

GHID

PRIVIND IMPLEMENTAREA STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE AUDIT INTERN 2015

af

CAMERA AUDITORILOR FINANCIARI
DIN
ROMÂNIA



GHID

PRIVIND IMPLEMENTAREA STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE AUDIT INTERN 2015

Material elaborat de **Grupul de lucru "Audit intern"**,
din cadrul CAFR

Componenta **Grupului de lucru:**

Coordonator:

Lect.univ.dr Mirela PĂUNESCU

Membri:

Anca AMUZA-CONABIE

Mihai GRIGORE

Corina LISTOSCHI

Elena MIȚĂ

Iosif NAZARIE

Mircea POENARU

Diana VASILESCU

Coperta, prezentarea grafică și tehnoredactarea:

Nicolae LOGIN



CAMERA AUDITORILOR FINANCIARI
DIN
ROMÂNIA



GHID

PRIVIND IMPLEMENTAREA STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE AUDIT INTERN 2015

București, 2015

SUMAR

1. INTRODUCERE	7
2. SCOPUL GHIDULUI.....	11
<i>Obiectivele misiunilor de audit intern.....</i>	13
1. <i>Obiectivele urmărite pentru îmbunătățirea procesului de guvernanță</i>	13
2. <i>Obiectivele urmărite în evaluarea managementului riscului și controlului intern</i>	13
3. <i>Obiectivele urmărite în cadrul misiunilor de consiliere</i>	14
3. PREZENTARE GENERALĂ A CADRULUI INTERNAȚIONAL DE PRACTICI PROFESIONALE (IPPF)	15
4. IMPORTANȚA ȘI LOCUL AUDITULUI INTERN ÎN CADRUL GUVERNANȚEI UNEI ENTITĂȚI	17
<i>Importanța riscului în înțelegerea auditului intern</i>	18
<i>Controlul intern și relația cu auditul intern</i>	21
5. TIPURI DE MISIUNI DE AUDIT INTERN	28
a) <i>Misiuni de asigurare</i>	28
b) <i>Misiuni de consiliere.....</i>	29
6. NORME OBLIGATORII	31
6.1. CODUL ETIC	32
6.2. STANDARDELE INTERNAȚIONALE PENTRU PRACTICĂ PROFESIONALĂ A AUDITULUI INTERN (STANDARDELE DE AUDIT INTERN)	33
6.2.1. <i>Scop, autoritate și responsabilități (Standardul 1000)</i>	33

6.2.2. Manualul sau Regulamentul propriu al auditorului intern	36
7. METODOLOGIA SPECIFICĂ DE DERULARE A MISIUNILOR DE AUDIT INTERN	41
7.1. Inițierea și planificarea etapelor misiunii	41
7.2. Notificarea misiunii	42
7.3. Pregătirea și deschiderea misiunii	42
7.4. Activități prelabile auditului	43
7.5. Intervenția la fața locului	44
7.6. Derularea programului de audit	44
7.7. Verificarea și revizuirea execuției programului de audit	44
7.8. Analiza și centralizarea aspectelor identificate	45
7.9. Ședința de închidere și conciliere	45
7.10. Finalizarea raportului de audit	46
7.11. Activități ulterioare finalizării misiunii	50
7.12. Monitorizarea implementării recomandărilor	50
7.13. Raportarea către Consiliul de administrație	51
7.14. Schema metodologiei specifice de derulare a misiunilor de audit intern	53
8. PRECIZĂRI PRIVIND CERINȚELE DE APLICARE	54
ANEXE.....	55

1. INTRODUCERE

Prezentul *Ghid privind Implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern* („Ghid”) reprezintă rezultatul colaborării Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR) și Asociației Auditorilor Interni din România (AAIR), având ca scop dobândirea și menținerea unor standarde înalte de calitate privind organizarea, conducerea și practica misiunilor de audit intern de către auditorii financiari.

Ghidul nu înlocuiește Standardele Internaționale de Audit Intern și nici cele mai bune practici recomandate de către Institutul Auditorilor Interni. El trebuie înțeles ca o clarificare practică, ca un punct de pornire pentru auditorul financiar care este responsabil pentru efectuarea unui audit intern potrivit prevederilor art. 2 din Hotărârea Consiliului CAFR nr. 73/2014, de completare și modificare a Hotărârii Consiliului CAFR nr. 48/2014, pentru adoptarea Normelor obligatorii din cadrul internațional de practici profesionale (IPPF), emise de Institutul Global al Auditorilor Interni (IIA Global), ediția 2013.

Cele două organizații profesionale mai sus menționate vin în ajutorul auditorilor financiari, care efectuează misiuni de audit intern, prin prezentarea unor recomandări metodologice și proceduri tehnice și a unui set de modele de documente necesare atât pentru organizarea cât și pentru documentarea acestei activități, avându-se în vedere totodată menținerea unor standarde înalte de calitate, în contextul aplicării Normelor obligatorii emise de IIA Global și adoptate de Camera Auditorilor Financiari din România.

Pentru fiecare etapă principală a activității de audit intern, prezentul Ghid ilustrează cu titlu de model documente specifice, fiind recomandată utilizarea acestora în cadrul fiecărei misiuni de audit intern. Modelele formularelor cuprinse în acest Ghid reprezintă linii directoare, nefiind exhaustive și nici complete, ele trebuind a fi modificate și adaptate de la caz la caz, funcție de specificul activității entității auditate.

Standardele Internaționale de Audit Intern prevăd o abordare pe baza de risc, atât în ceea ce privește stabilirea planului de audit, cât și organizarea și desfășurarea fiecărei misiuni de audit intern. Auditorii interni trebuie să delimiteze toate activitățile cheie, procesele, funcțiile și controalele ce constituie universul de audit pentru o entitate specifică, să înțeleagă riscurile aferente pentru a putea efectua o evaluare bazată pe riscuri a fiecărui element din universul de audit.

