publice au sarcina să ia toate măsurile organizatorice pentru ca acestea să fie introduse în Planul anual de audit public intern al entității publice, să fie realizate în bune condiții și raportate la termenul fixat;
- numărul entităților publice aflate în subordinea/în coordonarea/sub autoritatea altei entități publice;
- periodicitatea în auditare, cel puțin o dată la 3 ani;
- periodicitatea în evaluare, cel puțin o dată la 5 ani;
- tipurile de audit;
- recomandările Curții de Conturi;
- resursele de audit disponibile.

Șeful compartimentului de audit public intern are responsabilitatea planificării și desfășurării misiunilor de audit public intern de regularitate/conformitate și asigurării resurselor necesare efectuării acestora. În același timp, urmărește



ca activitatea auditorilor interni să se deruleze în conformitate cu normele metodologice specifice compartimentului de audit public intern și cu principiile Codului privind conduita etică a auditorului intern.

Metodologia de derulare a misiunilor de audit public intern de regularitate/conformitate presupune parcurgerea următoarelor etape: pregătirea misiunii; intervenția la fața locului; raportarea rezultatelor misiunii; urmărirea recomandărilor.

Pregătirea misiunii solicită efectuarea următoarelor proceduri: inițierea misiunii de audit public intern de regularitate/conformitate (elaborarea Ordinului de serviciu, a Declarației de independență, a Notificării privind declanșarea misiunii de audit public intern de regularitate/conformitate); ședința de deschidere; colectarea și prelucrarea informațiilor (constituirea/actualizarea dosarului permanent; prelucrarea și documentarea informațiilor); analiza riscurilor și evaluarea controlului intern (evaluarea riscurilor; evaluarea controlului intern); elaborarea Programului misiunii de audit public intern de regularitate/conformitate.

Intervenția la fața locului impune derularea următoarelor proceduri: colectarea și analiza probelor de audit (efectuarea testărilor și formularea constatărilor; analiza problemelor și formularea recomandărilor; analiza și raportarea iregularităților).

Raportarea rezultatelor misiunii semnifică parcurgerea următoarelor proceduri: elaborarea proiectului Raportului de audit public intern (elaborarea proiectului Raportului de audit public intern; transmiterea proiectului Raportului de audit public intern; reuniunea de conciliere); elaborarea Raportului de audit public intern (Raportul de audit public intern; difuzarea Raportului de audit public intern).

Urmărirea recomandărilor solicită întocmirea unei fișe în acest scop⁷.

Se poate concluziona că acest tip de audit este unul de substanță, riguros, care se derulează după o procedură foarte bine reglementată, dar care poate fi supus unor procese de modernizare pentru creșterea performanțelor sale.

Posibilități de utilizare a metodei Balanced Scorecard în domeniul auditului intern, inclusiv pentru misiuni de regularitate/conformitate

Creșterea performanțelor auditului intern și în mod special a auditului de regularitate/conformitate

reprezintă o preocupare tot mai intensă a factorilor de decizie și profesioniștilor care activează în acest domeniu. Această posibilitate, ca instrument de cercetare, o oferă Balance Scorecard (BSC). Acesta este un instrument de măsurare și evaluare a performanțelor auditului intern, care înglobează atât elemente calitative, cât și elemente cantitative. Importanța și frecvența utilizării acestui instrument a devenit din ce în ce mai evidentă, fapt confirmat de specialiștii din literatura internațională de specialitate⁸.

Pornind de la considerentul că ar fi relevant să se identifice metodele cele mai utilizate de măsurare a performanțelor auditului intern în practica internațională, foarte interesante sunt concluziile, rezultate în urma studiului realizat de una dintre marile firme de audit Ernest & Young în anul 2007 – ”Global Internal Audit Survey”. La realizarea acestui studiu, au participat auditori interni de la 138 de organizații, cele mai multe fiind multinaționale, din 24 de țări. Unul dintre aspectele urmărite de acest studiu a fost identificarea tehnicilor utilizate de respondenți pentru a măsura performanța auditului intern și pentru a îmbunătăți calitatea acestuia.

Concluziile obținute în urma acestui studiu au relevat faptul că:

- 80% dintre respondenți urmăresc obținerea unui feedback privind performanțele realizate în timpul reuniunii de închidere a misiunii, în timp ce 48% dintre aceștia apelează și la realizarea unor studii, ulterior încheierii misiunii;
- 52% dintre respondenți se limitează strict la menținerea unei conformități cu prevederile standardelor de audit intern, emise de IIA;
- 48% dintre respondenți au avut, până la momentul studiului, evaluări externe ale performanțelor realizate în urma muncii de audit.

În abordarea metodelor de măsurare a performanței auditului intern, apreciem că cea mai relevantă ar fi aceea de cercetare structurată a lor din două perspective majore: cantitativă și calitativă.

Metode cantitative de măsurare a performanței auditului intern:

- determinarea gradului de realizare a planului de audit intern;
- identificarea perioadei de timp necesare emiterii raportului final de audit;
- monitorizarea perioadei de timp pentru rezolvarea constatărilor de audit (apreciem

relevantă realizarea unei baze de date statistice, în care să fie urmărite elemente, ca și numărul de deficiențe realizate în termenul stabilit, numărul de deficiențe realizate cu întârziere și numărul de deficiențe nerezolvate);

- evaluarea calificării personalului;
- determinarea raportului dintre timpul dedicat activităților propriu-zise de audit intern și timpul dedicat activităților administrative.

Metode calitative de evaluare a performanței auditului intern:

- derularea unor studii (chestionare sau interviuri) ulterioare misiunii de audit, la care cei intervievați să fie managerii organizației;
- derularea unor studii ulterioare (chestionare sau interviuri) misiunii de audit, la care cei intervievați să fie cei auditați.

Elementele componente ale acestor chestionare pot să difere de la o organizație la alta, ele fiind

influențate atât de viziunea fiecărui manager, cât și a celor auditați asupra modului în care auditul intern poate furniza valoare adăugată.

Metode de măsurare și de evaluare a performanțelor auditului intern, care îmbină elemente atât cantitative, cât și calitative

O metodă de măsurare și evaluare a performanțelor auditului intern, care înglobează atât elemente calitative, cât și elemente cantitative, este cea care constă în utilizarea unui instrument de tip ”Balanced scorecard”.

