

AUDITUL INTERN CA MECANISM STRATEGIC DE GUVERNANȚĂ CORPORATIVĂ ÎN ENTITĂȚILE DE INTERES PUBLIC

INTERNAL AUDIT AS A STRATEGIC MECHANISM OF CORPORATE GOVERNANCE IN PUBLIC INTEREST ENTITIES

OSOIANU Alexandrina

Universitatea de Stat din Republica Moldova, Republica Moldova

E-mail: osoianualexandrina@gmail.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0007-0342-0798>

Abstract. This paper examines the role of internal audit as a mechanism of corporate governance in public interest entities, with a focus on the conditions under which the function becomes effective in practice. While established frameworks provide a coherent conceptual design, their formal adoption does not guarantee meaningful impact on governance processes. Building on the relationship between governance, risk management, and internal control, the paper highlights the importance of translating audit findings into risk-based insights. By testing controls and reassessing residual risk, internal audit helps correct risk perceptions and supports more informed oversight by the board and audit committee. However, this contribution depends on the broader governance context, including organizational incentives, independence, and the effectiveness of oversight mechanisms. In the absence of such coherence, the function faces the risk of remaining formal and having limited influence on decision-making.

Keywords: internal audit, corporate governance, risk management, audit committee, public interest entities

JEL Classification: G30, M42

Introducere

În ultimii ani, pe plan internațional și național, se atestă o creștere a interesului față de guvernanta corporativă. Acest interes este determinat de complexitatea tot mai mare a mediului economic și de intensificarea cerințelor de reglementare. Mai mult decât atât, în cazul entităților de interes public, responsabilitatea față de interesul public devine mai accentuată. Din acest motiv, modul în care sunt gestionate riscurile, organizat controlul intern și fundamentate deciziile strategice prezintă o importanță deosebită. În baza acestor premise, auditul intern ocupă un loc semnificativ în cadrul guvernantei corporative. Acesta nu trebuie examinat doar ca o funcție de control. Auditul intern contribuie la evaluarea și îmbunătățirea proceselor de guvernanta, de management al riscurilor și de control intern.

Este necesar să indicăm că, în prezent, auditul intern este adesea abordat preponderent din perspectiva conformității, ceea ce limitează capacitatea acestuia de a funcționa ca element integrator al guvernantei corporative. În opinia noastră, această abordare restrânsă nu corespunde rolului pe care auditul intern trebuie să îl îndeplinească în cadrul arhitecturii instituționale a entităților de interes public, unde consecințele deciziilor depășesc sfera organizațională. În aceste circumstanțe, considerăm oportun de a examina rolul auditului intern în susținerea guvernantei corporative, condițiile în care acesta poate contribui efectiv la funcționarea acesteia, precum și relația sa cu comitetul de audit.

Conținut de bază

Studiarea literaturii de specialitate și a practicii internaționale relevă faptul că rolul auditului intern a cunoscut o evoluție semnificativă, determinată de consolidarea guvernantei corporative și de creșterea complexității mediului economic. Astfel, dacă inițial funcția de audit intern era axată preponderent pe activități de control și verificare, aceasta s-a transformat ulterior într-un element esențial al

sistemelor de management al riscurilor și de guvernanță, contribuind la evaluarea și îmbunătățirea proceselor organizaționale (Behrend J., Eulerich M., 2018).

În același timp, dezvoltarea cadrelor moderne de control intern a determinat extinderea rolului auditului intern către evaluarea sistematică a riscurilor și a eficacității controalelor. Modelul celor Trei Linii, elaborat de Institutul Auditorilor Interni (IIA), oferă un cadru conceptual în care auditul intern este definit ca funcție de asigurare independentă, distinctă de management, menită să contribuie la coerența mecanismelor de guvernanță (IIA, 2020). Conform acestui model, auditul intern reprezintă a treia linie, cu rol de evaluare a eficacității primelor două, managementul operațional și funcțiile de control și conformitate. Această poziționare îi conferă capacitatea de a furniza consiliului și comitetului de audit o perspectivă nefiltrată de management asupra modului în care riscurile sunt gestionate și controalele funcționează, reducând astfel asimetria informațională dintre execuție și supraveghere. De asemenea, trebuie să menționăm că existența unui astfel de cadru normativ nu garantează internalizarea sa efectivă în comportamentele organizaționale.

