

CREȘTEREA ROLULUI AUDITULUI CA INSTRUMENT AL MANAGEMENTULUI EFICIENT

Tatiana BORTA

Academia de Studii Economice a Moldovei

This article examined the issues related to audit role as an effective tool of management. The effective audit requires the integration of the control with the concept of strategic planning. Increasing importance of interdependence between strategy and control is due to the fact that the strategy reflects the opportunities and threats in the external environment.

O particularitate a transformărilor care se produc astăzi în Republica Moldova este globalizarea proceselor economice.

În prezent există o varietate de metode de control pentru diferite procese și valori, care sunt doar condiționate legate de concepția auditului tradițional, iar demonstrarea utilității transformării abordărilor de audit poate trezi îndoieli. Cu toate acestea, ar trebui să recunoaștem că așa metode tradiționale ca „evaluarea”, „verificarea corectitudinii acțiunii”, „veridicitatea rapoartelor” (în sensul larg al cuvântului și nu doar sub aspect financiar) pot fi proiectate asupra diferitelor procese economice și sociale. Care ar fi cauza primordială a acestui fenomen?

Răspunsul la această întrebare trebuie căutat pornind de la raționalitatea fenomenului de audit, care se bazează pe independența opiniilor și pe cerințele de veridicitate. Anume această raționalitate determină importanța rolului auditului sub aspect social. Auditul contribuie, într-o manieră specifică, la soluționarea problemelor ce țin de managementul businessului, devenind o metodă universală. Dată fiind varietatea acestor probleme, auditul justifică speranțele tradiționale ale controlului și managementului, nu doar verificând diversele funcții ale întreprinderii potrivit logicii controlului organizațional în regim de timp real, dar și realizând principiul de constituire a societății de control, ilustrând și prognozând unele fenomene temporare, cum ar fi „pierderile” și „motivele”, formulând, totodată, și unele recomandări.

În primul rând, în pofida retoricii transparenței, care însoțește extinderea aplicării practicilor de audit, însuși procesul de control rămâne a fi invizibil din exterior.

În al doilea rând, metodele de control reprezintă o parte a politicii de evitare a erorilor, în ale cărei limite sunt studiate cauzele apariției lor și sunt elaborate metode de depășire și eradicare a erorilor.

În al treilea rând, auditul creează activ un sistem al controlului lărgit, în cadrul căruia funcționează.

În acest sens businessul se caracterizează prin procese active de formare a mediilor de auditare, structurându-le în conformitate cu propriile necesități de control, dar nu reieșind din logica noțională. Condiționarea utilizării pe larg a auditului în sfera businessului este, desigur, complexă și dificilă, dar legată de noțiunea extinsă de responsabilitate, care conferă auditului o inaccesibilitate morală aproape inabordabilă.

Instituirea unui audit efectiv înaintea managementului cerința integrării controlului cu concepția planificării strategice. Dacă auditul se limitează la monitorizarea activității interne, atunci crește probabilitatea că auditul nu va putea ajuta managementul organizației în atingerea scopurilor organizaționale strategice. Creșterea importanței interdependenței între strategie și control este determinată și de faptul că strategia este chemată să reflecte oportunitățile și amenințările din mediul extern.

Instabilitatea mediului extern, a factorilor economici, sociali, tehnologici, politici se răsfrânge negativ asupra stabilității activității întreprinderii. Uneori, schimbările din mediul ambiant se produc lent, treptat, ceea ce permite managementului întreprinderii să transforme în mod oportun sistemul de audit intern. Dar, de cele mai multe ori, aceste schimbări afectează omogenitatea mediului extern; cu alte cuvinte, în mediul extern au loc transformări semnificative cu intervale scurte de timp.