Într-o abordare de tip Balanced Scorecard, se poate analiza performanța activității de audit intern într-un mod echilibrat, folosind o perspectivă multiplă:

- financiară (valoarea adăugată):
 - economii realizate în urma propunerilor din rapoartele de audit intern;
 - costuri ale activității;

Tabelul nr. 1

MODEL APLICATIV BSC PENTRU DEPARTAMENTUL DE AUDIT INTERN

| Obiectiv strategic | Măsurarea performanței | Inițiativă | Țintă | Responsabilitate |
|--|---|---|-------|------------------|
| Financiar | | | | |
| Optimizarea valorii primite pentru investiția efectuată în activitatea de audit intern. | Îmbunătățirea indicatorului valorii primite. | Compararea investiției cu repere similare („benchmarking”) și cuantificarea valorii primite. | | |
| Client intern / extern | | | | |
| • Comitet de audit Intensificarea comunicării cu comitetul de audit și asigurarea că performanța auditului intern este potrivită cu așteptările acestuia. | Gradul de realizare a planului de audit orientat pe risc și situația recomandărilor în curs (%). | Dezvoltarea unui sistem de raportare care să comunice riscurile analizate și situația constatărilor. | | |
| Procese interne | | | | |
| • Implementarea normelor și standardelor profesionale, precum și a Codului Etic. | Gradul de implementare a celor mai bune practici (%). | Analiza stadiului actual de implementare, identificați standardele care nu sunt implementate și proiectați un plan de rezolvare a situației. | | |
| • Îmbunătățirea efectivității procedurilor de audit pentru riscurile importante identificate. | Numărul proceselor de audit optimizate. | Examinați posibilitățile de implementare a unor noi tehnologii software sau statistice pentru a optimiza metodele de audit. | | |
| • Perfecționarea calității proceselor de audit intern. | Gradul de optimizare a calității proceselor perceput de către utilizatorii semnificativi (%), prin chestionar. | Identificați principalele criterii ale unui audit intern de calitate (Standarde Internaționale) pentru a realiza obiectivele, administra riscurile, colectarea și raportarea informației. Revizuiți în mod permanent calitatea activității. Realizați evaluări periodice și raportați rezultatele. | | |
| Învățare și dezvoltare | | | | |
| • Capabilitățile și structura internă a funcției de audit intern sprijină misiunea entității, precum și nevoile clienților. | Numărul auditorilor incluși în programe de training. Numărul auditorilor care au obținut o certificare profesională de auditor intern. | Identificați capabilitățile cele mai importante și determinați stadiul actual al pregătirii personalului, cu concentrare pe dezvoltarea competențelor de comunicare, negociere sau management. | | |

Sursa: Alexandru Coracioni, „«Balanced Scorecard» și auditul financiar”,

Practici de audit nr. 3/2013, pp. 21-22



- referitoare la client (consiliu de administrație, comitet de audit, management, clientul de audit):
 - chestionare privind satisfacția clienților;
 - reclamații din partea clienților;
 - riscuri care nu au fost luate în considerare;
 - perspectiva asupra rolului funcției de audit intern;
- referitoare la procesul intern:
 - îmbunătățiri aduse procesului de audit intern;
 - evaluări de calitate;
- referitoare la inovație, învățare și dezvoltare:
 - programe de pregătire profesională;
 - educația membrilor departamentului de audit intern;
 - experiența practică a auditorilor interni.

Aceste elemente pot fi integrate în Planul strategic al unei entități. Elementele care sunt enumerate ca subcriterii și care au calitatea de a fi măsurabile se pot transforma în obiective ale departamentului de audit intern și, bineînțeles, în subobiective ale strategiei generale a entității.

Fiecărui obiectiv măsurat i se pot asocia, în procesul de aplicare a modelului BSC, măsuri de realizare a fiecărui obiectiv, care pot fi monitorizate pe principiul feedbackului (Tabelul nr. 1).

Termenii din tabelul de mai sus au următoarele semnificații:

– *inițiativa* reprezintă acțiunea întreprinsă pentru îmbunătățirea performanței actuale; *ținta* este nivelul de performanță necesar atingerii cu succes a obiectivelor strategice;

– *măsurarea performanței* semnifică felul în care monitorizăm realizarea obiectivelor strategice (indicatori cheie de performanță);

– *obiective strategice* reprezintă transpunerea viziunii și strategiei entității în elemente concrete;

– *responsabilitate* înseamnă repartizarea de atribuții specifice personalului.

Modelul ”Balanced Scorecard” se poate folosi pentru evaluarea performanței unui auditor extern. Deoarece acest instrument a fost dezvoltat, inițial, pentru entitățile comerciale, modelul poate fi utilizat cu succes în cadrul unei firme sau compartimente de audit pentru a evalua, a monitoriza și a dezvolta performanța managerială proprie. În cadrul procesului de management al unei firme de audit, se poate aplica în mod pragmatic modelul ”Balanced scorecard”, utilizând o structură tabelară asemenea celei prezentate în Tabelul nr. 2.

Modul de implementare a unui sistem de management al performanței de tip BSC ar trebui să parcurgă mai mulți pași, structurați astfel:

• definirea unei viziuni strategice a organizației (ce dorește să devină);

• identificarea factorilor critici de succes care constituie suportul strategic al viziunii firmei;

• analiza obiectivelor strategice care pot fi cuantificate și asupra cărora se poate acționa;

• monitorizarea atingerii obiectivelor strategice (indicatori cheie de performanță);

• definirea nivelului de performanță necesar atingerii obiectivelor strategice;

• implementarea inițiativelor de acțiune care vor conduce la îmbunătățirea performanței. Modelul prezentat în Tabelul nr. 2 este intuitiv și poate fi dezvoltat, în funcție de specificul firmei⁹.

Potrivit unui studiu, realizat de M.L. Frigo și K.R. Krumwiede¹⁰, instrumentul de tip ”Balanced Scorecard” este utilizat de cel puțin 40% dintre organizațiile participante la acest studiu. Multe organizații au apelat la ”Balanced Scorecard” pentru a măsura performanța organizației la toate nivelurile și la toate departamentele (inclusiv departamentul de audit intern). Mai mult, unele departamente de audit intern au dat dovadă de o atitudine proactivă, implementând ”Balanced Scorecard” pentru a măsura performanța auditului intern, și asta în contextul în care, la nivelul organizației, nu se apelase încă la un astfel de instrument.

M.L. Frigo¹¹ evidențiază beneficiile pe care utilizarea ”Balanced Scorecard” în cadrul departamentului de audit le-ar aduce pentru directorul de audit intern din cadrul unei organizații, ajutându-l:

• să descrie și să clarifice strategia departamentului de audit;

• să comunice strategiile și prioritățile în cadrul departamentului de audit;

• să alinieze măsurile performanțelor departamentului de audit la cele ale organizației la nivel global;

• să identifice principalii factori care ar determina o creștere a performanței auditului intern;

• să identifice relațiile de cauză–efect dintre diferiții factori care influențează performanța auditului;

• să determine o focalizare a activității pe serviciile de audit intern care adaugă valoare, precum și asupra altor strategii și priorități de la nivelul întregii organizații;