Din această perspectivă, considerăm oportun să precizăm că trecerea auditului intern către un rol strategic nu s-a produs în mod uniform. În numeroase entități, auditul intern se limitează în continuare la verificarea respectării regulilor și procedurilor, fără a influența procesele de decizie. Considerăm că, această situație reflectă o realitate mai largă: nu este suficient ca o entitate să adopte un model sau un cadru normativ, fundamental este ca acesta să fie aplicat efectiv în activitatea zilnică. Atunci când acest lucru nu se întâmplă, auditul intern riscă să devină o structură care există pe hârtie, fără un impact real asupra modului în care entitatea este condusă.

Pentru a ilustra această realitate, Figura 1 prezintă auditul intern ca o funcție cu mai multe roluri simultane, verificarea respectării regulilor, gestionarea riscurilor și susținerea guvernantei, care nu se exclud reciproc, ci acționează împreună în cadrul aceleiași entități. În aceeași ordine de idei, se impune să arătăm că rolul auditului intern nu este definit doar de regulile și modelele existente, ci și de modul în care cei implicați, manageri, consiliu, comitet de audit, îl înțeleg și îl folosesc în practică. În acest sens, analiza lui Roussy și Brivot (2016) arată că auditul intern este privit la fel ca instrument de control, ca sprijin pentru management și ca sursă de valoare pentru entitate. Considerăm că aceste perspective nu se înlocuiesc una pe alta, ci coexistă, ceea ce explică de ce așteptările față de auditul intern diferă adesea de la un actor la altul.

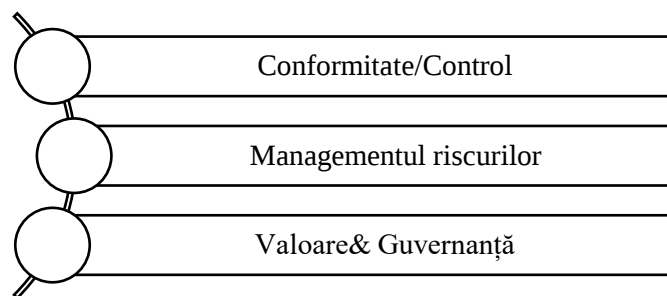


Fig.1. Dimensiunile funcției de audit intern

Sursa: elaborată de autor, conform (Roussy M., Brivot M., 2016)

Studierea literaturii de specialitate și a cadrelor de reglementare internaționale relevă că guvernanța corporativă în entitățile de interes public are ca obiectiv principal asigurarea faptului că acestea sunt conduse într-un mod responsabil, transparent și orientat spre interesele părților implicate. Spre deosebire de alte tipuri de entități, în cazul entităților de interes public deciziile nu afectează doar acționarii, ci și stabilitatea financiară, încrederea publică și funcționarea piețelor. Din acest motiv, guvernanța nu se limitează la controlul performanței, ci include supravegherea modului în care sunt gestionate riscurile, utilizate resursele și argumentate deciziile (OECD, 2023).

În practică, guvernanța se manifestă printr-un set de procese interconectate: stabilirea obiectivelor, evaluarea riscurilor, monitorizarea controlului intern și supravegherea deciziilor managementului. Aceste procese sunt realizate prin interacțiunea dintre management, responsabil de execuție, și structurile de supraveghere, consiliul societății și comitetul de audit, care asigură responsabilizarea și disciplina organizațională.

Auditul intern intervine nu în calitate de actor decizional, ci ca mecanism de evaluare a proceselor. Rolul său constă în analiza măsurii în care riscurile sunt identificate corespunzător, sistemele de control funcționează eficace și informațiile utilizate în fundamentarea deciziilor sunt fiabile. Prin această funcție, auditul intern contribuie la calitatea guvernantei corporative, fără a substitui responsabilitățile managementului sau ale structurilor de supraveghere (IPPF, 2024).