În astfel de situații managementul trebuie să întreprindă „contramăsuri”. Ce reprezintă spargerea omogenității mediului extern pentru auditul intern? Organizația se adaptează la schimbări prin intermediul planificării strategice. Mediul extern este cercetat minuțios și managementul întreprinderii elaborează planuri strategice, în care sunt trecute oportunitățile și pericolele potențiale. Auditul intern trebuie transformat astfel, încât să reflecte scopurile și indicatorii normativi noi, care permit evidența factorilor considerați necontrolabili. Totodată, auditul intern implică un grad ridicat de flexibilitate.

Auditul intern nu participă la elaborarea strategiei. Elaborarea strategiei este prerogativa top-managementului și nu a auditorului (controlorului). Cu toate acestea, sarcina auditorului la această etapă, pe lângă controlul tradițional al procedurilor de formare a planurilor strategice, este evaluarea posibilității de atingere a strategiei prestabilite. Evaluarea este rațional să fie efectuată imediat după aprobarea strategiei, înainte ca planurile strategice să fie făcute publice, cunoscute de întreg colectivul.

În Tabelul ce urmează sunt prezentate compartimentele-tip ale strategiei și greșelile comise cel mai frecvent.

Tabelul nu conține toate greșelile, ci doar cele tipice. De exemplu, pentru strategia financiară o eroare netipică ar putea fi alegerea incorectă a timpului lansării pe piață, deoarece momentul lansării pe piața finanțării externe trebuie ales ținându-se cont atât de pregătirea internă a organizației, cât și de rezultatele, performanțele înregistrate. De menționat că practica demonstrează că investitorii sunt reticenți în a oferi bani întreprinderilor care stagnează, fie chiar și pentru un timp neîndelungat.

Și aceștia pot fi înțeleși: este greu de crezut că întreprinderea care avea o creștere de 5% anual va putea înregistra brusc o creștere de 1,5 ori mai mare conform planului de afaceri. Anume din acest motiv lansarea pe piața atragerii finanțării externe, spre exemplu, a unei afaceri aflate în stagnare, este irațională și inoportună. Fiecare strategie concretă poate conține diverse greșeli și este necesar ca fiecare strategie să fie analizată la capitolul fezabilității.

Tabel

Compartimentele-tip ale strategiei și greșelile tipice comise

Compartimentul strategiei	Greșeli tipice
Marketing	Evaluare incorectă a riscului existent și a cotei companiei întreprinderii în el. Prognoză excesiv optimistă privind creșterea pieței și a cotei companiei. Prognoză excesiv optimistă a evoluției prețurilor la produse. Prognoză excesiv optimistă privind pătrunderea pe noi segmente de piață.
Producție	Calcul incorect al necesarului în capacități de producție. Neluarea în calcul a particularităților logistice.
Investiții	Lipsa activelor necesare pe piață. Lipsa politicii tehnice. Calcul incorect al investițiilor necesare pentru asigurarea activității (compartimentului) de marketing.
Finanțe	Lipsa posibilității de a atrage mijloace financiare în volumul preconizat în condițiile indicatorilor actuali de activitate. Contrapunerea celorlalte compartimente ale strategiei modului optat de atragere a finanțării externe.
Organizare	Necoresponderea sistemului managerial cu proporțiile și strategia businessului.
Resurse umane	Lipsa posibilității de a asigura cu resurse umane în termeni de cantitate și calitate necesară.
Calcul	Prognoze nesigure ale indicilor inflației. Erori în calcule, inclusiv pentru indicatorii-cheie.

Așadar, participarea auditorului intern în procesul planificării strategice îi permite acestuia nu doar constituirea sistemului de audit intern, care depinde și de strategia organizației, dar și să fie evitate unele greșeli majore în procesul planificării strategice prin implicarea în acest proces a unei persoane cu viziune realistă.

Flexibilitatea auditului intern (a controlului) presupune un grad mai înalt de antrenare a angajaților întreprinderii în procesul muncii.

Sistemul tradițional al controlului organizațional presupune parcurgerea următoarelor patru etape (*a se vedea* Fig.1).