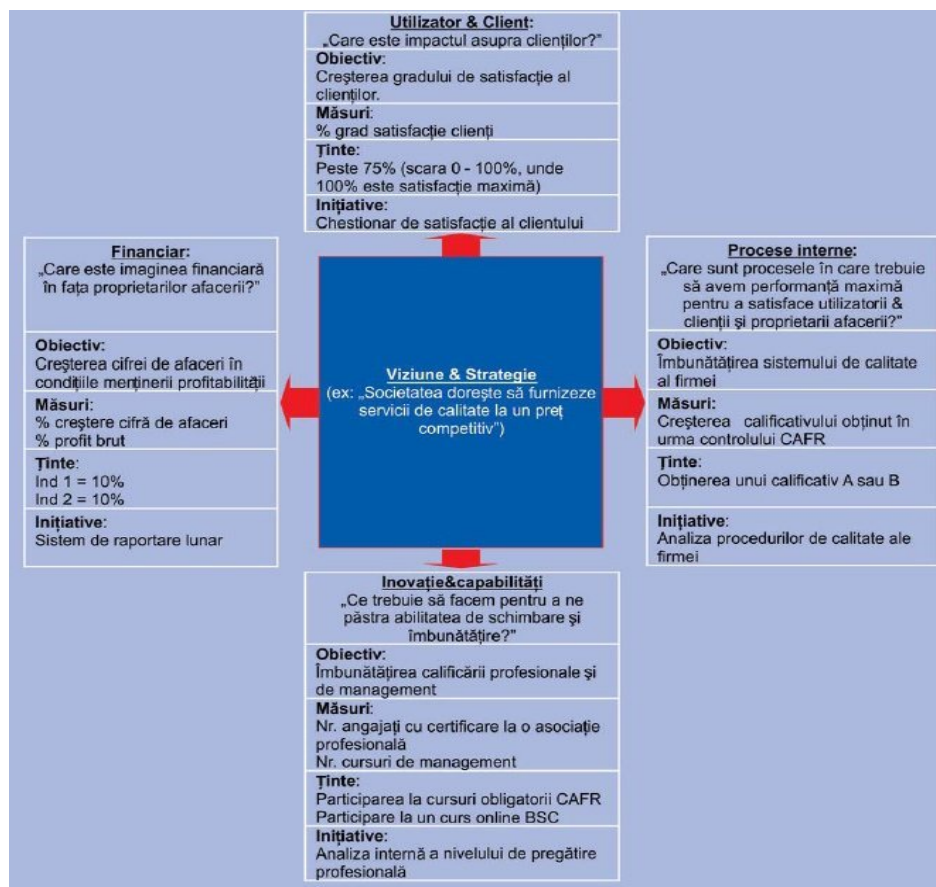
• să utilizeze rezultatele măsurării performanțelor auditului intern, ca un instrument de îmbunătățire continuă.

Modelul de ”Balanced Scorecard”, prezentat de M.L. Frigo¹², este abordat din perspectiva următoarelor elemente cheie:

• clienții auditului intern (comitetul de audit, managementul, auditații);

Tabelul nr. 2

MODEL APLICATIV BSC PENTRU O FIRMĂ DE AUDIT



Sursa: Alexandru Coracioni, ”«Balanced Scorecard» și auditul financiar”,
Practici de audit nr. 3/2013, p. 23

- procesul de audit intern;
- inovațiile și abilitățile auditului intern.

În construcția acestui model de ”Balanced Scorecard” pentru departamentul de audit intern, autorul pornește de la premisa că sunt câteva concepte ale acestui instrument, abordat la modul general, care se pot aplica și în cazul departamentului de audit intern:

- măsurarea performanței din perspectiva clienților;
- determinarea unui set de indicatori pentru cuantificarea performanței;
- conectarea dintre auditul intern și așteptările clienților;
- concentrarea pe strategiile departamentului și ale organizației la nivel central;
- inovația și abilitățile auditului intern.

Pe zona auditului intern, s-au mai făcut diferite cercetări și s-au aplicat diverse chestionare cu privire la aspecte referitoare la această activitate, pentru a vedea calitatea și performanțele atât ale auditorilor interni, cât și ale celor auditați.

O astfel de cercetare a realizat o specialistă în domeniu¹³, pe aspecte referitoare la studiile universitare absolvite de auditorii interni, la alte specializări dobândite de aceștia și la tipurile de organizații în care activează profesioniștii din acest domeniu (atât în România, cât și în Europa și pe mapamond), din care am selectat concluziile la care a ajuns, în urma unei astfel de cercetări.

Dintre diferitele studii efectuate, unul dintre cele mai complete și ale cărui rezultate au fost și sintetizate într-un raport este studiul CBOOK (2010), realizat pe baza răspunsurilor primite de la 13.582 de persoane, din 107 țări (22 de limbi), cu mențiunea că ratele de răspuns au variat de la o întrebare la alta. În 2015 a fost făcut un studiu mai amplu, ale cărui rezultate finale nu au fost publicate integral (la data realizării articolului – n.a.). Din acest studiu, am selectat doar trei întrebări, cu răspunsurile aferente.

Întrebarea Q7 din chestionar: Care este cel mai recent nivel educațional absolvit (cu excepția certificărilor profesionale)? Am extras din răspunsuri numai partea care se referă la



România. Din centralizarea răspunsurilor, a rezultat că în România auditorii interni aveau cel puțin studii superioare, deoarece sunt obligatorii pentru ocuparea unei post de auditor intern. În consecință, se constata că în România ponderea auditorilor interni licențiați în economie (38,46%) era mai mare decât cea de la nivel global (29,40%) și de la nivel european (16,17%). De asemenea, ca urmare a unei posibile prejudecăți legate de concentrarea activității de audit intern pe aspectele financiar-contabile, față de media mondială (10,71%) și de cea europeană (7,46%), în România erau cei mai puțini auditori interni (5,77%) cu studii superioare în alt domeniu decât în cel economic.

Întrebarea Q8 din chestionar: *Care au fost specializările dvs. în cadrul studiilor de licență sau cele mai semnificative domenii de studiu?* Cu privire la specializările absolvite de auditorii interni, din răspunsurile date se constată că, la nivel mondial, dominau cei care aveau contabilitatea ca domeniu principal de pregătire (50,36%); în România, procentul absolvenților de contabilitate era de 35,58%, iar în Europa de 30,66%.

În România, situația specializărilor absolvite era surprinzătoare, în sensul că un procent ridicat de auditori interni (34,62%) declarau că au absolvit studii superioare în domeniul audit intern, față de procente semnificativ mai mici la nivel mondial (23,62%) și european (27,79%),

De asemenea, se remarcă ponderea importantă a absolvenților de finanțe (38,46%) care lucrează în domeniul auditului intern, prin comparație cu situația globală (24,93%) și cu cea de la nivel european (28,22%). Exista diferențe semnificative și în cazul studiilor tehnice, 13,46% dintre auditorii interni din România participanți la studiu având studii tehnice, față de 5,84%, la nivel european, și 4,23%, la nivel global.

Întrebarea Q24 din chestionar: *Care este tipul organizației pentru care lucrați în prezent?* Spre deosebire de situația la nivel global și european, unde majoritatea auditorilor lucrau pentru companii cotate la bursă sau companii private necotate la bursă, în România, cei mai mulți auditori lucrau în sectorul public, unde regulile de organizare și de desfășurare a activității erau mai rigide și prezentau multe particularități față de mediul privat.

Chiar dacă funcția de audit intern este parte integrantă a cadrului de control al unei organizații, este evident că și aceasta trebuie să aibă, la rândul ei, propriul control, pentru a putea urmări dacă performanțele sale sunt în acord cu rolul său și cu obiectivele stabilite. Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern precizează: „Conducătorul executiv al auditului

trebuie să elaboreze și să actualizeze un program de asigurare și îmbunătățire a calității, care să acopere toate aspectele activității de audit intern”¹⁴.

Conducătorul executiv al auditului trebuie să elaboreze și să actualizeze un Program de asigurare și îmbunătățire a calității, care să acopere toate aspectele activității de audit intern. Acest program trebuie să monitorizeze auditul intern din cel puțin două puncte de vedere: să ajute auditul intern în creșterea valorii adăugate și îmbunătățirea operațiunilor; să ajute auditul intern în asigurarea conformității cu standardele de audit intern. *Standardul de audit intern referitor la acest aspect precizează faptul că* „Programul de asigurare și îmbunătățire a calității trebuie să includă atât evaluări interne, cât și externe”¹⁵.