Tot pe această linie, este important să menționăm că obiectivele strategice definesc direcția entității, însă fiecare dintre acestea implică un grad de incertitudine. Riscurile nu reprezintă, în acest sens, evenimente izolate, ci obstacole potențiale în atingerea obiectivelor asumate. În absența unei înțelegeri clare a riscurilor, strategia rămâne o intenție, și nu un rezultat probabil. Arhitectura riscurilor este esențială pentru guvernanta, deoarece face legătura dintre obiectivele entității și deciziile indicate pentru atingerea acestora. Universul riscurilor reflectă totalitatea expunerilor entității, indiferent dacă acestea sunt sau nu identificate. Capacitatea de risc delimitează nivelul maxim de pierdere pe care entitatea îl poate suporta fără a-și compromite funcționarea. Apetitul la risc reprezintă nivelul de risc pe care entitatea este dispusă să îl accepte în mod deliberat pentru atingerea obiectivelor sale, iar toleranța la risc stabilește variațiile acceptabile în jurul acestui nivel.

Tabelul 1. Elemente ale arhitecturii riscului

Concept	Definiție	Rol în guvernanta
Universul riscurilor	Totalitatea riscurilor la care este expusă entitatea, inclusiv cele identificate și cele potențiale.	Oferă o imagine de ansamblu asupra expunerii și sprijină înțelegerea riscurilor la nivel organizațional.
Capacitatea de risc	Nivelul maxim de risc pe care entitatea îl poate suporta fără a-și afecta stabilitatea.	Definește limitele în care pot fi luate decizii strategice.
Apetitul la risc	Nivelul de risc pe care entitatea este dispusă să îl accepte pentru a-și atinge obiectivele.	Ghidează deciziile strategice și alinierea cu obiectivele.
Toleranța la risc	Abaterea acceptabilă față de nivelul de risc stabilit.	Permite monitorizarea și controlul riscurilor la nivel operațional.

Sursă: elaborat de autor, conform (IIA Glossary, 2024) (Pickett, 2005)

În absența acestei structuri, deciziile sunt luate fără o evaluare reală a incertitudinii, ceea ce poate conduce fie la asumarea excesivă a riscurilor, fie la evitarea oportunităților. În raport cu aceste aspecte, arhitectura riscurilor permite transformarea guvernantei dintr-un proces formal într-unul întemeiat pe o înțelegere clară a riscurilor asociate obiectivelor strategice.

Managementul definește obiectivele, identifică riscurile și stabilește apetitul și toleranța la risc, determinând astfel limitele în care entitatea este dispusă să opereze. Auditul intern verifică dacă riscurile au fost identificate complet, dacă evaluarea lor este rezonabilă și dacă au fost puse în aplicare controale suficiente pentru a menține expunerea în limitele acceptate. Această cerință reiese și din standardele de audit intern, care prevăd că funcția de audit intern trebuie să înțeleagă modul în care entitatea identifică și evaluează riscurile semnificative și selectează procese de control adecvate. Evaluarea controalelor de către auditul intern se realizează prin testarea efectivă a acestora, proces prin care se determină dacă un control există doar la nivel formal sau funcționează efectiv în cadrul procesului. Spre exemplu, dacă entitatea afirmă că limitele de aprobare reduc riscul unor cheltuieli neautorizate, auditul intern nu se limitează la constatarea existenței procedurii, ci selectează tranzacții, verifică aprobările, compară pragurile, analizează excepțiile și urmărește dacă mecanismul a operat consecvent. În același mod, dacă managementul afirmă că apetitul la risc este moderat, auditul intern poate testa dacă deciziile efective, indicatorii de risc și nivelul incidentelor sunt compatibile cu această afirmație. Astfel, auditul intern nu doar verifică un control, ci evaluează și coerența decalajul dintre cele afirmate față de risc și comportamentul real al entității. În egală măsură, auditul intern ajută entitatea să clarifice dacă riscurile identificate fac parte din universul riscurilor relevante, dacă expunerea actuală depășește toleranța asumată, dacă suma expunerilor poate afecta capacitatea de risc și dacă apetitul la risc enunțat de consiliu este respectat în activitatea curentă. De aceea, contribuția sa la guvernanta nu constă exclusiv în constatări punctuale, ci în faptul că oferă consiliului și managementului o imagine clară asupra măsurii în care entitatea își asumă riscurile în mod conștient, controlat și aliniat cu obiectivele strategice.

În viziunea noastră, poziția auditului intern, între execuție și supraveghere, îi conferă un rol distinct în arhitectura guvernantei corporative. Pe de o parte, accesul la procesele interne ale entității îi permite să înțeleagă modul real de funcționare al acesteia. Pe de altă parte, prin raportarea către comitetul de audit, poate transmite constatările sale către nivelul de supraveghere. Această poziție îl transformă într-un mecanism de reducere a asimetriilor informaționale dintre management și structurile de supraveghere, contribuind la un proces decizional mai echilibrat.

