

## METHODOLOGICAL ASPECTS REGARDING THE QUALITY REVIEW OF THE WORKS OF THE INTERNAL AUDIT MISSION

### ASPECTE METODOLOGICE CU PRIVIRE LA REVIZUIREA CALITĂȚII LUCRĂRILOR MISIUNII DE AUDIT INTERN

Anatolie IACHIMOVSKI, ORCID ID: 0000-0002-5393-0100

[iachimovschi.anatolie.constantin@ase.md](mailto:iachimovschi.anatolie.constantin@ase.md)

Tatiana ANDRIEȘ

[andries.tatiana@ase.md](mailto:andries.tatiana@ase.md)

Academia de Studii Economice din Moldova

*Abstract.* The quality of the work of the internal audit mission is constantly supervised by the head of the internal audit department. If the leader is involved in the mission, then this function is assigned to a more experienced internal auditor appointed by the head of the unit, and in his absence an outside expert is involved.

**Keywords:** internal audit mission, quality supervision, mission accomplishment, internal auditor, head of internal audit unit

**JEL:** M42

#### Introducere

Supravegherea procesului de realizare a misiunii reprezintă activitățile de îndrumare, consiliere, monitorizare și verificare a lucrărilor efectuate de membrii echipei misiunii de audit. Activitatea de îndrumare realizată de supervizor este de a oferi instrucțiuni necesare sau adecvate derulării misiunii de audit intern. Consilierea supervizorului constă în acordarea consultațiilor membrilor echipei misiunii de audit intern, iar activitatea supervizorului de monitorizare rezultă în urmărirea executării corecte a programului misiunii și a existenței elementelor probante.

Supervizorul se regăsește și în activitatea de verificare a documentelor ca dovadă fiind semnate de acesta, cum ar fi: programul misiunii de audit, fișa de identificare și analiză a recomandărilor, planul de acțiuni pentru implementarea recomandărilor, raportul de audit intern.

Supervizarea are ca scop principal de a da asigurări că obiectivele misiunii de audit intern au fost realizate calitativ și au fost executate în termen. În acest scop se aplică procedura de supervizare. Procedura prevede elaborarea listei de supervizare a documentelor. Conform acestei proceduri, supervizorul examinează fiecare document de lucru și propune auditorului intern modificări de îmbunătățire a conținutului documentului de lucru.

#### Metode de cercetare

Baza metodologică și teoretico – științific al cercetării reprezintă metoda universală de cunoaștere a materiei, fenomenelor, proceselor – metoda dialectică (analiza, sinteza, inducția, deducția), precum și metodele specifice disciplinelor economice – observarea, compararea, selectarea, gruparea, raționamentul.

Lucrarea în cauză se înscrie într-o cercetare de referință în domeniu, ce poate fi aplicată în derularea și exercitarea testelor substanțiale și de evaluare a controlului intern, prin propunerile de prezentare a diferitelor lucrări și documente de audit.

### Conținutul de bază

În procesul de supervizare se verifică regulile de constituire a documentației de audit. Constituirea documentelor reprezintă perfectarea documentară propriu-zisă a oricărei lucrări de audit la fiecare etapă de exercitare a auditului intern. Supervizorul examinează dacă lucrările de audit sunt perfectate documentar în baza formularelor elaborate de unitatea de audit intern pentru fiecare tip de activitate.

Este de menționat că elaborarea unor formulare se bazează pe formularele-model prevăzute de normele metodologice de implementare a standardelor de audit intern. De exemplu, normele în cauză recomandă utilizarea modelului ordinului cu privire la efectuarea misiunii de audit intern, programului de lucru al unei misiuni de audit, teste și chestionare.

Pentru a justifica constatările de audit prezentate supervisorului, auditorii interni efectuează copii, solicită extrase, întocmesc tabele și recalculări care sunt documentate atât pe suport de hârtie, cât și în format electronic. Aceste informații sunt perfectate documentar și sunt anexate la formularele de lucru eliberate fiecărui auditor pentru realizarea activităților de audit prevăzute de programul misiunii de audit intern.