Configurarea unui model pe baza Balanced Scorecard (BSC) pentru activitatea de audit public din Ministerul Apărării Naționale, cu particularizare pe misiunile de audit de regularitate/conformitate

În partea finală a acestui articol, ne propunem, pe structura componentelor metodei Balanced Scorecard (BSC), să dezvoltăm, mai întâi, un set de chestionare privind evaluarea performanțelor auditului intern, din perspectiva, atât a auditorilor interni care efectuează astfel de misiuni, cât și a celor auditați din entități ale Ministerului Apărării Naționale, fără a avea pretenția că acest set este exhaustiv, acoperitor al întregii activități, convinși fiind că poate fi îmbunătățit, ținând cont de specificul structurilor din acest minister.

Pornind de la respectivul set de chestionare, vom configura niște indicatori de performanță, cantitativi și calitativi, atât pentru auditorii interni, cât și pentru entitățile auditate. Totodată, vom puncta modul în care se poate realiza *conectarea dintre auditul intern și așteptările entităților supuse acestui gen de activitate*.

Foarte importantă în cercetarea noastră, pe care o vom efectua în perioada următoare, este relevarea strategiilor Direcției audit intern și ale structurilor teritoriale din armată (Serviciile de audit intern teritoriale). Nu în ultimul rând, vom căuta să scoatem în relief elementele de inovație și abilitățile auditului intern din această structură de securitate și apărare a țării.

Pentru început, vom prezenta câteva modele de chestionare privind performanțele auditului intern, din perspectiva comandanților și altor persoane cu funcții-cheie din entitățile din armată, ținând cont însă de criteriile urmărite de aceștia în aprecierea valorii adăugate pe care o pot aduce auditorii interni pentru cei auditați.



Model de studiu privind evaluarea performanțelor auditului intern, din perspectiva celor auditați, ca urmare a preocupărilor auditului intern de a-și îmbunătăți permanent calitatea serviciilor de audit oferite și pentru a ne ajuta să răspundem cât mai eficient așteptărilor dumneavoastră; vă rugăm să completați acest chestionar, ținând cont de ultimele misiuni de audit intern la care ați participat.

Direcția de audit intern și structurile teritoriale din Ministerul Apărării Naționale vor utiliza informațiile furnizate de dumneavoastră pentru îmbunătățirea semnificativă a serviciilor de audit intern, oferite de această structură specializată.

Misiunea/misiunile de audit la care ați participat, în calitate de auditați, și anul/anii în care au avut loc :

Funcția/funțiile deținută/e de dumneavoastră în cadrul organizației auditate la momentul acestor audituri:.....

Vă rugăm să bifați doar un singur răspuns, din variantele oferite spre alegere:

| Așteptări generale de la auditul intern | | | | | |
|---|------------------------------------|---------------------------------|----------------------------------|---|-----------------------|
| 1.La ce nivel apreciați că auditul intern de regularitate/conformitate furnizează valoare adăugată activității dumneavoastră? | La nivel superior | La nivel mediu | La nivel scăzut | La nivel foarte scăzut | Nu pot să apreciez |
| 2.La ce nivel apreciați că auditul intern de regularitate/conformitate a eficientizat activitatea din cadrul structurii în care dumneavoastră activați? | La nivel superior | La nivel mediu | La nivel scăzut | La nivel foarte scăzut | Nu pot să apreciez |
| 3.La ce nivel apreciați că auditul intern de regularitate/conformitate v-a ajutat în asigurarea premiselor pentru realizarea proiectelor viitoare? | La nivel superior | La nivel mediu | La nivel scăzut | La nivel foarte scăzut | Nu pot să apreciez |
| 4.Care este nivelul general de apreciere a dumneavoastră asupra eficienței auditului intern de regularitate/conformitate la nivelul întregii organizații din care faceți parte? | La nivel superior | La nivel mediu | La nivel scăzut | La nivel foarte scăzut | Nu pot să apreciez |
| Aprecierea muncii echipei de audit | | | | | |
| 1.Care este nivelul dumneavoastră de apreciere asupra gradului de îndeplinire a obiectivelor stabilite de echipa de audit la începutul auditului de regularitate/conformitate? | La nivel superior | La nivel mediu | La nivel scăzut | La nivel foarte scăzut | Nu pot să apreciez |
| 2.Care este nivelul dumneavoastră de apreciere asupra eficienței comunicării dintre echipa de audit intern de regularitate/conformitate și dumneavoastră, ca cei auditați? | La nivel superior | La nivel mediu | La nivel scăzut | La nivel foarte scăzut | Nu pot să apreciez |
| 3.Care este nivelul dumneavoastră de apreciere asupra eficienței și eficacității muncii echipei de audit de regularitate/conformitate, conform perioadei de timp stabilite? | La nivel superior | La nivel mediu | La nivel scăzut | La nivel foarte scăzut | Nu pot să apreciez |
| 4.Care este nivelul dumneavoastră de apreciere asupra responsabilității și seriozității muncii efectuate de echipa de audit de regularitate/conformitate? | La nivel superior | La nivel mediu | La nivel scăzut | La nivel foarte scăzut | Nu pot să apreciez |
| 5.Apreciați că deficiențele constatate de auditul intern de regularitate/conformitate sunt corespunzător argumentate și fundamentate? | În foarte mare măsură | În mare măsură | În măsură medie | În mică măsură | În foarte mică măsură |
| 6.Apreciați că recomandările de audit de regularitate/conformitate sunt semnificative și relevante? | În foarte mare măsură | În mare măsură | În măsură medie | În mică măsură | În foarte mică măsură |
| 7.Apreciați că raportul de audit de regularitate/conformitate a fost emis în timp util? | În foarte mare măsură | În mare măsură | În măsură medie | În mică măsură | În foarte mică măsură |
| 8.Apreciați că raportul de audit de regularitate/conformitate se caracterizează prin claritate și logică? | În foarte mare măsură | În mare măsură | În măsură medie | În mică măsură | În foarte mică măsură |
| 9.Cum apreciați dacă echipa de audit de regularitate/conformitate a efectuat evaluarea controlului intern managerial la unitatea dumneavoastră? | La nivel superior de obiectivitate | La nivel mediu de obiectivitate | La nivel scăzut de obiectivitate | La nivel foarte scăzut de obiectivitate | Nu pot să apreciez |
| 10.Chestionarele care v-au fost adresate în misiunile de audit de regularitate/conformitate pentru evaluarea prealabilă a controlului intern managerial vi s-au părut relevante prin întrebările care v-au fost adresate? | La nivel superior de relevanță | La nivel mediu de relevanță | La nivel scăzut de relevanță | La nivel foarte scăzut de relevanță | Nu pot să apreciez |
| 11.La ce nivel apreciați că echipa de audit intern de regularitate/conformitate a demonstrat că deține cunoștințele necesare în domeniul auditat? | La nivel superior | La nivel mediu | La nivel scăzut | La nivel foarte scăzut | Nu pot să apreciez |
| 12.La ce nivel apreciați că auditorii interni de regularitate/conformitate au dat dovadă de profesionalism? | La nivel superior | La nivel mediu | La nivel scăzut | La nivel foarte scăzut | Nu pot să apreciez |
| 13.La ce nivel apreciați că echipa de audit de regularitate/conformitate a fost proactivă (plină de inițiativă)? | La nivel superior | La nivel mediu | La nivel scăzut | La nivel foarte scăzut | Nu pot să apreciez |
| 14.La ce nivel apreciați că echipa de audit de regularitate/conformitate s-a canalizat spre aspecte esențiale ale activității auditate? | La nivel superior | La nivel mediu | La nivel scăzut | La nivel foarte scăzut | Nu pot să apreciez |
| 15.La ce nivel apreciați că echipa de audit de regularitate/conformitate a favorizat un climat de colaborare între auditori și cei auditați? | La nivel superior | La nivel mediu | La nivel scăzut | La nivel foarte scăzut | Nu pot să apreciez |
| 16.Cum apreciați constatările echipei de audit intern de regularitate/conformitate pe zona neconformităților depistate în activitatea de control intern managerial la entitatea din care faceți parte? | La nivel superior de obiectivitate | La nivel mediu de obiectivitate | La nivel scăzut de obiectivitate | La nivel foarte scăzut de obiectivitate | Nu pot să apreciez |
| 17.Cum apreciați recomandările echipei de audit intern de regularitate/conformitate pentru eliminarea neconformităților depistate în activitatea de control intern managerial la entitatea din care faceți parte? | La nivel superior de adecvare | La nivel mediu de adecvare | La nivel scăzut de adecvare | La nivel foarte scăzut de adecvare | Nu pot să apreciez |
| 18.Cum apreciați gradul de implementare a recomandărilor echipei de audit de regularitate/conformitate, ca și conformitate și încadrare în termenele stabilite, conform fișei recomandărilor, pentru entitatea din care faceți parte? | La nivel superior de implementare | La nivel mediu de implementare | La nivel scăzut de implementare | La nivel foarte scăzut de implementare | Nu pot să apreciez |