Studierea practicii internaționale relevă că există o diferență semnificativă între modul în care este conceput și modul în care funcționează efectiv auditul intern. Adoptarea formală a unor cadre precum cele ale IIA sau COSO nu implică automat internalizarea lor în practici funcționale, deoarece entitățile nu operează în vid normativ, ci în contexte în care regulile sunt filtrate prin constrângeri și capacități instituționale. În multe cazuri, aceste modele coexistă cu rutine organizaționale mai vechi, orientate spre conformitate, ceea ce conduce la o implementare parțială. Rezultatul este o funcție de audit intern care există formal, dar care nu influențează substanțial procesele decizionale. Considerăm că această discrepanță nu este accidentală, ci reflectă faptul că entitățile nu se transformă prin adoptarea regulilor, ci prin modul în care acestea sunt utilizate în practică (Power, 1997).

În centrul acestei probleme se află stimulentele actorilor organizaționali. Managementul deține, în mod inerent, acces privilegiat la informație și control asupra resurselor, iar transparența completă nu este întotdeauna aliniată intereselor sale imediate. Figura 2 evidențiază diferența dintre orientarea managementului spre performanță și rezultate imediate și abordarea auditului intern, centrată pe identificarea și evaluarea riscurilor, ceea ce poate conduce la priorități divergente în procesul decizional.

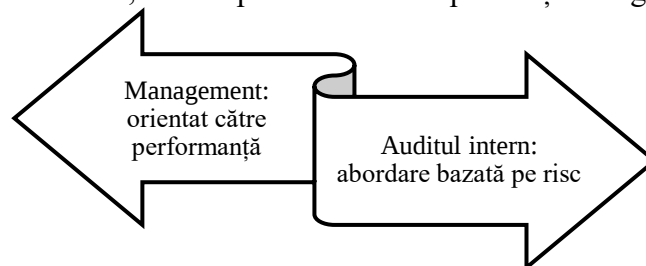


Fig.2. Diferențe de orientare între management și auditul intern
Sursa: elaborată de autor

Se impune să subliniem că auditul intern, chiar dacă este conceput ca mecanism de asigurare independentă, funcționează în interiorul aceleiași structuri organizaționale și depinde de accesul la informații, de cooperarea managementului și de sprijinul acordat funcției în practică. Pornind de la aceste considerente, auditul intern poate fi acceptat la nivel formal, dar limitat în influență, sau utilizat selectiv în funcție de interesele actorilor organizaționali. Cercetările recente denotă că eficacitatea auditului intern este condiționată nu doar de independența sa formală, ci și de susținerea managementului și de calitatea activității desfășurate (Ta & Doan, 2022). În interpretarea noastră, relevanța auditului intern nu derivă din mandatul său formal, ci din măsura în care mediul entității permite exercitarea efectivă a acestuia.

Pentru a sintetiza aceste relații, Figura 3 evidențiază principalii factori care determină relevanța auditului intern în cadrul guvernantei corporative, subliniind interdependența dintre designul instituțional, stimulentele organizaționale și mecanismele de supraveghere.

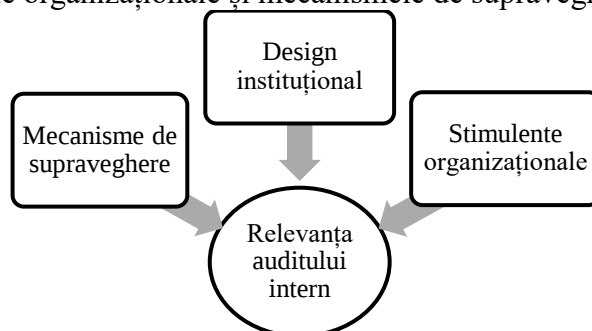


Fig.3. Determinanții relevanței auditului intern

Sursa: elaborată de autor, conform (Power, 1997) (Ta & Doan, 2022) (Abbott, Parker, & Peters, 2010)