Procedura de supervizare se aplică și la documentarea informației obținută în mod verbal prin intermediul întâlnirilor, interviurilor, inclusiv și a conversațiilor telefonice. Pentru întâlnirile oficiale se practică documentarea sub formă de procese-verbale, în care se dezvăluie informația despre scopul, subiectele discutate și concluziile întâlnirii. Totodată, supervisorul va cerceta posibilitatea documentării probelor obținute în formă verbală nemijlocit după finalizarea discuțiilor.

De exemplu, la supervizarea planului anual de audit intern au fost constatate divergențe privind stabilirea activităților auditabile. Supervisorul a constatat că doar pentru câteva activități au fost precizate operațiunile auditabile. Totodată s-a atras atenția la faptul că trebuie aplică o metodologie unică de a preciza activitățile și operațiunile auditabile și ierarhizarea acestora în funcție de riscurile aferente. Pentru evitarea pe viitor a unor asemenea neclarități, conducătorul unității de audit a elaborat procedura internă privind stabilirea (precizarea și ierarhizarea) obiectelor auditabile.

În acest caz, supervisorul se va încredința dacă activitățile auditabile au fost identificate pe baza rezultatelor analizei riscurilor (nereguli, deficiențe, abateri, disfuncționalități). Analiza trebuie să țină cont de cadrul normativ și regulamentele interne, organigramele privind repartizarea funcțiilor și responsabilităților între angajați, deciziile de organizare a activităților din cadrul entității.

La planificarea auditului activității financiar-contabilă supervisorul examinează includerea următoarelor obiecte auditabile: elaborarea bugetului de venituri și cheltuieli; estimarea fluxurilor de trezorerie; evidența decontărilor cu furnizorii și cumpărătorii; evidența decontărilor cu personalul și bugetul, inventarierea patrimoniului, întocmirea registrelor contabile și a cărții mari, raportarea financiară și fiscală.

De asemenea, supervisorul v-a examina dacă obiectele auditabile sunt ierarhizate în funcție de nivelul riscului. În acest scop se va preciza riscurile fiecărui obiect auditabil. De exemplu, la inventarierea patrimoniului pot exista următoarele riscuri: nu toți debitorii sunt contactați pentru a confirma datoriile cu termen de scadență expirat (A), datele din listele de inventariere sunt preluate din contabilitate fără ca membrii comisiei de inventariere să examineze la fața locului existența și starea bunurilor (B), lipsa unei evidențe a bunurilor pe fiecare persoană material-responsabilă (C). Pe baza acestor riscuri, supervisorul apreciază impactul riscului asupra respectării cadrului normativ și regulamentelor interne de activitate ale entității. Nivelul riscului se calculează în baza anumitor factori conform metodologiei prezentate ca model în tabelul de mai jos.

**Tabelul 1. Aprecierea riscului cu privire la inventarierea patrimoniului**

<i>Factorii</i>	<i>Riscuri</i>		
	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>
<b>1. Atitudinea conducerii, 40%</b>	8	12	<b>1</b>
<b>2. Programe aplicative contabile imperfecte, 35%</b>	14	3	<b>7</b>
<b>3. Insuficiență de timp, 25%</b>	5	2	<b>3</b>
<b>Total, 55%</b>	<b>27</b>	<b>17</b>	<b>11</b>

Sursa: elaborat de autori în baza [2]

Prin urmare, riscul legat de inventarierea necorespunzătoare a patrimoniului constituie 55%. Dacă riscurile celorlalte obiecte auditabile vor fi mai mici, atunci supervisorul va solicita ca acestei activități să-i fie acordată o atenție mai sporită.

Supervisorul examinează documentele perfectate la inițierea misiunii de audit intern și întocmește lista de supervizare a documentelor pe baza informației din celulele de mai jos.