19. Au fost anumite aspecte pe care le-ați apreciat în mod deosebit în urma muncii de audit intern?

20. Au fost anumite aspecte pe care le-ați dezaprobat în mod deosebit la munca de audit intern?

21. Alte comentarii.....

Vă mulțumim anticipat pentru timpul acordat și sinceritatea răspunsurilor.



Model de studiu privind evaluarea performanțelor auditului intern, din perspectiva auditorilor interni, ca urmare a preocupărilor Direcției de profil din Ministerul Apărării Naționale și ale profesioniștilor care încadrează această structură, de a-și îmbunătăți permanent calitatea serviciilor oferite; vă rugăm dragi auditori să completați acest chestionar, ținând cont de problemele cu care v-ați confruntat în ultimele misiuni de audit intern la care ați participat.

Direcția audit intern și structurile teritoriale din Ministerul Apărării Naționale vor utiliza informațiile furnizate de dumneavoastră pentru îmbunătățirea semnificativă a activității sale în ansamblu.

Misiunea/misiunile de audit la care ați participat, în calitate de auditați, și anul/anii în care au avut loc :

Funcția/funcțiile deținută/e de dumneavoastră în cadrul organizației auditate la momentul acestor audituri:.....

Vă rugăm să bifați doar un singur răspuns, din variantele oferite spre alegere:

| Așteptări generale de la cei auditați | | | | | |
|---|--|--|---|---|---|
| 1.La ce nivel apreciați colaborarea pe ansamblu cu echipele manageriale la misiunile de audit intern de regularitate/conformitate efectuate în ultimii 5 ani? | La nivel foarte ridicat | La nivel ridicat | La nivel mediu | La nivel scăzut | La nivel foarte scăzut |
| 2.Dacă cei auditați au semnalat elemente de incompatibilitate în rândul membrilor echipei de auditori în misiunile de regularitate/conformitate efectuate în ultimii 5 ani? | DA | | NU | | NU ȘTIU |
| 3.Dacă au existat obiecții din partea celor auditați privind maniera de evaluare a riscurilor de către membrii echipei de auditori în misiunile de regularitate/conformitate efectuate în ultimii 5 ani? | DA | | NU | | NU ȘTIU |
| 4.Dacă au existat obiecții din partea celor auditați privind maniera de evaluare a controlului intern de către membrii echipei de auditori în misiunile de regularitate/conformitate efectuate în ultimii 5 ani? | DA | | NU | | NU ȘTIU |
| Aprecierea comportamentului echipelor manageriale din unitățile auditate | | | | | |
| 1.La ce nivel apreciați răspunsurile echipelor manageriale în misiunile de audit intern de regularitate/conformitate, efectuate în ultimii 5 ani, la chestionarele pentru evaluarea controlului intern managerial? | Foarte obiective | Relativ obiective | Obiective | La nivel scăzut de obiectivitate | La nivel foarte scăzut de obiectivitate |
| 2.La ce nivel apreciați comportamentul echipelor manageriale în misiunile de audit intern de regularitate/conformitate, efectuate în ultimii 5 ani, în ceea ce privește furnizarea tuturor informațiilor solicitate? | La nivel foarte ridicat | La nivel ridicat | La nivel mediu | La nivel scăzut | La nivel foarte scăzut |
| 3.La ce nivel apreciați comportamentul echipelor manageriale în misiunile de audit intern de regularitate/conformitate, efectuate în ultimii 5 ani, în ceea ce privește efectuarea testărilor necesare în astfel de misiuni? | La nivel foarte ridicat | La nivel ridicat | La nivel mediu | La nivel scăzut | La nivel foarte scăzut |
| 4.Cum apreciați reacția echipelor manageriale în misiunile de audit intern de regularitate/conformitate, efectuate în ultimii 5 ani, în ceea ce privește constatarea și raportarea iregularităților de către echipa de audit? | Normală de acceptare a iregularităților | Normală, dar acceptare parțială a iregularităților | Nefirească de contestare majoritară a iregularităților | Nefirească de respingere a tuturor iregularităților | Nu pot să mă pronunț |
| 5.Cum apreciați reacția echipei manageriale la proiectele rapoartelor de audit de regularitate/conformitate, efectuate în ultimii 5 ani, în ceea ce privește constatările și recomandările formulate? | Normală de acceptare a constatărilor și recomandărilor formulate | Normală, dar acceptare parțială a constatărilor și recomandărilor formulate | Nefirească de contestare majoritară a constatărilor și recomandărilor formulate | Nefirească de respingere a tuturor constatărilor și recomandărilor formulate | Nu pot să mă pronunț |
| 6.Cum apreciați rezultatele reconcilierii dintre echipele manageriale și echipele de auditori referitoare la definitivarea proiectelor rapoartelor de audit de regularitate/conformitate efectuate în ultimii 5 ani? | Favorabile soldate cu un format echilibrat al raportului | Favorabile soldate cu un format al raportului preponderent în favoarea auditorilor | Favorabile soldate cu un format al raportului preponderent în favoarea celor auditați | Nefavorabile soldate cu eșecul reconcilierii și apelarea la alte soluții legale | |

7. Au fost anumite aspecte pe care le-ați apreciat în mod deosebit în urma muncii de audit intern din partea celor auditați?

8. Au fost anumite aspecte pe care le-ați dezaprobat în mod deosebit la munca de audit intern din partea celor auditați?

9. Alte comentarii

Vă mulțumim anticipat pentru timpul acordat și sinceritatea răspunsurilor.