Potrivit IIA¹, universul de audit reprezintă toate auditurile care pot fi efectuate într-o entitate (atât audit de conformitate cât și audit al proceselor). El este strâns legat de strategia și obiectivele de dezvoltare, precum și de riscurile la care este expusă entitatea. Universul de audit ține cont atât de mediul în care entitatea activează, cât și de intenția managementului, care indică schimbări ale obiectivelor strategice, operațiunilor, programelor, sistemelor informatice și de control și se află la baza elaborării planului de audit.

Doar în funcție de aceste aspecte va putea fi stabilit planul de audit. Odată ce riscurile sunt identificate, este necesară elaborarea unui program de lucru pe baza căruia auditorul intern să își desfășoare misiunea. Procedurile din cadrul programelor de audit detaliază aceste aspecte, dar este responsabilitatea auditorului să se asigure că, prin activitățile desfășurate, abordează efectiv și eficient toate riscurile identificate.

Auditorul intern va asigura un proces de comunicare adecvat pe tot parcursul misiunii de audit, începând din faza de planificare, continuând cu evaluarea și raportarea către conducerea superioară, nepermițând totuși să îi fie afectată independența (Standardul 1110 - Independența organizațională).

Pentru a asigura o comunicare adecvată, auditorul trebuie să stabilească în primul rând către cine raportează. Astfel, auditorii interni pot raporta Comitetului de audit, în măsura în care acesta există, conducerii superioare sau altei structuri identificate, în funcție de tipul organizației și de modalitatea în care este ea administrată. Sistemul de guvernare corporativă poate diferi de la entitate la entitate și, pe cale de consecință, auditorul intern trebuie să identifice în fiecare caz structura de conducere adecvată către care va raporta.

Conceptul de guvernare corporativă, folosit frecvent în acest Ghid nu are o definiție unică consacrată. Prezentăm în continuare cele mai uzitate definiții ale conceptului.

Prima definiție a guvernării corporative se referea la „*ansamblul de reguli prin care o companie este condusă și controlată*” (Cadbury, 1992). IIA (2000) definește guvernarea corporativă ca „*un ansamblu de proceduri utilizate de reprezentanții părților interesate de companie pentru a oferi o privire de ansamblu asupra riscului și procedurilor de control administrate de management*”. Conform definiției OECD², guvernarea corporativă reprezintă, în același timp, atât un set de relații între managementul unității, consiliul de administrație, acționari și alte grupuri de interesați, cât și structura prin care se stabilesc obiectivele societății și mijloacele necesare pentru ca acestea să fie atinse, precum și sistemul de stimulente oferite

1 IIA – Standardul 2010 - Planificarea

2 OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development

consiliului de administrație și conducerii pentru a mări obiectivele în interesul acționarilor și al societății.

Nici controlul intern nu are o singură definiție consacrată. Totuși, la nivel internațional, cea mai utilizată definiție a controlului intern este cea formulată de COSO³, respectiv “*controlul intern este un proces implementat de consiliul de administrație, conducere și alți membrii ai personalului unei entități, care își propune să furnizeze o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea următoarelor obiective: eficacitatea și eficiența funcționării, fiabilitatea informațiilor financiare, respectarea legilor și regulamentelor*”.

În scopul acestui Ghid, prin conducerea superioară ne referim fie la Consiliul de administrație, fie la nivelurile superioare ale conducerii organizației respective, în funcție de tipul organizației și de modalitatea în care este administrată.

În continuare, prin „*structura de audit*” ne referim la departamentul sau compartimentul de audit intern care funcționează ca și componentă distinctă în structura de organizare a unor entități sau, pentru misiunile de audit intern externalizate, la persoane fizice sau juridice care desfășoară astfel de misiuni

Auditorul financiar care desfășoară activități de audit intern precum și orice alt membru al echipei de audit intern va asigura o comunicare adecvată privind rezultatele misiunii de audit intern, în sensul respectării criteriilor pentru comunicare stabilite în Standardul 2410 - Criterii pentru comunicare, care trebuie să includă: obiectivele misiunii, sfera de cuprindere, precum și concluziile, recomandările și planurile de acțiune adecvate.

Un bun profesionist va avea în vedere și va aplica fiecare dintre prevederile prezentului Ghid, ele reprezentând minimul necesar pentru asigurarea unei calități corespunzătoare a serviciilor de audit intern oferite de către un auditor financiar.

³ COSO - The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Enterprise Risk management – Integrated Framework

CADRUL LEGAL DE APLICABILITATE

Legislația în vigoare în România stabilește care societăți organizează activitatea de audit intern și ce reprezintă pentru entitate această activitate.

În contextul legislativ actual trebuie avute în vedere următoarele aspecte:

1. Conform OUG 75/1999, art 23, responsabilii pentru organizarea activității de audit intern, coordonarea lucrărilor/angajamentelor și semnarea rapoartelor de audit intern trebuie să aibă calitatea de auditor financiar.
2. Este responsabilitatea Camerei Auditorilor Financiari din România de a elabora norme, aliniate contextului internațional, pentru asigurarea calității și sprijinirea activității de audit intern.
3. Este incurajată conformarea activității auditorului financiar, conducător al unei misiuni de audit intern, cu cerințele celor mai bune practici în domeniu, proiectate conform normelor emise de CAFR și a Standardelor Internaționale de Audit Intern.

2. SCOPUL GHIDULUI

Prezentul Ghid are în vedere prezentarea elementelor de bază ale activității de audit intern desfășurate pentru entități (în vocabularul internațional întâlnite și sub denumirea de organizații) din sectorul privat sau public, în cazul în care la acestea nu se aplică norme specifice privind auditarea instituțiilor publice, care fie intră sub incidența obligativității auditării situațiilor financiare anuale și, implicit a obligativității organizării activității de audit intern, fie optează, pentru auditarea situațiilor financiare anuale și, deci, trebuie să își organizeze și activitatea de audit intern, fie în lipsa auditării situațiilor financiare optează să își organizeze activitatea de audit intern.

