

UNIVERSITATEA DIN CRAIOVA
FACULTATEA DE ECONOMIE ȘI ADMINISTRAREA AFACERILOR
ȘCOALA DOCTORALĂ ÎN ȘTIINȚE ECONOMICE
Domeniul CONTABILITATE

REZUMATUL

Tezei de doctorat

Activitatea financiar-contabilă, obiect al auditului intern în transportul rutier

Conducător științific,
Prof.univ.dr. Constanța IACOB

Doctorand
CALOTĂ George

**Craiova,
2010**

CUPRINS

Listă tabele

Listă figuri

Listă abrevieri

INTRODUCERE

Capitolul I AUDITUL INTERN - MIJLOC DE CONDUCERE EFICIENTĂ A ENTITĂȚILOR ECONOMICE. GENEZĂ ȘI POZIȚIONARE

- 1.1. Repere istorice ale auditului intern
 - 1.1.1. Elemente de referință ale auditului intern
 - 1.1.2. Retrospectivă și perspective în evoluția auditului intern
 - 1.1.3. Definirea auditului intern
- 1.2. Caracteristicile auditului intern
 - 1.2.1. Universalitatea
 - 1.2.2. Independența și obiectivitatea auditului intern
 - 1.2.3. Dimensiunea deontologică
 - 1.2.4. Periodicitatea
- 1.3. Tipuri de audit
 - 1.3.1. Auditul de regularitate
 - 1.3.2. Auditul de sistem
 - 1.3.3. Auditul performanței
 - 1.3.4. Paralelă între auditul de regularitate, auditul de sistem și auditul performanței
- 1.4. Poziționarea funcției de audit intern în cadrul entității
 - 1.4.1. Ansamblul relațional Control intern - Audit intern
 - 1.4.2. Ansamblul relațional Audit intern - Audit extern
 - 1.4.3. Relația dintre auditul intern și consultanța externă
 - 1.4.4. Relația dintre auditul intern și inspecție

Capitolul II NECESITATEA AUDITĂRII ACTIVITĂȚII FINANCIAR-CONTABILE DIN CADRUL ENTITĂȚILOR DE TRANSPORT RUTIER

- 2.1. Aspecte generale privind activitatea de transport
 - 2.1.1. Locul serviciilor de transport rutier în cadrul sectorului terțiar
 - 2.1.2. Locul și rolul transportului urban de călători în cadrul activității de transport
 - 2.1.3. Organizarea și funcționarea transportului urban de călători în municipiul Craiova
- 2.2. Managementul financiar-contabil, componentă a managementului unităților de transport rutier
 - 2.2.1. Delimitări și fundamentări privind managementul financiar-contabil al unităților de transport rutier
 - 2.2.2. Informația financiar-contabilă – mijloc de comunicare al managementului entităților de transport rutier
 - 2.2.3. Nevoia de informații financiar-contabile pe piața transportului rutier
- 2.3. Necesitatea auditării activității financiar-contabile din cadrul

- entităților de transport rutier
- 2.3.1. Rolul auditului intern în obținerea unor informații financiar-contabile pertinente și fiabile
- 2.3.2. Necesitatea evaluării sistemului financiar-contabil
- 2.3.3. Rolul auditului intern în optimizarea utilizării resurselor (value for money)

Capitolul III PARTICULARITĂȚILE METODOLOGICE ALE PREGĂTIRII MISIUNII DE AUDIT PRIVIND ACTIVITATEA FINANCIAR-CONTABILĂ ÎN TRANSPORTUL RUTIER

- 3.1. Abordare teoretică și practică privind desfășurarea unei misiuni de audit intern de regularitate
- 3.2. Principalele aspecte privind pregătirea misiunii de audit intern
 - 3.2.1. Asigurarea condițiilor necesare desfășurării misiunii de audit intern
 - 3.2.2. Colectarea și prelucrarea informațiilor
 - 3.2.3. Analiza riscurilor pentru întocmirea Programului de audit intern
 - 3.2.3.1. Analiza riscurilor
 - 3.2.3.2. Elaborarea Programului de audit intern
 - 3.2.3.3. Ședința de deschiere
 - 3.2.4. Elaborarea programului de audit intern la RAT Craiova

Capitolul IV EXIGENȚELE DESFĂȘURĂRII ȘI FINALIZĂRII MISIUNII DE AUDIT PRIVIND ACTIVITATEA FINANCIAR-CONTABILĂ ÎN TRANSPORTUL RUTIER ÎN CONTEXTUL ACTUALELOR REGLEMENTĂRI INTERNAȚIONALE ȘI NAȚIONALE