Indicatori de performanță, cantitativi și calitativi atât pentru auditorii interni, cât și pentru entitățile auditate

| Indicatori de performanță cantitativi pentru auditorii interni | | | | | | |
|---|---|---|---|--|--|--|
| 1) Număr de misiuni de audit de conformitate/regularitate în care a fost implicat un auditor în ultimii 5 ani (de exemplu: 4 misiuni în ultimii 5 ani de activitate) | 1 misiune | 2 misiuni | 3 misiuni | 4 misiuni | 5 misiuni | Un număr mai mare de 5 (de precizat câte) |
| 2) Poziția ocupată în echipa de audit public intern în misiunile de audit de conformitate/regularitate efectuate în ultimii 5 ani (de exemplu: în 3 misiuni – șef de echipă și în 2 misiuni – membru în echipă în ultimii 5 ani de activitate) | Șeful echipei | | | Membru în echipă | | |
| 3) Numărul de recomandări formulate de echipele de audit în misiunile de audit de conformitate/regularitate efectuate în ultimii 5 ani (de exemplu: 2 recomandări în 3 misiuni; 4 recomandări în 2 misiuni efectuate în total în ultimii 5 ani de activitate etc.) | 1 recomandare/... misiuni | 2 recomandări/... misiuni | 3 recomandări/... misiuni | 4 recomandări/...misiuni | 5 recomandări/... misiuni | Un număr mai mare de 5 recomandări (de precizat câte)/... misiuni |
| 4) Numărul și ponderea recomandărilor neavizate/neînșușite de conducătorii entităților auditate la misiunile de regularitate/conformitate efectuate în ultimii 5 ani (de exemplu: 2 recomandări în 3 misiuni efectuate în ultimii 5 ani de activitate, reprezentând 10% din totalul recomandărilor din aceste misiuni; 4 recomandări în 2 misiuni efectuate în ultimii 5 ani de activitate, reprezentând 20% din totalul recomandărilor din aceste misiuni etc.) | 1 recomandare (%) | 2 recomandări (%) | 3 recomandări (%) | 4 recomandări (%) | 5 recomandări (%) | Un număr mai mare de 5 recomandări (de precizat câte -...%) |
| Indicatori de performanță calitativi pentru auditorii interni | | | | | | |
| 1) Calificative obținute în aprecierile de serviciu în ultimii 5 ani de activitate, ca auditor public intern (de exemplu: FB în ultimii 3 ani; B în ultimii 2 ani etc.) | FB | B | S | NS | | |
| 2) Natura studiilor superioare de licență deținute sau dobândite de auditorii publici interni în ultimii 5 ani (de exemplu: 1 licență în domeniul economic și 1 licență în domeniul juridic; 1 licență în domeniul tehnic și 1 licență în domeniul resurse umane etc.) | Economice | Juridice | Tehnice | Informatic | Resurse umane | Alte domenii |
| 3) Natura studiilor superioare de masterat deținute sau dobândite de auditorii publici interni în ultimii 5 ani (de exemplu: 1 master în domeniul economic și 1 master în domeniul juridic; 1 master în domeniul tehnic etc.) | Economice | Juridice | Tehnice | Informatic | Resurse umane | Alte domenii |
| 4) Natura studiilor doctorale deținute sau dobândite de auditorii publici interni în ultimii 5 ani (de exemplu: 1 doctorat în domeniul economic; 1 doctorat în domeniul juridic; 1 doctorat în domeniul tehnic etc.) | Economice | Juridice | Tehnice | Informatic | Resurse umane | Alte domenii (de domeniul care nu face parte din cele enumerate) |
| 5) Calificări profesionale dobândite de auditorul intern în ultimii 5 ani care au legătură cu profesia de auditor public intern (de exemplu: expert contabil și mediator; auditor financiar, expert contabil și evaluator ANEVAR; avocat și mediator etc.) | Auditor financiar; expert contabil; consultant fiscal; evaluator ANEVAR; practician în insolvență | Notar public; avocat; consilier juridic; mediator; executor judecătoresc etc. | Expert tehnic; arhitect; auditor energetic; diriginte de șantier; geodez etc. | Informatician atestat | Inspector de resurse umane | Alte domenii (de precizat profesia liberală din alte domenii decât cele enumerate) |
| 6) Procentul recomandărilor transpuse în practică de entitățile auditate, din totalul recomandărilor formulate de echipele de audit în misiunile de conformitate/regularitate efectuate în ultimii 5 ani (de exemplu: în 3 misiuni sub 50%; în 4 misiuni între 81% și 90% etc.) | Sub 50% | Între 51% și 60% | Între 61 și 70% | Între 71 și 80% | Între 81% și 90% | Între 91% și 100% |
| Indicatori de performanță cantitativi pentru entitățile auditate, comunicații de ordonatorii de credite | | | | | | |
| 1) Număr de misiuni de audit public intern de regularitate/conformitate la care a fost supusă entitatea în ultimii 5 ani (de exemplu: 1 misiune; 2 misiuni; 3 misiuni etc.) | 1 misiune | | 2 misiuni | | 3 misiuni | |
| 2) Numărul de recomandări formulate de echipele de audit în misiunile de audit de conformitate/regularitate efectuate în ultimii 5 ani și acceptate de ordonatorii de credite (de exemplu: 2 recomandări în 3 misiuni; 4 recomandări în 2 misiuni efectuate în total în ultimii 5 ani de activitate etc.) | 1 recomandare/... misiuni | 2 recomandări/...misiuni | 3 recomandări/... misiuni | 4 recomandări/...misiuni | 5 recomandări/... misiuni | Un număr mai mare de 5 recomandări (de precizat câte)/... misiuni |
| 3) Numărul acțiunilor prevăzute în registrul riscurilor, pe tipuri de riscuri, raportat la numărul riscurilor manifestate și soldate cu consecințe negative comensurabile (de exemplu: 20 de acțiuni de prevenire a riscurilor/2 riscuri manifestate) | Între 1-20 de acțiuni/...riscuri manifestate | Între 21-40 de acțiuni/...riscuri manifestate | Între 41-60 de acțiuni/...riscuri manifestate | Între 61-80 de acțiuni/...riscuri manifestate | Între 81-100 de acțiuni/...riscuri manifestate | Peste 100 de acțiuni/... riscuri manifestate |
| Indicatori de performanță calitativi pentru entitățile auditate, comunicații de ordonatorii de credite | | | | | | |
| 1) Calificative obținute la inspecții, controale sau alte forme de verificare (sau alți parametri specifici de performanță utilizați pentru evaluarea organizațiilor militare) de către entitatea auditată, după ultima misiune de audit intern de regularitate/conformitate sau ultima misiune de această natură efectuată în ultimii 5 ani (de exemplu: FB în ultimii 3 ani; B în ultimii 2 ani) | FB (indicator similar) | B (indicator similar) | | S (indicator similar) | | NS (indicator similar) |
| 2) Numărul și ponderea recomandărilor aplicate de conducătorii entităților auditate la misiunile de regularitate/conformitate efectuate în ultimii 5 ani (de exemplu: 8 recomandări în 3 misiuni efectuate în ultimii 5 ani de activitate, reprezentând 90% din totalul recomandărilor din aceste misiuni; 15 recomandări în 2 misiuni efectuate în ultimii 5 ani de activitate, reprezentând 90% din totalul recomandărilor din aceste misiuni etc.) | Până la 10 recomandări în ... misiuni (%) | Între 11 și 20 de recomandări în ... misiuni (%) | | Între 21 și 30 de recomandări în ... misiuni (%) | | Peste 30 de recomandări în ... misiuni (%) |
| 3) Numărul și ponderea recomandărilor neaplicate de conducătorii entităților auditate la misiunile de audit intern de regularitate/conformitate efectuate în ultimii 5 ani (de exemplu: 2 recomandări în 3 misiuni efectuate în ultimii 5 ani de activitate, reprezentând 5% din totalul recomandărilor din aceste misiuni; 1 recomandare în 2 misiuni efectuate în ultimii 5 ani de activitate, reprezentând 10% din totalul recomandărilor din aceste misiuni etc.) | 1 recomandare (%) | 2 recomandări (%) | 3 recomandări (%) | 4 recomandări (%) | 5 recomandări (%) | Un număr mai mare de 5 recomandări (de precizat câte -...%) |

Acești indicatori vor fi completați prin studierea rapoartelor de audit în misiuni exclusiv de tip regularitate/conformitate sau de asigurare, complexe, în care au figurat și elemente de regularitate/conformitate, efectuate în ultimii 5 ani de echipe de auditori interni din direcție și din structuri teritoriale.