Considerentele prezentate se adresează auditorilor financiari, membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România, care coordonează misiuni de audit intern, precum și oricăror altor persoane implicate în misiuni de audit intern.

Materialul de față dorește să sublinieze:

- Importanța și locul auditului intern în cadrul guvernantei unei entități;
- Responsabilitățile auditorului intern (vezi și Standardul 1000 – Scop, Autoritate și Responsabilități, 1100 - Independență și Obiectivitate. Anexa 1 Carta de audit Capitolul 5);
- Importanța asigurării calității activității desfășurate prin prisma cerințelor de documentare a misiunii (vezi și Standardul 1300 – Programul de asigurare și îmbunătățire a calității, 1310 Cerințele Programului de Asigurare și Îmbunătățire a Calității; 1311 – Evaluările interne 1312 – Evaluările externe 1320 – Raportarea privind Programul de Asigurare și Îmbunătățire a Calității 1321 – Utilizarea sintagmei «În conformitate cu Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern» 1322 – Prezentarea neconformității și Anexa 1 Carta de audit Capitolul 8).

Prezentul Ghid are caracter general, fără a avea pretenția acoperirii specificității industriilor care deservește domenii aparte (bănci, asigurări, domenii specifice pieței de capital etc.). Aceste aspecte vor fi avute în vedere în volumele și edițiile care vor succeda prezentului material.

Trebuie menționat că fiecare prezentare de mai jos reprezintă o componentă a dosarului misiunii de audit intern, ca o atestare a procedurilor aplicate pentru obținerea probelor pe care se bazează concluziile desprinse.

Definiția auditului intern aprobată de Hotărârea Consiliului CAFR nr. 48/2014, completată și modificată prin Hotărârea Consiliului CAFR nr. 73/2014, este următoarea:

„Auditul intern este o activitate independentă de asigurare obiectivă și de consiliere, destinată să adauge valoare și să îmbunătățească operațiunile unei organizații. Ajută o organizație în îndeplinirea obiectivelor sale printr-o abordare sistematică și metodică care evaluează și îmbunătățește eficacitatea proceselor de management al riscului, control și guvernanta”.

Și Standardul Internațional de Audit (ISA) 610 - Utilizarea activității auditorilor interni definește funcția de audit intern și vorbește despre auditorii interni, astfel:

„Funcția de audit intern este activitatea de evaluare instituită de entitate sau furnizată acesteia sub forma unui serviciu. Funcțiile sale includ, printre altele, și examinarea, evaluarea și monitorizarea adecvării și eficacității controlului intern.

Auditori interni sunt persoane care desfășoară activități specifice funcției de audit intern. Auditorii interni pot face parte dintr-un departament de audit intern sau dintr-o funcție echivalentă. Obiectivul și scopurile funcțiilor de audit intern includ activități de asigurare și consultanță destinate să evalueze și să îmbunătățească eficacitatea proceselor de guvernanta a entității, managementul riscurilor și controlul intern (ISA 610 A1)”.

Prezentul Ghid privind Implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern prezintă metodologia de planificare și derulare a misiunilor de audit intern în conformitate cu schema generală prezentată în Anexa 9 din Ghid.

Prezentul Ghid, care sprijină implementarea Normelor obligatorii din Cadrul Internațional pentru Practici Profesionale (IPPF), se aplică de către auditorii financiari, membri ai CAFR, potrivit prevederilor art. 2 din Hotărârea Consiliului CAFR nr. 73/2014 privind modificarea Hotărârii Consiliului CAFR

nr. 48/2014, dar poate fi aplicat și de către alte persoane care desfășoară misiuni de audit intern sau fac parte din echipe care desfășoară astfel de misiuni.

Obiectivele misiunilor de audit intern

În cadrul misiunilor de audit intern sunt stabilite obiective în conformitate cu Standardele de Audit Intern.

Aceste obiective pot fi:

1. Obiectivele urmărite pentru îmbunătățirea procesului de guvernanță;
2. Obiectivele urmărite în evaluarea managementului riscului și controlului intern;
3. Obiectivele urmărite în cadrul misiunilor de consiliere.

1. *Obiectivele urmărite pentru îmbunătățirea procesului de guvernanță*

Conform Standardelor Internaționale pentru Practică Profesională a Auditului Intern adoptate de CAFR, obiectivele urmărite în cadrul **misiunilor de asigurare, în scopul îmbunătățirii procesului de guvernanță** (Standardul 2110 - Guvernanta) sunt:

- Promovarea unei conduite etice adecvate și a valorilor corespunzătoare în cadrul organizației;
- Asigurarea unui management eficace al performanței în cadrul organizației și a asumării răspunderii;
- Comunicarea informațiilor privind riscul și controlul către domeniile corespunzătoare din organizație; și
- Coordonarea activităților și comunicarea informațiilor între Consiliul de administrație, auditorii interni și externi și managementul entității.

2. *Obiectivele urmărite în evaluarea managementului riscului și controlului intern*

Conform Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, obiectivele urmărite în cadrul **misiunilor de asigurare**, în vederea evaluării eficienței și eficacității **controalelor interne și expunerii**

la riscuri (Standardul 2120.A1 - Managementul riscurilor și Standardul 2130.A1 -Controlul) sunt:

- Îndeplinirea obiectivelor strategice ale organizației;
- Fiabilitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale;
- Eficacitatea și eficiența operațiunilor și programelor;
- Protejarea activelor; și
- Conformitatea cu legi, regulamente, politici, proceduri și contracte.