Stabilirea indicatorilor normativi. În cadrul planului strategic general al întreprinderii managerii determină scopurile și sarcinile concrete ale subdiviziunilor sub formă de condiții operaționale, inclusiv indicatori normativi concreți, conform cărora este desfășurată și verificată activitatea. Aceste standarde pot include, de exemplu, reducerea rebuturilor de la 5% la 3%. Indicatorii normativi trebuie să fie stabiliți maximal exact pentru ca managerii și muncitorii să-i utilizeze permanent în activitatea lor zilnică.

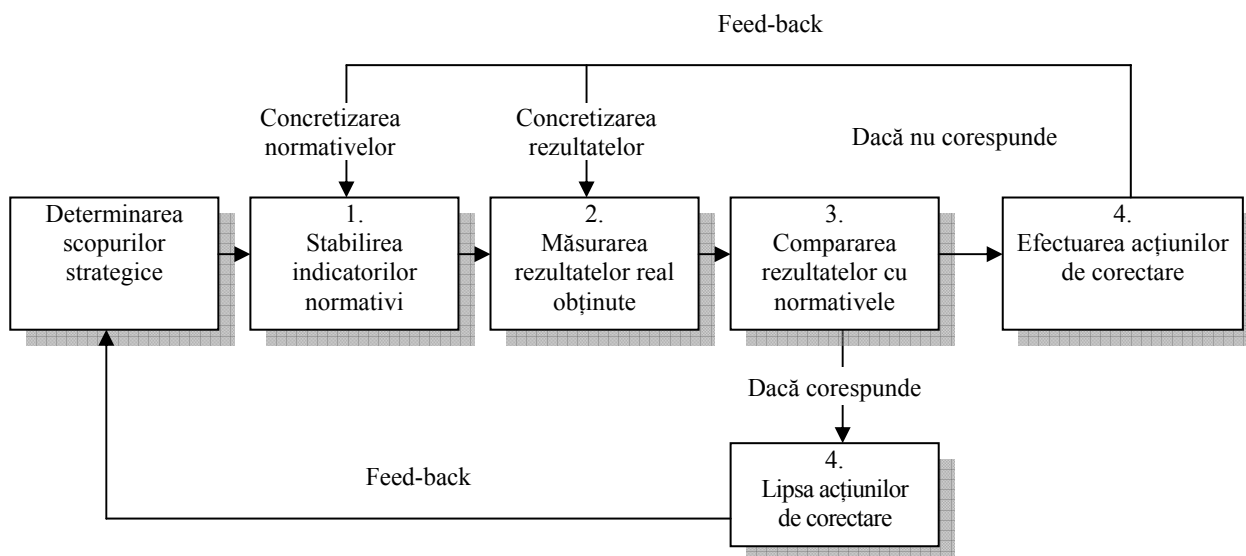


Fig.1. Etapele procesului de control.

Măsurarea rezultatelor reale. Multe întreprinderi stabilesc indicatori normativi calitativi (zilnici, săptămânali, lunari). Managerii unor întreprinderi, însă, nu-și permit să se bazeze în exclusivitate pe indicatori calitativi. Ei sunt interesați și de succesele în atingerea a așa scopuri ca creșterea participării angajaților în procesul de luare a deciziilor și creșterea lor personală.

Compararea rezultatelor cu indicatorii normativi. Această etapă constă în compararea detaliată a rezultatelor reale ale activității cu indicatorii normativi. La unele întreprinderi indicatorii de perspectivă sunt stabiliți concomitent cu obținerea rezultatelor reale pentru săptămâna sau/și anul precedent, simplificând astfel efectuarea comparării de către manageri. Datele prezentate de manageri permit să se facă concluzii referitor la volumul vânzărilor, în general, și pe tipuri de produse, în particular.