Modul de realizare a conectării dintre auditul intern și așteptările entităților supuse acestui gen de activitate

| Elemente de conectivitate între auditorii interni și entitățile auditate | | | | |
|---|---|---|---|---|
| | Risc mare/... misiuni de audit | Risc mediu/... misiuni de audit | | Risc mic/... misiuni de audit |
| 1)Corelația dintre gradul de risc al entității auditate și numărul de misiuni de audit de regularitate/conformitate, efectuate la o organizație militară în ultimii 5 ani (risc ridicat/2 misiuni; risc scăzut/1 misiune etc.) | | | | |
| 2)Corelația dintre misiunile de audit de regularitate/conformitate și rezultatele obținute de unitățile auditate după ultima misiune, efectuate la ele în ultimii 5 ani (de exemplu: 1 misiune/rezultate crescătoare pozitive după misiune; 2 misiuni/rezultate descrescătoare după prima misiune și crescătoare pozitive după a doua misiune etc.) | 1 misiune/ rezultate crescător pozitive (de la B la FB) | 1 misiune/ rezultate constant pozitive (FB sau B) | 1 misiune/ rezultate descrescătoare pozitive (de la FB la B sau de la B la S) | 2 misiuni/ rezultate crescător pozitive (de la B la FB) sau descrescătoare (de la FB la B sau de la B la S) |
| 3)Corelația dintre nivelul de transpunere în practică a măsurilor și măsurile stabilite prin rapoartele de audit, în urma misiunilor de regularitate/conformitate în misiunile din ultimii 5 ani (procent cuprins între 80 și 99) | 100% | Între 80% și 99% | Între 60% și 79% | Între 50% și 59% Sub 50% |

Aceste elemente vor fi completate prin studierea rapoartelor de audit în misiuni exclusiv de tip regularitate/conformitate sau de asigurare, complexe sau în care au figurat și elemente de regularitate/conformitate, întocmite de echipe de auditori interni din direcție și din structuri teritoriale, și a performanțelor entităților auditate de aceste echipe de auditori, obținute în ultimii cinci ani.

Strategiile direcției audit intern și ale structurilor teritoriale din armată

| Elemente de strategie a direcției de audit intern și a structurilor teritoriale din armată pentru perioada următoare |
|--|
| 1)Perfecționarea continuă a activității de pregătire profesională a auditorilor interni, în concordanță cu exigențele standardelor internaționale de profil și cu tendințele manifestate pe plan internațional, european și național în acest domeniu |
| 2)Depunerea de eforturi stăruitoare de obținere a atestării de auditori publici interni, a cât mai multor de profesioniști care să își desfășoare activitatea în structurile de audit intern din Ministerul Apărării Naționale |
| 3)Cooptarea în activitatea de audit public intern din armată a cât mai multor profesioniști care dețin calificări în profesii cu conexiuni strânse cu activitatea de audit intern (auditori financiari, experți contabili, consultanți fiscali, evaluatori atestați ANEVAR, juriști cu calificări de avocat, notari, consilieri juridici, executori judecătorești, medieri, informaticieni atestați, specialiști în resurse umane atestați, specialiști atestați în achiziții publice, ingineri atestați în calificări pe zona logistică și mentenanță etc.) |
| 4)Perfecționarea procesului de planificare a misiunilor de audit intern prin trecerea de la o planificare bazată pe periodicitate la una centrată pe riscuri, amenințări și vulnerabilități majore în domeniul militar |
| 5)Sprijinirea conducerii armatei în procesul decizional prin efectuarea de audituri relevante și sistematice, axate pe domeniile considerate prioritare în organizația militară |
| 6)Perfecționarea și adaptarea structurii organizatorice a Direcției audit intern la modificările intervenite în cadrul armatei sau în exteriorul entității, pentru a asigura relevanță și eficiență actului de audit |
| 7)Elaborarea de metodologii clare și aplicabile, care să reprezinte „manuale de audit” și care să includă studii de caz și exemple practice privind abordarea tipurilor de audit în domenii specifice organizației militare |
| 8)Diseminarea în armată, cu rol preventiv, pe domenii auditabile, a principalelor disfuncții, identificate de echipele de audit intern, sub forma unui Buletin preventiv al auditului intern militar |
| 9)Îmbunătățirea fluxului de informații în domeniul auditului din cadrul Direcției audit intern prin implementarea unui sistem de comunicații audio -video cu secțiile teritoriale |
| 10)Creșterea gradului de automatizare a activității de audit intern, reducerea perioadei misiunilor de audit intern prin utilizarea mijloacelor informatice |
| 11)Creșterea valorii aduse de activitățile Direcției audit intern, astfel încât auditul să devină o funcție de importanță strategică în armată |
| 12)Derularea activităților, fără existența evenimentelor legate de eventuale acte de corupție sau încălcări ale Codului de conduită etică |

În această parte a cercetării, se vor consemna acțiunile planificate și executate de direcție și de structurile teritoriale de audit intern din armată pentru atingerea obiectivelor strategice ale acestor structuri de audit.

Strategiile direcției audit intern și ale structurilor teritoriale din armată

| Elemente de strategie a direcției de audit intern și a structurilor teritoriale din armată pentru perioada următoare |
|---|
| 1) Perfecționarea continuă a activității de pregătire profesională a auditorilor interni, în concordanță cu exigențele standardelor internaționale de profil și cu tendințele manifestate pe plan internațional, european și național în acest domeniu |
| 2) Depunerea de eforturi stăruitoare de obținere a atestării de auditori publici interni, a cât mai multor de profesioniști care să își desfășoare activitatea în structurile de audit intern din Ministerul Apărării Naționale |
| 3) Cooptarea în activitatea de audit public intern din armată a cât mai multor profesioniști care dețin calificări în profesii cu conexiuni strânse cu activitatea de audit intern (auditori financiari, experți contabili, consultanți fiscali, evaluatori atestați ANEVAR, juriști cu calificări de avocat, notar, consilier juridic, executor judecătoresc, mediator, informaticieni atestați, specialiști în resurse umane atestați, specialiști atestați în achiziții publice, ingineri atestați în calificări pe zona logistică și mentenanță etc.) |
| 4) Perfecționarea procesului de planificare a misiunilor de audit intern prin trecerea de la o planificare bazată pe periodicitate la una centrată pe riscuri, amenințări și vulnerabilități majore în domeniul militar |
| 5) Sprijinirea conducerii armatei în procesul decizional prin efectuarea de audituri relevante și sistematice, axate pe domeniile considerate prioritare în organizația militară |
| 6) Perfecționarea și adaptarea structurii organizatorice a Direcției audit intern la modificările intervenite în cadrul armatei sau în exteriorul entității, pentru a asigura relevanță și eficiență actului de audit |
| 7) Elaborarea de metodologii clare și aplicabile, care să reprezinte „manuale de audit” și care să includă studii de caz și exemple practice privind abordarea tipurilor de audit în domenii specifice organizației militare |
| 8) Diseminarea în armată, cu rol preventiv, pe domenii auditabile, a principalelor disfuncții, identificate de echipele de audit intern, sub forma unui Buletin preventiv al auditului intern militar |
| 9) Îmbunătățirea fluxului de informații în domeniul auditului din cadrul Direcției audit intern prin implementarea unui sistem de comunicații audio -video cu secțiile teritoriale |
| 10) Creșterea gradului de automatizare a activității de audit intern, reducerea perioadei misiunilor de audit intern prin utilizarea mijloacelor informatice |
| 11) Creșterea valorii aduse de activitățile Direcției audit intern, astfel încât auditul să devină o funcție de importanță strategică în armată |
| 12) Derularea activităților, fără existența evenimentelor legate de eventuale acte de corupție sau încălcări ale Codului de conduită etică |