3. *Obiectivele urmărite în cadrul misiunilor de consiliere*

Conform Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, obiectivele urmărite în cadrul misiunilor de consiliere, cunoscute și sub denumirea de misiuni de consultanță, sunt:

- Evaluarea eficacității proceselor de management al riscului, control și guvernanză;
- Îmbunătățirea proceselor de management al riscului din cadrul organizației printr-o abordare sistematică și metodică.

Obiectivele urmărite în cadrul misiunilor de audit intern se pot adapta în cazul entităților care au organizată activitatea de audit intern conform reglementărilor specifice aplicabile (cum ar fi instituțiile de credit, instituțiile financiare etc).

3. PREZENTARE GENERALĂ A CADRULUI INTERNAȚIONAL DE PRACTICI PROFESIONALE (IPPF)

Normele internaționale de audit intern reprezintă un cadru general de organizare și conducere a activităților și misiunilor de audit intern.

În România, potrivit atribuțiilor ce îi revin prin lege, Camera Auditorilor Financiarți din România a adoptat Standardele Internaționale de Audit Intern emise de Institutul Auditorilor Interni (IIA Global), care sunt obligatorii pentru toți auditorii financiarți, membri ai CAFR, în desfășurarea activităților de audit intern și în calitatea lor de responsabili pentru organizarea activității de audit intern, coordonarea angajamentelor de audit intern și semnarea rapoartelor de audit intern.

Normele internaționale de audit intern se bazează pe Cadrul (conceptual) de Practici Profesionale (International Professional Practices Framework – IPPF), elaborate și publicate de Institutul Auditorilor Interni (The Institute of Internal Auditors – IIA Global) și care reprezintă un model structural de integrare a unor cunoștințe și norme, care facilitează dezvoltarea, interpretarea și aplicarea consecventă a conceptelor, metodologiilor și tehnicilor utile pentru profesie.

Scopul acestui cadru este de a sprijini profesioniștii în domeniu pentru a identifica și evalua riscurile organizației în scopul prevenirii producerii evenimentelor cu impact negativ, susținerea celor cu impact pozitiv și sprijinirea managementului și tuturor celor implicați în guvernanta organizației pentru conștientizarea zonelor de apariție a riscurilor și dacă acestea se află sub control.

În concepție internațională, rolul auditorului trebuie să ajute la consolidarea procesului de control intern, acuratețea raportărilor, eficiența supravegherii, atenuarea riscurilor și protecția investitorilor.

Acest aspect devine și mai relevant în condițiile în care, în cadrul misiunilor de audit extern, evaluarea activității și realizarea funcției de audit intern în cadrul organizației auditate este o cerință ce derivă din aplicarea consecventă a Standardelor Internaționale de Audit privind relevanța pentru misiunea de audit.

Într-o ordine coerentă de abordare și recunoaștere a unei practici profesionale competitivă și de calitate, normele internaționale consideră obligatorie respectarea de către profesioniști a:

Definiției auditului intern

Codului Etic

Standardelor de audit intern (Standardele)

În completare, vor fi avute în vedere Normele puternic recomandate:

Documente de poziție

Îndrumări practice

Ghiduri practice

4. IMPORTANȚA ȘI LOCUL AUDITULUI INTERN ÎN CADRUL GUVERNANȚEI UNEI ENTITĂȚI

În contextul mecanismului de guvernanță al unei entități, toți cei implicați direct sau indirect în aceste activități ar trebui să își implementeze propriul cadru de guvernare⁴, care să asigure:

- protecția drepturilor investitorilor asupra rezultatelor afacerii desfășurate;
- obținerea celor mai relevante și semnificative informații despre organizație, și informații de o calitate corespunzătoare și disponibile în timp util, ca bază pentru sistemul de luare a deciziilor;
- asigurarea celor mai bune condiții de realizare a obiectivelor propuse și de continuare a afacerii în condiții credibile, transparente, de funcționalitate eficientă în cadrul unor condiții economice date și de supraviețuire într-un mediu concurențial.

Prin conceptul de entitate, în acest context, ne referim la un sistem organizat de desfășurare a unor activități destinate realizării obiectivelor unei afaceri, care funcționează printr-un sistem unitar și coerent de funcții.

Indiferent de sistemul de guvernare⁵ (unitar sau dualist), acesta trebuie să asigure:

- pe de o parte, realizarea funcțiilor organizației, și
- pe de altă parte, credibilitatea asupra oricăror informații prezentate și a rezultatelor obținute.

Funcțiile organizației se realizează de către manageri și conducerea superioară prin îndeplinirea funcțiilor cheie legate de implementarea, revizuirea, aplicarea și monitorizarea:

- obiectivelor strategice;

4 Vezi: OECD: Principles of Corporate Governance; Methodology for assessing the implementation of the OECD Principles of Corporate Governance; Board Practices – Incentives and governing risks (2011)

5 Legea societăților nr. 31/1999, republicată, cu modificările și completările ulterioare (SECȚIUNEA II – *Despre administrația societății*)

- planurilor de acțiune;
- politicilor de risc;
- bugetelor;
- planurilor de afaceri;
- urmării performanțelor.

NOTĂ: Sarcinile primordiale ale managementului trebuie să se concentreze pe atribuțiile privind eficiența și eficacitatea proceselor de guvernare, de management al riscurilor și de control.

Importanța riscului în înțelegerea auditului intern⁶

În ultimii ani "*conceptul de guvernanță corporativă*" se regăsește atât în organizațiile care activează în sectorul public cât și în cele din sectorul privat. Pentru a evita o guvernanță necorespunzătoare, persoanele responsabile cu guvernanța trebuie să aiba preocupări pentru elaborarea de politici de control intern cu ajutorul cărora să stabilească și să evalueze riscurile organizației.

În paralel, s-a extins utilizarea procedurilor și politicilor de management al riscului integrat la nivel de organizație, iar entitățile recunosc avantajele implementării managementului riscurilor.