Feed-back (legătura inversă). După acțiunile de corectare trebuie să urmeze modificări în activitatea de producție pentru a reveni la indicatorii normativi. Tradițional, abordarea controlului (de sus în jos) presupune utilizarea de către manageri, pentru implementarea diverselor schimbări organizaționale, a autorității ierarhice și determinarea angajaților de a munci mai intens, reproiectarea proceselor tehnologice sau concedierea lucrătorilor. Obținerea unor rezultate adecvate contribuie la stabilirea unui feed-back pozitiv.

Aproape toate tipurile de audit se bazează pe necesitatea micșorării pieței informative. Se presupune, întotdeauna, că rapoartele contabile ale subiecților economici sunt necesare utilizatorilor pentru diverse scopuri. Prin urmare, varianta în care auditorul efectuează auditul și întocmește un raport credibil pentru toți utilizatorii care doresc să diminueze nivelul riscului informațional, este mai eficientă decât varianta în care utilizatorul ar efectua el însuși auditul.

Auditul presupune utilizarea diverselor tehnologii de control, determinate de diverse riscuri, care apar în administrarea businessului în cazul unei posibile asimetrii informaționale a activității financiare și organizaționale. În acest context, auditul joacă rolul unei tehnologii de reducere a pieței, care constată acțiunile deviate (nenormative) ale personalului.

Pentru evaluarea riscului poate fi folosită abordarea bazată pe aplicarea tehnologiilor risc-managementului.

Sarcina-cheie a aplicării acestei abordări constă în obținerea unei hărți reale și de perspectivă a riscurilor, care pot fi minimizezate prin aplicarea instrumentelor auditului intern. Anume în acest scop este necesar să se efectueze un șir de acțiuni tradiționale de gestiune a riscurilor, a căror consecutivitate este prezentată mai jos:

1. *Identificarea riscurilor.* La această etapă sunt depistate toate riscurile potențiale, comportamentul cărora poate fi influențat prin intermediul sistemului de audit intern. În acest proces trebuie să fie implicați nu doar auditorii interni, dar și managerii superiori. Riscurile identificate trebuie înscrise într-un tabel unificat.
2. *Evaluarea riscurilor.* Această etapă presupune evaluarea cantitativă și calitativă a probabilității și prejudiciului provocat de riscurile identificate. În baza acestei evaluări se construiește prima hartă (Fig.2a).

3. Alegerea liniei de toleranță, care trebuie să se bazeze pe conturarea probabilității și daunelor posibile acceptabile de business (Fig.2b).
4. Elaborarea programului de management al riscurilor pentru acele riscuri care sunt situate mai sus de linia de toleranță (Fig.2c). În acest caz nu sunt examinate riscurile acceptabile pentru business (acele riscuri care sunt situate sub linia de toleranță, deși risc-managementul cere formarea unor programe de gestiune a tuturor riscurilor).
5. Reflectarea pe harta riscurilor a valorilor posibile ale probabilității și prejudiciului cu condiția realizării programului propus. În Fig.2(d), prin hașură (1', 2' etc.) sunt indicate valorile posibile.
6. Alegerea și realizarea măsurilor și acțiunilor cu efect maximal. Pentru situația reprezentată în Fig.2 aceste riscuri vor fi Nr.1, 4 și 5. Pentru riscurile Nr.2 și 6 programul de implementare a acțiunilor nu oferă un efect vizibil. Oportunitatea realizării acțiunilor pentru aceste două și alte riscuri, precum și implementarea sistemului integral al controlului intern, sunt determinate mai târziu.