- 4.1. Caracteristicile și procedurile specifice etapei Intervenția la fața locului
 - 4.1.1. Probele de audit – elemente esențiale ale auditului intern în condițiile respectării Standardelor Internaționale de Audit Intern
 - 4.1.2. Tehnici și instrumente utilizate în auditarea activității financiar-contabile
 - 4.1.2.1. Tehnici de audit intern
 - 4.1.2.2. Instrumentele de audit intern
 - 4.1.2.3. Eșantionarea
 - 4.1.3. Constatarea și raportarea iregularităților
 - 4.1.4. Considerații privind finalizarea etapei Intervenția la fața locului
 - 4.1.4.1. Revizuirea documentelor de lucru
 - 4.1.4.2. Ședința de închidere
 - 4.1.4.3. Evaluarea conformității activității financiar-contabile la RAT Craiova
- 4.2. Metodologia elaborării și difuzării raportului de audit intern
 - 4.2.1. Aspecte teoretice relevante privind elaborarea Proiectului de raport de audit intern
 - 4.2.2. Întocmirea Raportului de audit intern
 - 4.2.2.1. Transmiterea Proiectului raportului de audit intern
 - 4.2.2.2. Reuniunea de conciliere
 - 4.2.2.3. Întocmirea Raportului de audit intern
 - 4.2.3. Difuzarea Raportului de audit intern

- 4.3. Necesitatea și importanța urmării recomandărilor
- 4.4. Asigurarea și îmbunătățirea calității activității de audit intern
- 4.5. Considerații privind realizarea activității de supervizare

Capitolul V OPINII PRIVIND UTILIZAREA BENCHMARKING-ULUI ÎN AUDITUL PERFORMANȚEI

- 5.1. Relația dintre gestionarea performanței și auditul performanței
 - 5.1.1. Conducerea prin obiective
 - 5.1.2. Stabilirea unor „*obiective deștepte*”
 - 5.1.3. Mecanismul măsurării performanței
 - 5.1.3.1. Construirea indicatorilor privind economicitatea (intrările)
 - 5.1.3.2. Construirea indicatorilor de măsurare a eficacității (rezultatului)
 - 5.1.3.3. Indicatorii privind eficiența
- 5.2. Utilizarea benchmarking-ului în auditul performanței
 - 5.2.1. Utilizarea benchmarking-ului prin comparații generale între entități
 - 5.2.2. Utilizarea benchmarking-ului prin indicatori de performanță
 - 5.2.3. Utilizarea benchmarking-ului în analiza sistematică a proceselor
- 5.3. Posibilități de utilizare a benchmarking-ului în cazul auditării RAT Craiova

CONCLUZII

ANEXE

BIBLIOGRAFIE

CUVINTE CHEIE

Conținutul informațional al tezei de doctorat ***Activitatea financiar-contabilă, obiect al auditului intern în transportul rutier***, poate fi sintetizat prin următoarele cuvinte cheie: *audit intern, transport rutier, activitatea financiar-contabilă, audit de regularitate, audit de sistem, auditul performanței, managementul financiar-contabil, informația financiar-contabilă, sistem financiar-contabil, risc, analiza riscurilor, programul de audit intern, probe de audit, instrumente de audit intern, pista de audit, formulare de constatare, chestionar, tehnici de audit intern, eșantionarea, supervizare, raport de audit intern, recomandare, management prin obiective, obiective SMART, indicatori de economicitate, indicatori de eficiență, indicatori de eficacitate, benchmarking.*

SINTEZA PRINCIPALELOR PĂRȚI ALE TEZEI DE DOCTORAT

Teza de doctorat intitulată „***Activitatea financiar-contabilă, obiect al auditului intern în transportul rutier***” reprezintă rezultatul unei documentări și cercetări științifice efectuate ce vizează rolul auditului intern și posibilitățile de perfecționare a acestei activități, astfel încât să susțină managementul, unei entități din

transportul rutier, în realizarea obiectivelor în condiții de eficiență, economicitate și eficacitate.

În vederea atingerii obiectivelor propuse teza este structurată astfel: introducere, cinci capitole în care sunt abordate atât aspecte teoretice din literatura de specialitate, diverse opinii ale specialiștilor, cât și aspecte practice observate în cadrul cercetării efectuate, concluzii, anexe și bibliografie.

În partea de **„Introducere”** este argumentată actualitatea temei de cercetare, sunt definite obiectivele și scopul cercetării, precum și noutatea științifică și semnificația teoretică a tezei.

Primul capitol **„Auditul intern - mijloc de conducere eficientă a entităților economice. Geneză și poziționare”** tratează probleme legate de aspecte generale cu privire la auditul intern care se desprind din literatura de specialitate referitoare la definirea, delimitarea, evoluția funcției și integrarea acesteia în cadrul entității alături de celelalte funcții. Pornind de la faptul că auditul, contabilitatea și controlul au izvoare comune, subliniem ideea potrivit căreia, un element definitoriu, stabilit atât de Standardele Internaționale de Audit Intern, cât și cadrului normativ național, îl reprezintă separația activităților de audit intern de cele de control, precum și de celelalte activități desfășurate în cadrul unei entități.