Nu este suficient însă, că există diverse funcții de risc și de control. Provocarea managementului rămâne aceea de a atribui roluri specifice acestor funcții, de a le coordona și gestiona în mod eficient și obiectiv, astfel încât să se asigure că nu există zone neacoperite de controlul intern, dar nici zone în care acesta este dublat.

Prin rolul de acordare a asigurării și cel de consiliere, auditul intern contribuie la managementul riscurilor și ocupă un loc din ce în ce mai important în progresul organizației.

Managementul riscului la nivel de organizație este un proces continuu, el fiind structurat în cadrul organizației pemițând astfel identificarea, evaluarea și raportarea oportunităților și amenințărilor care aduc atingere obiectivelor sale.

În cadrul organizației, prin implementarea unui sistem de control intern eficient, conducerea întreprinde activități de gestionare a riscurilor pentru a

⁶ ERM Enterprise Risk Management elaborat de către Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO), Standardele de Audit Intern (Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern) - 2120 Managementul Riscului

identifica, evalua și a ține sub control toate tipurile de situații care pot avea impact negativ asupra organizației.

Riscurile sunt identificate pe obiective și în cadrul acestora pe activități sau operații, iar prin aplicarea diferitelor forme de control, care diminuează riscurile, acestea țin sub urmărire riscurile reziduale (riscul rămas după aplicarea formelor de control) și riscurile potențiale.

Auditorii interni trebuie să înțeleagă și să cunoască notiunea de risc, principalele riscuri la care este expusa entitatea auditată, apetitul pentru risc al entității (nivelul de risc acceptat), precum și importanța gestionării riscului.

Astfel, prin implementarea unui sistem de control intern / managerial eficient și a unui management al riscurilor corespunzător, organizația își poate îmbunătăți performanța.

Implementarea unui sistem de control intern eficient, gestionarea riscurilor în condiții de maximă siguranță, respectarea codurilor și politicilor guvernantei corporative, pot asigura integritatea și transparența unei organizații în condiții de performanță.

Auditul intern, prin activitățile desfășurate, monitorizează implementarea procedurilor de control intern, a celor pentru management al riscurilor și, nu în ultimul rând, al proceselor de guvernare.

Auditul intern joacă un rol important în găsirea unor soluții eficiente și în asistarea procesului de implementare și dezvoltare a tehnicilor și instrumentelor necesare în acest proces de identificare a riscurilor. **Auditorul intern trebuie să aibă o înțelegere profundă a guvernantei corporative** pentru a putea susține și consilia managementul și implicit în asigurarea atingerii obiectivelor organizației în condiții de performanță.

IIA a completat definiția auditului intern în corelație cu evoluția conceptului de guvernare corporativă astfel:

"Auditul intern este o activitate independentă, obiectivă de asigurare și de consultanță concepută pentru a crea valoare și pentru a îmbunătăți operațiunile unei organizații. Asistă o organizație în îndeplinirea obiectivelor sale prin implementarea unei abordări sistematice și disciplinate în evaluarea și îmbunătățirea eficacității managementului riscurilor, a controlului și a proceselor de guvernare".

Numai după studierea domeniului guvernantei corporative, managementului riscurilor și sistemului de control intern se poate aprecia auditul intern la adevărata sa valoare și rolul acestuia în cadrul organizației.

Concluzionând, putem afirma cu certitudine că existența unui sistem de management al riscurilor performant, a unui sistemul de control intern eficient și implicit a unei bune guvernante corporative, crează premisele **valorificării rolului auditului intern** în cadrul organizației.

Entitatea auditată trebuie să asigure coordonarea:

- funcțiilor de recunoaștere și gestionare a riscurilor;
- funcțiilor de supraveghere a riscului;
- funcțiilor de furnizare a unei garanții independente.

Eficiența managementului riscului se poate analiza pe trei nivele:

1. **Management operațional** – se exercită prin managerii care gestionează riscuri și sunt responsabili pentru menținerea unor controale interne eficiente și pentru executarea procedurilor de control cu frecvență zilnică ("day-to-day basis"). Managementul operațional **identifică, evaluează, controlează și atenuează riscurile, ghidează dezvoltarea și implementarea politicilor și procedurilor interne**, dar și **asigură** faptul că activitățile sunt consecvente cu scopurile și obiectivele organizației.
2. **Management al riscului și conformitate** – se exercita, de regula, de către nivelul de management superior care asigură un sistem de control și securitate a funcționării sistemelor operaționale, prin:
 - Monitorizarea practicilor aplicate;
 - Supravegherea expunerii la risc;
 - Monitorizarea riscurilor specifice ce pot deriva din neconformitatea cu legile și reglementările aplicabile.
 - Toate elementele legate de managementul riscurilor și controlul intern;
 - Entitatea ca un tot unitar, cu subunități, filiale, unități subordonate, activități;
 - Funcțiile de exploatare (de la utilizarea resurselor până la obținerea rezultatelor);
 - Funcțiile suport (gestionarea resurselor, contabilitatea veniturilor și cheltuielilor, resurse umane, salarii, bugetarea, managementul infrastructurii și al activelor, stocuri, tehnologia informației ș.a.m.d).

3. **Audit intern** – se exercita printr-o funcție care furnizează persoanelor responsabile cu guvernanta precum și directorilor executivi o asigurare bazată pe cel mai înalt nivel de independență și obiectivitate față de organizație.

Obiectivul acestei asigurări trebuie să includă o asigurare cât mai largă asupra eficienței și eficacității operațiilor, inclusiv a primelor două niveluri; protejarea activelor; relevanța și integritatea dar și completitudinea sistemului de raportare; conformitatea cu legile și reglementările aplicabile precum și contracte. În vederea obținerii acestei asigurări, auditorul intern va evalua:

În consecință:

- Auditul intern este o activitate în sprijinul managementului și conducerii superioare.
- Realizarea obiectivelor se bazează pe independență și obiectivitate.
- Obiectivele activității de audit intern trebuie să coincidă cu cele ale organizației și cu așteptările clientului.
- Auditul intern are ca scop evaluarea proceselor de guvernanta, management al riscurilor și de control.