Documentele supervizate	Posibile mențiuni și propuneri ale supervisorului	Comentariile autorului documentului supervizat
Ordinul privind efectuarea misiunii de audit	Este necesar de revăzut: perioada de exercitare a misiunii de audit intern; scopul misiunii de audit intern; domeniile auditabile; membrii echipei misiunii de audit intern	Misiunea a fost coordonată cu conducătorul entității și cu persoana responsabilă de compartimentul auditabil
Declarațiile de interese	Aceste documente trebuie să asigure neimplicarea auditorilor în activitățile auditabile și nu este în relație personală cu persoanele responsabile de activitățile auditabile	S-a verificat incompatibilitățile personale ale auditorilor, care vor participa la lucrările de realizare a misiunii de audit intern
Programul de lucru al misiunii de audit intern	Activitățile din programă trebuie să fie clasificate nu doar pe etape și obiecte ale misiunii de audit dar și pe fiecare persoană implicată, de precizat locul petrecerii auditului	Se va revizui următoarea informație: entitatea în cadrul căreia este realizată misiunea; domeniul și perioada auditată; durata în ore a fiecărei activități a misiunii
Lista centralizatoare a obiectelor auditabile	Este necesar să se atragă atenția la riscurile: legate de documentarea insuficientă a operațiunii; arhivarea necorespunzătoare a documentelor; necunoașterea legislației	Obiectele supuse riscurilor avansate au fost discutate cu conducerea și cu persoanele responsabile
Notificarea privind declanșarea misiunii	Documentul nu se acceptă fiindcă lipsesc următoarele precizări: scopul misiunii; perioada exercitării auditului; obiectivele misiunii; intervențiile ulterioare	Structura care urmează a fi auditată a fost înștiințată cu o lună înainte de data prevăzută în planul anual de audit intern

**Figura 1. Supervizarea documentelor de inițiere a misiunii de audit intern**

Sursa: elaborat de autori în baza [5]

La supervizarea fișei centralizatoare a obiectelor auditabile pot apărea divergențe privind precizarea obiectelor auditabile. De exemplu, pentru a-și argumenta obiecțiile supervisorul poate afirma că în procesul exercitării misiunii de audit nu sunt auditate toate activitățile sau operațiunile aferente domeniului planificat pentru audit. În teren se necesită a fi auditate doar obiectele care sunt supuse riscurilor avansate. Este de menționat că riscul constituie orice situație, acțiune sau eveniment cu influență nefavorabilă asupra capacității entității de a-și realiza obiectivele.

Ținând cont de această afirmație, conducătorul misiunii de audit revizuieste varianta finală a fișei centralizatoare a obiectelor auditabile pentru activitatea de conducere. În urma revizuirii, fișa poate fi completată cu următoarele obiecte auditabile: definirea atribuțiilor și responsabilităților; reglementarea raporturilor de serviciu dintre compartimente; stabilirea condițiilor de ocupare a postului; organizarea recrutării și selecției de personal; controlul sistemelor informaționale de management; organizarea activității de conducere.

### **Concluzii**

Deoarece auditul intern are ca obiectiv de a stabili condițiile de realizare a activităților și operațiunilor și compararea situației reale cu cerințele cadrului normativ, pentru identificarea riscurilor la această etapă este necesară de studiat următoarea informație: actele normative și legislative aferente domeniului auditat; documentația de constituire a entității și informația despre atribuțiile personalului de conducere, responsabilitățile și funcțiile angajaților conform prevederilor organigramei; dosarele auditelor anterioare.

### **Referințe bibliografice**

1. Legea privind controlul financiar public intern nr.229 din 23.09.2010 // Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.231-234 din 26.11.2010
2. Standardele Naționale de Audit Intern, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.153 din 12 septembrie 2018 // [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=110376&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=110376&lang=ro)
3. Codul Etic al auditorului intern, aprobat prin Hotărârea Guvernului R.Moldova nr.557 din 19 noiembrie 2019 // [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=119035&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=119035&lang=ro)
4. Carta de audit intern, aprobată prin Hotărârea Guvernului R.Moldova nr.557 din 19 noiembrie 2019 // [https://www.legis.md/cautare/getResults?doc\\_id=119035&lang=ro](https://www.legis.md/cautare/getResults?doc_id=119035&lang=ro)
5. Normele metodologice de audit intern, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 105 din 15.07.2013 // Monitorul Oficial nr. 206-211 din 20.09.2013
6. Rotaru, D., Mihaila, S., & Ravdan, G. A. (2019). Exigențe privind controlul financiar în contextul implementării IFRS de către entitățile autohtone.