În condițiile exigențelor actuale, se impune ca toți factorii interesați de evoluția unei entități, să cunoască rolul auditului intern, respectiv de a emite managementului general, în baza testelor și analizelor efectuate, o asigurare privind calitatea sistemului de control intern al entității. De asemenea, auditul intern trebuie să sprijine managementul în stabilirea instrumentelor de control, evaluându-le eficacitatea și eficiența și ajutând la îmbunătățirea lor continuă.

Cu toate acestea, este impetuos necesar ca auditul intern să nu devină niciodată parte a *„procedurilor integrate de control”*. Auditul poate doar să asigure și să consilieze în ceea ce privește instrumentele de control, dar nu poate să le execute efectiv.

În acest context funcția de audit intern nu poate exista în mod izolat în cadrul unei entități, ci dimpotrivă între ea și celelalte funcții, control intern, audit extern, inspecție, consultanță externă existând o relație de complementaritate sau de colaborare.

Pornind de la definiția generală conform căreia auditul intern oferă asigurare și consiliere managementului pentru o bună administrare a resurselor perfecționând activitățile entității, capitolul prezintă perspectivele de evoluție ale acestei funcții în condițiile crizei actuale, precum și principalele tipuri de audit intern identificate în funcție de modul în care această activitate își atinge obiectivele.

În cel de-al doilea capitol **„Necesitatea auditării activității financiar-contabile din cadrul entităților de transport rutier”** se prezintă importanța pe care informația financiar-contabilă o are pe piața transportului rutier, avându-se în vedere complexitatea activității unei entități care își desfășoară activitatea în acest sector, multitudinea factorilor interesați și diversitatea cerințelor acestora. Ținând cont de aceste aspecte, într-un paragraf distinct s-a insistat pe rolul pe care auditul intern îl are în asigurarea unor informații financiar-contabile fiabile, fundament al deciziilor luate de management; furnizarea unei opinii nepărtinitoare cu privire la funcționalitatea sistemului de controlului intern al activității financiar-contabile; aprecierea performanțelor managementului în demersurile de utilizare economică, eficientă și eficace a resurselor disponibile; precum și oferirea unor soluții de îmbunătățire a activității unei entități având ca punct de plecare informațiile furnizate de situațiile financiare anuale.

În capitolul al treilea intitulat **„Particularitățile metodologice ale pregătirii misiunii de audit privind activitatea financiar-contabilă în transportul rutier”**, etapa *Pregătirea misiunii de audit* este prezentată ca o succesiune logică de proceduri, care are menirea de a asigura condițiile necesare echipei de audit intern pentru a putea furniza o opinie cu privire la modul în care la nivelul compartimentului financiar-contabil este respectat cadrul normativ național și practica națională dacă este cazul.

Datorită importanței sale, problematica pregătirii misiunii de audit intern a făcut obiectul unor numeroase studii teoretice și empirice. Specific acestei etape este faptul că apelează la capacitățile de analiză, sinteză și la simțul de deducție al auditorului în scopul asigurării de informații reale, în sensul reflectării așa cum se desfășoară ele și în contextul în care-și desfășoară activitatea.

Un aspect distinct, prezentat în cadrul acestui capitol, îl reprezintă problematica activităților de identificare și analiză a riscurilor necesare pentru planificarea misiunii de audit intern și care se concretizează în elaborarea *Programului de audit intern*. Aceste activități reprezintă o particularitate a auditului intern care îl deosebește de celelalte funcții ale entității.

În capitol sunt prezentate documentele întocmite în cadrul acestei etape, completate cu elemente specifice privind activitatea financiar-contabilă.

Considerații privind **„exigențele desfășurării și finalizării misiunii de audit privind activitatea financiar-contabilă în transportul rutier în contextul actualelor reglementări internaționale și naționale”**, se regăsesc în capitolul 4, ce cuprinde abordarea sub aspectul prezentării etapelor: *Intervenția la fața locului*, *Raportul de audit intern* și *Urmărirea recomandărilor*.

Pentru furnizarea unei opinii pertinente cu privire la funcționalitatea sistemelor de control intern auditorul colectează o serie de elemente probante care reprezintă fundamentul constatărilor, concluziilor și recomandărilor formulate. În scopul realizării acestui deziderat utilizează tehnici și instrumente specifice. Aceste tehnici și instrumente, precum și procedurile aferente etapei *Intervenția la fața locului* sunt tratate detaliat, fiind însoțite și de exemple practice în cadrul primului paragraf al acestui capitol.