Controlul intern și relația cu auditul intern

În contextul guvernantei corporative, controlul intern poate fi privit ca un atribut al managementului, o funcție a conducerii sau ca un mijloc de cunoaștere a realității și de corectare a erorilor.

Prin funcția de control intern managementul evaluează în ce măsură și-a atins obiectivele, constată abaterile de la acestea, analizează cauzele care au determinat abaterile și dispune măsurile corective care se impun.

Conform bunelor practici în domeniu, controlul intern trebuie inclus, într-o forma sau alta, în fiecare activitate și trebuie să fie formalizat prin proceduri operaționale de lucru, pe baza fișelor posturilor, însoțite de chestionare și liste de verificare, care de fapt sunt instrucțiuni de realizare a respectivelor activități la care se atașează și activitățile de control intern.

În mod concret, managerul stabilește pentru fiecare grup de activități o serie de funcții, programe sau forme ale controlului intern menite să limiteze și să mențină riscurile asociate în limitele apetitului de risc acceptat de entitate. Aceste forme de exercitare ale controlului pot fi: autocontrolul, controlul mutual, controlul ierarhic sau controlul partenerial.

Riscurile evoluează continuu, pot afecta îndeplinirea obiectivelor programate și există posibilitatea ca acestea să producă efecte negative asupra politicilor din cadrul entităților. Din această cauză trebuie implementat un sistem de control intern pentru a administra aceste riscuri.

Prin activitățile de control intern ne referim la activitățile corespunzătoare de control pentru fiecare proces, concepute astfel încât să asigure reducerea riscurilor care pot afecta realizarea obiectivelor entității (conform model COSO). Controlul intern este un concept dinamic care atinge toate nivelurile entității.

Activitățile de control intern trebuie corelate cu apetitul de risc specific entității pentru fiecare domeniu sau activitate, precum și cu ceea ce este considerat acceptabil de entitate și mandatarii acesteia. În practică, activitățile de control trebuie implementate pentru protejarea împotriva riscurilor inacceptabile pentru entitate, care trec peste apetitul de risc stabilit de consiliul de administrație, sau pentru a respecta cerințele regimului de reglementare, în vederea asigurării conformității cu cadrul normativ.

Activitățile de control pot fi grupate în funcție de momentul în care sunt exercitate în activități preventive sau în acțiuni de depistare. Anumite activități de control pot fi utilizate fie ca activități preventive, fie de depistare, în funcție de momentul și forma în care se exercită.

Activitățile de control preventive sunt acțiunile întreprinse de entitatea pentru a asigura funcționarea corespunzătoare a sistemului, precum și pentru a preveni eventualele iregularități, fie ele erori, fie fraude. Activitățile de prevenire se desfășoară înainte sau în timpul derulării operațiunilor, nepunându-se trece la faza următoare sau înregistrarea operațiunii respective în cazul în care aceste activități arată neconformități. Spre exemplu, existența unei parole este o formă de control preventivă. Un utilizator neautorizat nu va putea accesa anumite date dacă nu are parola potrivită sau nu va putea opera înregistrări în programul de contabilitate în lipsa autorizării necesare. Aceste controale pot lua forme diverse cum ar fi: forma unor parole, carduri de acces sau chiar a unor semnături sau vize pe documente aplicate de către persoanele abilitate, care nu trebuie doar să aplice viza, ci au și rolul de a se asigura că operațiunea pe care o vizează este autorizată corespunzător și, eventual, are substanță.

Activitățile de control de depistare sunt cele menite a identifica funcționarea neconformă a sistemelor, precum și eventualele iregularități, fie ele erori, fie fraude. Activitățile de detectare sunt efectuate de regulă prin sondaj, după ce operațiunile au fost finalizate, asupra unui grup de operațiuni omogene ca natură, cu scopul de a descoperi anomaliile în funcționarea

sistemului sau pentru a se asigura că aceste anomalii nu există. Spre exemplu: testarea unui eșantion de ordine de plată pentru a se verifica dacă există ordine de plată insuficient autorizate, testarea plăților în numerar prin casă pentru a le identifica pe cele ce depășesc un anumit plafon în vederea asigurării că nu s-a încălcat legislația privind plafonul încasărilor-plăților în numerar, sunt activități de control de depistare. Reconcilierea balanței de verificare analitică cu cea sintetică sau reconcilierile rulajelor conturilor, reprezintă, în egală măsură activități de depistare.

În practică, societățile recurg la o combinație de activități de detectare și preventive pentru a asigura eficiența maximă a sistemului de control intern, preferabil cu costuri minime.

Controalele pot fi implementate în sisteme manuale sau în sisteme informatice. Ca și exemplu de control implementat în sisteme manuale, putem să ne referim la necesitatea vizării anumitor tranzacții înainte de a fi prelucrate, și, mai concret, în lipsa autorizării plății de pe factura unui furnizor, nu se va efectua plata, manual, de către persoana responsabilă cu plasarea ordinelor de plată la bancă sau, în lipsa semnăturii șefului de echipă de pe foaia de pontaj a unui salariat, nu se vor lua în considerare orele declarate de acesta.