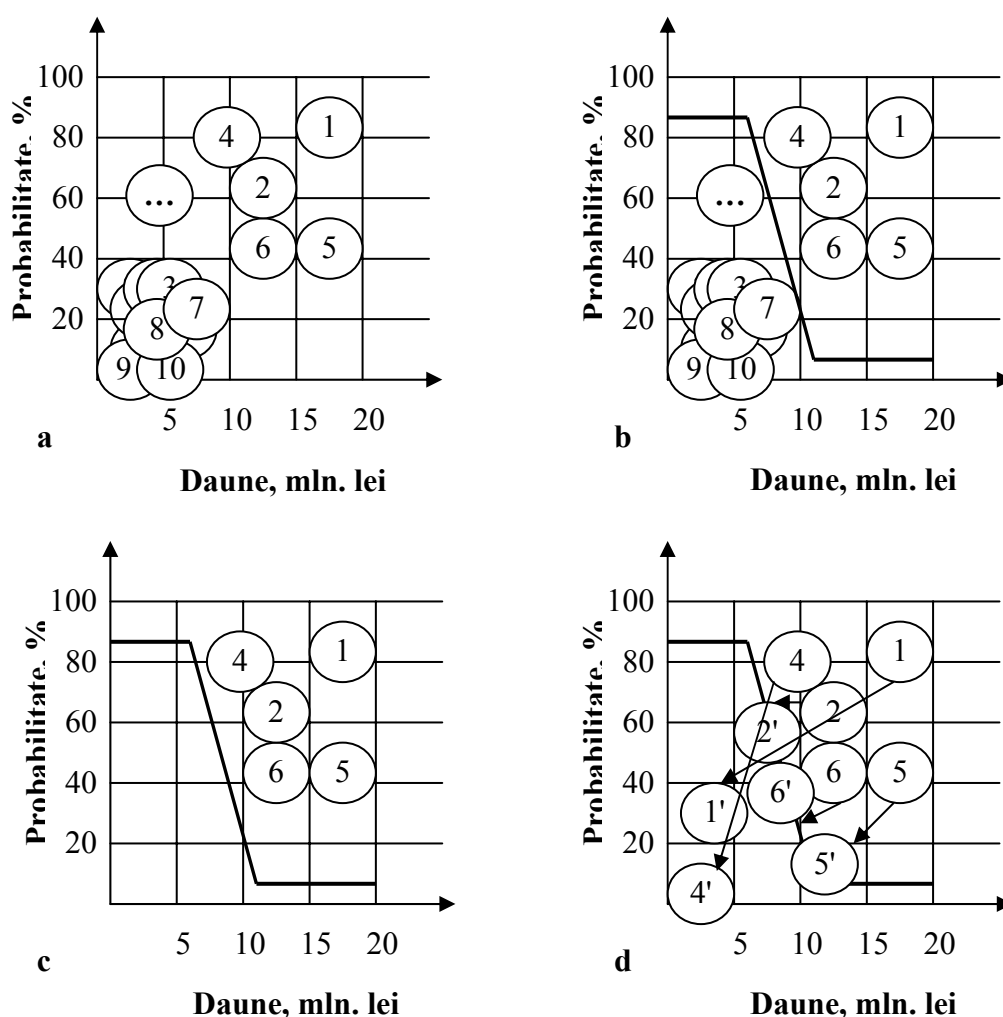


Fig.2. Organizarea sistemului de control intern prin aplicarea tehnologiilor risc-managementului [3, p.36].

După implementarea măsurilor prioritare linia de toleranță poate fi deplasată, selectând următoarele loturi. Măsurile absolut nu implică, de exemplu, reglementarea completă. Aceasta poate fi o coordonare suplimentară în luarea deciziilor, precum și un ordin pe întreprindere, care ar elimina deficiențele sistemului de management etc. După mai multe iterații, toate riscurile semnificative pentru afaceri vor fi minimizate.

Abordarea propusă va permite obținerea unui efect maxim în urma implementării sistemului de audit intern în cel mai scurt timp. Dar e puțin probabil ca un sistem funcțional complet al auditului intern să fie constituit în această manieră. De remarcat că sistemul de management al riscurilor este o cerință obligatorie a siste-

mului de control intern în corespundere cu metodica COSO. De aceea, algoritmul prezentat în acest sistem trebuie să fie utilizat periodic, dar pentru riscurile organizației în ansamblu.