În acest context, comitetul de audit reprezintă un element esențial al arhitecturii de guvernare corporativă, constituind principalul mecanism de supraveghere. Spre deosebire de management, comitetul de audit nu este implicat direct în activitățile operaționale și manifestă un interes mai pronunțat în asigurarea integrității proceselor entității. Prin relația sa directă cu auditul intern, comitetul de audit poate reduce dependența funcției de management, poate valida concluziile auditului și poate contribui la integrarea acestora în procesul decizional. Studiile empirice denotă că implicarea activă a comitetului de audit este asociată cu o funcție de audit intern mai eficientă și cu mecanisme de guvernare mai robuste (Abbott, Parker & Peters, 2010). Sub incidența acestor factori, relevanța auditului intern nu este rezultatul existenței sale formale sau al alinierii la modele conceptuale, ci al unui echilibru între design instituțional, stimulente și mecanisme de supraveghere. În absența acestui echilibru, auditul intern rămâne o funcție prezentă în structura entității, dar marginală în influență.

În același sens, ținem să remarcăm că în multe entități existența auditului intern este considerată, în sine, dovadă că guvernarea funcționează corespunzător. Considerăm că această abordare nu este justificată, deoarece prezența funcției nu garantează impactul acesteia. În practică, se constată că rapoartele sunt întocmite, comitetul de audit este constituit și standardele sunt respectate formal, creând aparența unui sistem de control funcțional. Este relevant să precizăm, însă, că este dificil de cuantificat măsura în care recomandările sunt aplicate, riscurile sunt înțelese corect și deciziile sunt influențate de constatările auditului. În numeroase cazuri, auditul intern este receptat formal, fără a genera modificări substanțiale în practica companiei.

Se conturează ideea că auditul intern poate funcționa corect ca proces, producând un efect minim asupra entității. În astfel de situații, există probabilitatea ca deciziile să fie construite pe informații incomplete, riscurile să nu fie gestionate corespunzător, iar entitatea să rămână expusă unor vulnerabilități neadresate. Studiarea practicii internaționale relevă că integrarea rezultatelor auditului intern în managementul riscurilor nu se produce în mod automat. În multe entități, funcția de audit intern și funcția de management al riscurilor operează pe fluxuri separate, iar constatările rămân la nivel operațional. Considerăm că o deficiență identificată de auditul intern nu reprezintă exclusiv o abatere de la procedură, ci constituie un semnal că un risc este fie subestimat, fie incomplet înțeles. În acest sens, valoarea auditului intern se manifestă atunci când constatările sunt traduse în termeni de risc și integrate în registrul de riscuri al entității. Această integrare devine relevantă în momentul în care testarea controalelor produce dovezi concrete: atunci când un control nu funcționează în practică, nivelul de risc rezidual nu mai poate rămâne la nivelul estimat inițial de management. În acest mod, auditul intern nu adaugă un nou strat de analiză, ci corectează percepția existentă asupra riscului. Figura 4 ilustrează modul în care auditul intern contribuie la guvernarea corporativă prin integrarea rezultatelor sale în procesul de management al riscurilor.

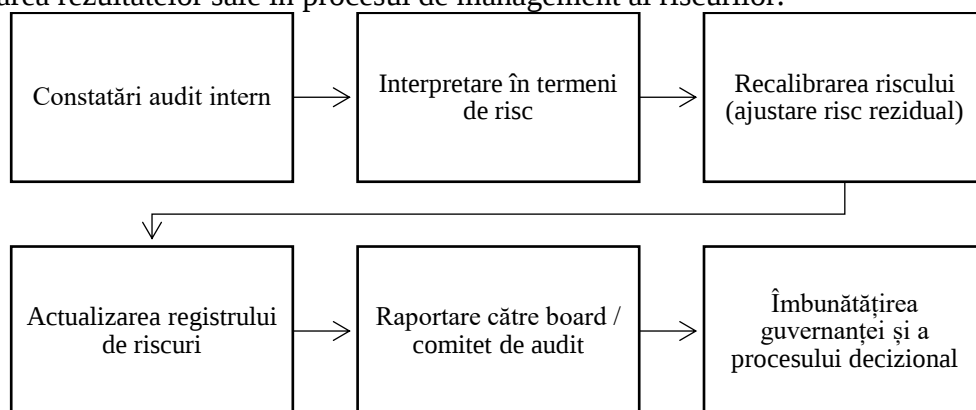


Fig.4. Integrarea auditului intern în managementul riscurilor

Sursa: elaborată de autor

Constatările de audit rezultă din verificarea controalelor și sunt analizate din perspectiva riscurilor pe care le generează. În acest mod, auditul intern explică impactul potențial al fiecărei deficiențe asupra atingerii obiectivelor entității și semnificația acestuia. Pe baza acestei interpretări, nivelul de risc este