Controalele din sistemele informatice constau, de regulă, într-un amestec de controale automate și controale manuale. Această combinație depinde de natura și complexitatea modului de utilizare a sistemului informatic de către entitate. Controalele automate sunt controalele încorporate în sistemul informatic. Spre exemplu, sistemul nu permite să se înregistreze o descărcare a gestiunii dacă stocul este insuficient, ceea ce ar duce la un sold negativ. Sau, programul de contabilitate nu permite efectuarea de înregistrări care nu par valide (lista tranzacțiilor valide trebuie, de regulă, stabilită de cineva cu autoritate corespunzătoare). Controalele manuale pot fi independente de sistemul informatic (spre exemplu, pentru a putea storna o înregistrare pe casa de marcat este nevoie de o parolă a unui angajat cu autorizare specială), pot utiliza informații generate de sistemul informatic, sau pot fi limitate la monitorizarea funcționării eficiente a sistemului informatic și a controalelor automate și la tratarea excepțiilor (spre exemplu, o persoană responsabilă cu revizuirea balanței de verificare obține balanța din programul de contabilitate și o analizează pentru a descoperi eventuale nereguli). Un alt exemplu: pe baza datelor din balanța de verificare și a datelor de la organul fiscal competent, se reconciliază evidența fiscală cu cea contabilă.

Utilizarea sistemelor informatice de către entitate afectează modul în care sunt implementate activitățile de control. Controalele sistemelor informaționale sunt considerate eficiente atunci când păstrează integritatea informațiilor, securitatea datelor pe care aceste sisteme le procesează și atunci

când includ controale generale ale sistemelor informaționale și controale ale aplicațiilor.

Deoarece sistemele informatice sunt din ce în ce mai utilizate în toate entitățile și aproape la toate nivelurile, responsabilul pentru audit intern ar trebui să se întrebe dacă este nevoie în echipa sa de un specialist în sisteme informatice.

Activitățile de control cele mai des întâlnite sunt:

1. Proceduri de autorizare și aprobare. Este important ca entitatea să aibă proceduri eficiente pentru aprobarea și autorizarea tranzacțiilor. Spre exemplu, la retragerea de numerar dintr-un cont bancar, cel puțin două semnături și autorizări sunt necesare: una este a persoanei care operează tranzacția și cealaltă a persoanei care autorizează tranzacția și care, în mod normal, ar trebui să verifice dacă tranzacția îndeplinește toate condițiile pentru a fi autorizată (spre exemplu: dacă este documentată corespunzător). Casierul nu va elibera numerarul până la primirea dispoziției de plată autorizată corespunzător.

2. Separarea îndatoririlor sau sarcinilor. Este o formă de control des răspândită, eficientă și recomandată. Spre exemplu, teoria spune că o singură persoană este bine **să nu cumuleze** două din următoarele tipuri de sarcini: autorizare, procesare, înregistrare, revizuire. Aceasta deoarece riscul de comitere a unor neregularități sau de nedetectare a lor este mult mai mare. Spre exemplu: dacă o singură persoană este responsabilă cu întocmirea statelor de salarii în funcție de fișele de pontaj, cu calculul salariilor și cu plata lor, riscul de fraudă este mai mare, persoana respectivă putând să majoreze salariile declarate și înregistrate în contabilitatea firmei și să își plătească diferența în propriul cont bancar, fraudă fiind greu de detectat. La firmele mici, unde resursele sunt limitate, de multe ori se întâmplă ca o persoană să cumuleze mai multe sarcini.

3. Controale privind accesul la resurse și înregistrări. Constau în utilizarea unor parole pentru fiecare persoană în funcție de nivelul de acces la care are dreptul, dar și în utilizarea unor carduri care restricționează accesul fizic în anumite spații sau zone. Doar repartizarea parolelor nu este suficientă, entitatea trebuind să se asigure că acestea sunt sigure (spre exemplu suficient de complexe pentru a nu putea fi ghicite), sunt schimbate periodic (anumite firme au o politică de a le schimba o dată la 3 luni, spre exemplu) și persoanele neautorizate nu pot intra în posesia lor.

4. Verificări și revizuri ale operațiilor, proceselor și activităților. Constau în acțiunea de a controla tranzacții sau înregistrări pentru a se asigura că sunt corecte (corect reflectate, înregistrate, îndeplinite etc.).

5. Reconcilieri. Reconcilierea, ca și activitate de control, constă, printre altele, în compararea unor indicatori cu alții cu care se estimează că au legătură. Spre exemplu, putem reconcilia cheltuielile cu salariile cu cheltuielile generate de contribuțiile sociale existând probabilitatea de a detecta anumite omisiuni de înregistrare sau erori de calcul în cazul unor relații neobișnuite. Se pot reconcilia atât indicatori financiari, cât și nefinanciari. Spre exemplu, verificând numărul de ore lucrate pe categorii de personal cu cheltuielile salariale sau cu rezultatele obținute, putem identifica anumite fraude de natură salarială.

6. Protecția activelor – toate activele trebuie protejate împotriva furtului sau a altor evenimente ce le poate afecta valoarea. Spre exemplu, fiecare activ este dat în gestiune unei persoane care răspunde pentru el. Inventarierea periodică sunt un alt exemplu de astfel de activitate de control.

7. Supervizare.

8. Documentare.

9. Responsabilizare (sau responsabilitate)

10. Alte forme.

Sistemul de control intern, oricat ar fi de bine proiectat și implementat, nu este infailibil. Aceasta deoarece are limitări inerente, datorate unor factori, cum ar fi:

- raționamentul uman în luarea de decizii poate fi eronat și, ca atare, deficiențele controlului intern pot apărea din cauza erorii umane. Eroarea umană poate apărea la proiectarea unui control sau la modul în care o activitate de control este efectuată;
- posibilitatea ca două sau mai multe persoane să lucreze împreună pentru a evita controalele;
- poziția favorizată pe care o are conducerea pentru a eluda controlul intern prin evitarea controalelor implementate;

Principalele modele de control intern aplicate la nivel internațional, concepute pentru organizarea sistemului de control intern și care răspund cerințelor managementului riscurilor sunt:

- Modelul COSO – USA;
- Modelul CoCo – Canada.

Modelul COSO se reprezintă în mod simbolic printr-un cub care conține 5 elemente esențiale, și anume:

- (i) mediul de control;
- (ii) evaluarea riscurilor;
- (iii) activitățile de control;
- (iv) informațiile și comunicarea;
- (v) monitorizarea.