În continuare vom încerca să justificăm rolul crescând al utilizării rezultatelor auditului extern în managementul întreprinderii.

Profitând de lacunele în legislație și utilizând metode ilegale, persoanele interesate încearcă să acapareze bunuri ce nu le aparțin.

Una dintre metodele de îmbunătățire a managementului întreprinderii, în condițiile atacurilor raiderilor, este, fără îndoială, antrenarea auditului extern pentru efectuarea unui șir de proceduri.

În primul rând, auditorul va analiza documentele juridice de bază, contractele, acordurile, pentru a determina punctele vulnerabile, care ar admite, în cazul manipulării unor anumite obligații, deposedarea de bunuri. În baza analizei efectuate, managementului întreprinderii i se vor oferi recomandări profesionale privind operarea modificărilor în documentele indicate.

În al doilea rând, auditorul va analiza structura obligațiilor pe termen scurt ale întreprinderii, identificând contractanții întreprinderii, în mâinile cărora s-a concentrat un număr semnificativ de creanțe. Doar o sumă mare datorată poate servi drept temei pentru intentarea procesului de deposedare a bunurilor. Dacă există o asemenea datorie, întreprinderii i se vor oferi recomandări de prevenire a unor eventuale acționări în judecată.

În al treilea rând, auditorul examinează structura capitalului întreprinderii, gradul de dispersie între acționari și formulează recomandările necesare (de exemplu, recomandări de cumpărare a acțiunilor în condiții avantajoase pentru acționari).

În al patrulea rând, auditorul va oferi consultanță cu privire la alte aspecte legate de protejarea contra raiderilor.

După cum s-a menționat deja, pentru protejarea acționarilor minoritari, auditorul extern apare ca garant ce confirmă activitatea eficientă a întreprinderii, deoarece rapoartele întreprinderii, vizate de auditor, indică rezultatele activității întreprinderii pentru o anumită perioadă, precum și situația patrimonială la o anumită dată.

Astfel, prin auditarea situației financiare și acordarea unor servicii specializate, auditul extern contribuie la gestionarea eficientă a întreprinderii în scopul minimizării riscurilor de acapare ilegală a întreprinderii.

Este necesar să menționăm că auditul extern independent conduce la unificarea informației financiare, interpretând evenimentele activității economice conform standardelor internaționale, ceea ce permite întreprinderii să comunice în același limbaj cu toată lumea. Deci, în procesul de luare a deciziilor managementul întreprinderii poate fi sigur că cifrele activității întreprinderii confruntate cu cifrele din rapoartele de audit ale concurentului sunt comparabile.

Tendința actuală de globalizare cu standarde globale ale calității, prețurilor, designului și serviciilor impune întocmirea rapoartelor financiare într-o manieră, care le-ar face comparabile cu informația conținută în rapoartele diferitelor companii ce activează pe diverse segmente de piață și teritorii geografice.

În aceste condiții, managerii au posibilitatea de a adopta decizii operative, utilizând aceste informații, contribuind astfel la o circulație liberă de capital, forță de muncă, resurse financiare în scopul eficientizării activității întreprinderii.

Concluzionând, putem menționa că în procesul administrării întreprinderii, acționarii și top-managerii sunt impuși, în contextul tendințelor actuale de dezvoltare a pieței, să apeleze la serviciile auditorilor externi. Or, auditul vine în beneficiul tuturor părților implicate în managementul întreprinderii, rolul lui în condițiile actuale fiind, indiscutabil, în creștere.

Bibliografie:

1. Crăciun Șt. Audit financiar și audit intern. - București: Editura Economică, 2004.
2. Дафт Ричард Л. Менеджмент. - Санкт-Петербург: Питер, 2002.
3. Макеев Р.В. Постановка систем внутреннего контроля: от проверок отчетности к эффективности бизнеса. - Москва, 2008.

Prezentat la 04.04.2011