Pe baza evaluării activității desfășurate în cadrul etapei *Intervenția la fața locului* se elaborează raportul de audit intern care este transmis structurii/entității auditate, iar ulterior după efectuarea modificărilor propuse de aceasta și acceptate de auditorii interni este transmis pentru aprobare conducătorului entității. Aspectele referitoare la conținut, formă, modalitatea și stilul de redactare a *Raportului de audit intern*, precum și cele cu privire la succesiunea procedurilor care trebuie respectate, activitățile desfășurate și documentele care se elaborează pe parcursul etapei *Raportul de audit intern* sunt prezentate în al doilea paragraf al acestui capitol.

Pentru a realiza o evaluare a eficacității activității desfășurate și a verifica fiabilitatea soluțiilor propuse pentru rezolvarea problemelor identificate, practica în domeniul auditului intern recomandă monitorizarea modului în care entitatea /structura auditată respectă *Planul de acțiune pentru implementarea recomandărilor*. Din aceste considerente, în cadrul acestui capitol, a fost tratat în mod distinct problematica urmării recomandărilor.

Ultimul aspect dezbătut îl reprezintă problematica *Programului de asigurare și îmbunătățire a calității*. Prin acest program se urmărește asigurarea realizării obiectivelor de audit intern, respectarea normelor, instrucțiunilor și codului etic de către auditorii interni și dezvoltarea profesională a personalului din cadrul structurii de audit intern. Realizarea și actualizarea unui astfel de program presupune evaluări externe, evaluări interne și monitorizarea continuă a activității compartimentului de audit intern (supervizarea).

În cadrul capitolului cinci **„Opinii privind utilizarea benchmarking-ului în auditul performanței”**, am realizat o abordare teoretică și practică a auditului performanței, *având ca scop promovarea și încurajarea utilizării metodei de benchmarking în auditul performanței din România*.

Pornind de la premisa că auditul performanței examinează dacă criteriile stabilite pentru implementarea obiectivelor sunt corecte pentru evaluarea rezultatelor și apreciază dacă rezultatele sunt conforme cu obiectivele, în primul paragraf al acestui capitol este abordată relația dintre performanță și auditul performanței. Am insistat asupra faptului că activitatea unei entități economice din domeniul transportului rutier nu poate fi

performantă decât în condițiile în care managementul și-a stabilit și definit un set de obiective **SMART** și acestora le-a asociat indicatori pe care urmărește să îi realizeze. Aceasta și pentru că aceste entități nu au implementat sistemul de management prin obiective.

Sub auspiciul celor prezentate anterior, a doua parte a capitolului cinci, prezintă caracteristicile tehnicii de benchmarking, necesitatea aplicării ei în auditul performanței, precum și principalele tipuri utilizate în practica internațională a auditului intern. Rezultatele cercetării le-am pus în practică prin conceperea unui studiu de caz, utilizând datele furnizate de situațiile financiare elaborate de două entități economice reprezentative din sectorul transportului rutier din România, RAT Craiova și RAT Timișoara.

Din cercetarea întreprinsă, constatăm faptul că, în urma unui studiu de benchmarking pot fi identificate soluții, care în urma implementării lor în practică, conduc la creșterea performanței unei entități din sectorul transportului rutier.

Soluțiile identificate sunt viabile deoarece sunt testate în practică, iar prin aplicarea lor entitățile, din sectorul transportului rutier din România, pot să depășească perioada de criză prin care trecem. Aceste soluții se referă la:

- implementarea unui sistem de trafic inteligent gps – gprs;
- inițierea unor demersuri care să se finalizeze cu elaborarea, fundamentarea și aprobarea unei Hotărâri de Consiliu Local, prin care călătoriile studenților și elevilor să fie subvenționate într-o măsură de până la 50% din valoarea acestora;
- creșterea veniturilor generate de activitatea de publicitate;
- re proiectarea politicii de marketing.

Lucrarea se finalizează printr-un set general de **concluzii** ce reies din teză cu privire la poziționarea funcției de audit intern în cadrul entității, locul și rolul transportului urban de călători în cadrul activității de transport, nevoia de informații financiar-contabile pe piața transportului rutier, necesitatea auditării activității financiar-contabile, metodologia de derulare a unei misiuni de audit intern de regularitate, tehnicile de audit intern, instrumentele de audit intern, necesitatea asigurării și îmbunătățirii calității activității de audit, avantajele utilizării benchmarking-ului, actualitatea pe plan internațional a problematicii dezbătute.

Dimensiunea rezultatelor cercetării întreprinse, în scopul elaborării tezei de doctorat, s-a realizat prin publicarea în reviste de specialitate și/sau la o serie de conferințe cu recunoaștere națională și internațională