În această ultimă parte a cercetării, se vor extrage, din rapoartele de audit intern care se vor derula până la încheierea cercetării prin teza de doctorat, elementele de inovație și abilitățile profesionale care au fost folosite, iar în caz că acest lucru nu s-a întâmplat, se vor recomanda astfel de elemente, pe baza situațiilor întâlnite în acțiunile de audit derulate în ultimii ani, pentru a fi folosite în viitoarele misiuni, în scopul sporirii calității și eficienței unor astfel de activități.

Concluzii

Auditul de regularitate/conformitate reprezintă un tip specific de audit intern, menit să ofere entităților publice și private o asigurare cu privire la eficacitatea managementului riscurilor, controlului și proceselor de guvernare, efectuate la nivelul acestora.

Modelul Balanced Scorecard (BSC), prin calitatea de a îmbina armonios aspectele cantitative și calitative de cercetare, oferă posibilitatea factorilor responsabili din zona auditului intern să caute soluții de perfecționare și modernizare a acestuia, cu deosebire în misiunile de regularitate/conformitate, pentru ca auditul intern să fi conectat cât mai strâns la cerințele și nevoile în continuă dinamică ale celor auditați.

Setul de chestionare, de indicatori de performanță, de elemente de inovație, de conexiune

și de strategii pe care le-am configurat, conform exigențelor BCS, pentru o cercetare pe care o vom efectua în rândul auditorilor și al celor auditați din structurile militare, sperăm să ne ajute în identificarea soluțiilor de potențare a contribuției misiunilor de audit intern de regularitate/conformitate la îmbunătățirea activității de management din entitățile armatei.

NOTE:

1 J. Renard, *Teoria și practica auditului intern*, Ediția a IV-a, Ministerul Finanțelor Publice, București, 2002, p. 40.

2 I. Oprean și colectiv, *Procedurile auditului și ale controlului financiar*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2007, p. 25.

3 J. Renard, *op.cit.*, pp. 40-41.

4 *** *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 757/2014 pentru aprobarea Ghidului general privind metodologia specifică de derulare a misiunilor de audit public intern de regularitate/conformitate*, <http://www.mfinante.ro>, accesat la 10.07.2021.

5 *** *Ghidul general privind metodologia specifică de derulare a misiunilor de audit public intern de regularitate/conformitate*, anexă la *OMFP nr. 757/2014*, pct. 1, *Cerințe generale*, alin. 1.3, <http://www.mfinante.ro>, accesat la 13.09.2021.

6 Se referă la aprobarea *Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern*, publicate în *Monitorul Oficial al României*, Partea I, nr. 17, din 10.01.2014.

7 *** *Metodologia specifică de derulare a misiunilor de audit public intern de regularitate/conformitate*, cuprinsă



în *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 757/2014* pentru aprobarea Ghidului general privind metodologia specifică de derulare a misiunilor de audit public intern de regularitate/conformitate, <http://www.mfinante.ro>, accesat la 13.09.2021.

8 M.L. Frigo, *A balanced scorecard framework for internal auditing departments*, USA, IIA Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, 2002; D.F. Prawitt, *Managing the internal audit function*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, <http://www.theiia.org>, apud Cristina Boța-Avram, *Auditul intern al societăților comerciale*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2009, p. 124.

9 Alexandru Coracioni, „«Balanced scorecard» și auditul financiar”, *Practica de audit* nr. 3, anul 2, ACCA Altrix Consulting, Sibiu, 2013, pp. 20-24.

10 M.L. Frigo & K.R. Krumwiede, „The balanced scorecard: a winning performance measurement system”, *Strategic Finance*, January 2000, pp. 50-54, apud Cristina Boța-Avram, *Auditul intern al societăților comerciale*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2009, p. 124.

11 M. Frigo, *A balanced scorecard framework for internal auditing departments*, IIA Research Foundation, Altamonte Springs, Florida; Global IIA (2010), apud Cristina Boța-Avram, *Auditul intern al societăților comerciale*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2009, pp. 124-125.

12 *Ibidem*, p. 125.

13 Ionela-Corina Chersan, „Studiu privind practici și tendințe în auditul intern în România și în lume”, *Audit financiar* nr. 9, 2016, pp. 929-945.

14 *** *Standardul 1300*, din *Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern (Standardele de Audit Intern)*, p. 13, <http://www.cafir.ro>, accesat la 13.09.2021.

15 *Ibidem*.

BIBLIOGRAFIE

*** *Hotărârea Guvernului nr.1086/2013 referitoare la Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern*, Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 17, din 10.01.2014.

*** *OMFP nr. 757/2014 pentru aprobarea Ghidului general privind metodologia specifică de derulare a misiunilor de audit public intern de regularitate/conformitate*, <http://www.mfinante.ro>

*** *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 757/2014 pentru aprobarea Ghidului general privind metodologia2 specifică de derulare a misiunilor de audit public intern de regularitate/conformitate*, <http://www.mfinante.ro>

*** *Standardul 1300 din Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern (Standardele de Audit Intern)*, <http://www.cafir.ro>

Boța-Avram Cristina, *Auditul intern al societăților comerciale*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2009.

Chersan Ionela-Corina, „Studiu privind practici și tendințe în auditul intern în România și în lume”, *Audit financiar* nr. 9, 2016.

Coracioni Alexandru, ACCA Altrix Consulting, Sibiu, „«Balanced scorecard» și auditul financiar”, *Practica de audit*, nr. 3, anul 2, 2013.

Frigo M., *A balanced scorecard framework for internal auditing departments*, IIA Research Foundation, Altamonte Springs, Florida, 2002.

Frigo M.L. & Krumwiede K.R., „The balanced scorecard: a winning performance measurement system”, *Strategic Finance*, January, 2000.

Oprean I. și colectiv, *Procedurile auditului și ale controlului financiar*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2007.

Prawitt D.F., *Managing the internal audit function*, The Institute of Internal Auditors Research Foundation, 2003, <http://www.theiia.org>

Renard J., *Teoria și practica auditului intern*, Ediția a IV-a, Ministerul Finanțelor Publice, București, 2002.