reevaluat, devenind relevant conceptul de risc rezidual, care reprezintă nivelul de risc rămas după aplicarea controalelor. Este imperativ să precizăm că, în cazul în care un control nu funcționează sau este inefficient, riscul rezidual crește, chiar dacă inițial a fost considerat acceptabil. Astfel, auditul intern contribuie la ajustarea acestei evaluări, oferind o imagine mai realistă asupra expunerii entității. Totodată, aceste ajustări sunt reflectate în registrul de riscuri, care devine un instrument dinamic, bazat nu doar pe estimările inițiale ale managementului, ci și pe dovezi rezultate din testarea controalelor. În această formă, riscurile pot fi monitorizate și gestionate mai eficient. Rezultatele sunt comunicate consiliului sau comitetului de audit, care utilizează aceste informații pentru îndeplinirea rolului lor de supraveghere. În acest fel, deciziile nu se mai bazează exclusiv pe percepții sau estimări, ci pe o evaluare susținută de evidențe. Prin acest proces, auditul intern contribuie la consolidarea guvernantei corporative, prin îmbunătățirea calității informațiilor care stau la baza deciziilor.

Concluzii

În baza studiilor realizate, au fost formulate următoarele concluzii:

1. Cadrele conceptuale consacrate oferă o structură coerentă pentru organizarea funcției de audit intern, însă eficiența acestora nu rezultă automat din aplicarea lor, ci din modul în care sunt integrate în practica entității. Rezultatele analizei efectuate sugerează că rolul auditului intern nu constă în controlul direct al riscurilor, ci în îmbunătățirea calității informațiilor pe baza cărora acestea sunt înțelese și gestionate.
2. Prin testarea controalelor și reinterpretarea constatărilor în termeni de risc, auditul intern contribuie la ajustarea percepției asupra riscului rezidual și la o evaluare mai realistă a expunerii entității. În acest sens, valoarea sa nu este operațională, ci informațională.
3. Eficiența auditului intern depinde de coerența sistemului de guvernanta corporativă, în special de relația cu managementul și de rolul comitetului de audit în calitate de mecanism de supraveghere. În absența unor stimulente adecvate și a unei utilizări efective a rezultatelor auditului, funcția poate rămâne formală, fără impact asupra procesului decizional.
4. Pentru entitățile de interes public, implicațiile sunt semnificative, deoarece calitatea guvernantei depășește dimensiunea internă și influențează încrederea publică și stabilitatea piețelor. Respectiv, dezvoltarea auditului intern nu trebuie abordată ca o cerință de conformitate, ci ca o oportunitate de consolidare a mecanismelor de guvernanta corporativă.

Referințe

1. Behrend, J. and Eulerich, M., 2019. *The evolution of internal audit research: A bibliometric analysis of published documents (1926–2016)*. Accounting History Review, 29(1), pp.1–37.
2. Institute of Internal Auditors (IIA), 2020. *The IIA's Three Lines Model: An update of the Three Lines of Defense*.
3. Roussy, M. and Brivot, M., 2016. *Internal audit quality: A polysemous notion?* Accounting, Auditing & Accountability Journal, 29(5), pp.714–738.
4. Power, M., 1997. *The audit society: Rituals of verification*. Oxford: Oxford University Press.
5. Ta, T.T. and Doan, N.P., 2022. *Factors affecting internal audit effectiveness*. Accounting, 10(2), Article 37.
6. Roussy, M., 2013. *Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager*. Critical Perspectives on Accounting, 24(7–8), pp.550–571.
7. Abbott, L.J., Parker, S. and Peters, G.F., 2010. *Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities*. Accounting Horizons, 24(1), pp.1–24.
8. Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), 2023. *G20/OECD principles of corporate governance*. Paris: OECD Publishing.
9. Institute of Internal Auditors (IIA), 2024. *Global internal audit standards*.
10. Pickett, K.H.S., 2005. *The essential handbook of internal auditing*. Chichester: John Wiley & Sons.
11. The Institute of Internal Auditors, 2024. *Glossary comparison: 2024 global internal audit standards to 2017 standards*.