(i) **Mediul de control** reprezintă atitudinea generală, integritatea, valorile etice și comportamentele ale angajaților; stilul de conducere al managementului precum și măsurile luate de conducere și de cei însărcinați cu guvernanta privind sistemul intern de control și importanța sa în cadrul entității.

Mediul de control este baza tuturor celorlalte componente ale controlului intern asigurând aplicarea în mod eficace a sistemului de control intern.

(ii) **Evaluarea riscurilor**

Orice entitate este supusă riscurilor care pot fi riscuri proprii funcționării entității însăși, riscuri specifice fiecărei activități, dar și riscuri externe. Unele riscuri sunt acceptabile și inerente fiecărei activități, altele sunt însă riscuri inacceptabile. Noțiunea de risc poate avea o conotație negativă atunci când se referă la starea de incertitudine, amenințare sau la obstacole în îndeplinirea obiectivelor dar poate avea și conotație pozitivă atunci când se referă la oportunitati sau sanse.

Entitățile creează sisteme de control intern care să le permită pe cât posibil să evite riscurile inacceptabile sau să le mențină la un nivel acceptabil, și să mențină la un nivel optim riscurile acceptabile în vederea atingerii obiectivelor pe care și le-au propus.

Legătura dintre apetitul pentru risc al entității și nivelul de profitabilitate trebuie să fie de tipul „variabilă directă” în sensul că riscurile suplimentare aferente unei afaceri trebuie remunerate suplimentar către investitori.

(iii) **Activitățile de control** intern reprezintă măsuri de realizare a sarcinilor și oferă o asigurare rezonabilă că bunurile vor fi protejate și operațiunile realizate vor fi îndeplinite așa cum au fost programate.

(iv) **Informarea și comunicarea**

Informarea și comunicarea presupune „difuzarea internă de informații pertinente, fiabile, a căror cunoaștere permite fiecăruia să-și exercite responsabilitățile”, conform explicației COSO. Informațiile relevante sunt informațiile pertinente, cheie, care trebuie să parvină la timp și într-o formă

convenabilă. Informația inutilă trebuie înlăturată, iar informația pertinentă trebuie analizată de către cei responsabili pentru a se putea lua decizii în cunoștința de cauză. Capacitatea conducerii de a lua decizii adecvate este influențată de calitatea informațiilor, ceea ce presupune ca informațiile să fie adecvate, oportune, actuale, corecte și accesibile.

Comunicarea efectivă trebuie să aibă loc într-un sens mai larg și să implice toate activitățile și toate structurile entității. Comunicarea efectivă trebuie să aibă loc de sus în jos și de jos în sus prin toate componentele și prin întreaga sa structură.

(v) Monitorizarea

Monitorizarea se referă la supravegherea permanentă a sistemului de control intern, precum și la examinarea modului său de funcționare. În practică s-a dovedit că managerii de la toate nivelurile, mai ales cei care nu au proceduri formalizate sau acestea nu sunt actualizate, desfășoară activități de control intern fără să realizeze acest lucru. Astfel, fiecare responsabil, oriunde s-ar afla, se organizează pentru a-și conduce activitatea prin: definirea sarcinilor fiecărui angajat, stabilirea instrumentelor și tehnicilor de lucru, pregătirea profesională a angajaților, dotarea cu echipamente și sisteme electronice, supervizarea activității personalului.

În concluzie, implementarea sistemului de control în cadrul unei entități și asigurarea ca politicile de control intern sunt adecvate pentru atingerea obiectivelor acesteia sunt responsabilitățile managementului, iar oferirea unei asigurări managementului cu privire la funcționalitatea și monitorizarea eficienței sistemului de control intern revin auditului intern.

5. TIPURI DE MISIUNI DE AUDIT INTERN

Scopul Standardelor este de a:

- Delimita principiile de bază care stau la baza celor mai bune practici de desfasurarii misiunilor de audit intern și se referă la modul în care acesta ar trebui să se realizeze;
- Oferi un cadru pentru realizarea și promovarea unei game largi de activități care să aducă plus valoare auditului intern;
- Stabili bazele de evaluare a performanței auditului intern;
- Ajuta la îmbunătățirea proceselor și operațiunilor organizaționale.

În concepția lor generală, standardele cuprind Standarde de calificare și Standarde de performanță, dar pentru înțelegerea și aplicarea corectă a acestora, trebuie avute în vedere atât enunțurile, cât și interpretarea acestora, precum și înțelesul specific din glosarul de termeni.

Standardele delimitează cerințele de conformitate pentru misiunile de asigurare și cele de consiliere.

În literatura de specialitate se accepta faptul că exista două tipuri de misiuni de audit intern, și anume, misiuni de asigurare și misiuni de consiliere

a) Misiuni de asigurare

Misiunile de asigurare au ca scop examinarea obiectivă a probelor în scopul furnizării unei evaluări independente privind modul în care funcționează procesele de management al riscurilor, control sau guvernare ale organizației. Orice misiune de asigurare trebuie să aibă în vedere formularea unei opinii independente sau concluzii privind o entitate, o operațiune, o funcție, un proces, un sistem sau alt aspect. Tipul și sfera de cuprindere a misiunilor de asigurare sunt stabilite de către auditorul intern. În general, în misiunile de asigurare sunt implicați trei participanți:

1. persoana sau grupul implicat în mod direct în entitatea, operațiunea, funcția, procesul, sistemul sau alt aspect auditat – **responsabilul pentru proces;**
2. persoana sau grupul care realizează evaluarea – **auditorul intern,** și
3. persoana sau grupul care utilizează evaluarea – **beneficiarul misiunii.**

b) Misiuni de consiliere

Misiunile de consiliere au un caracter de consultare și se desfășoară, în general, la cererea expresă a beneficiarului misiunii. În literatura de specialitate ele sunt cunoscute fie ca misiuni de consiliere, fie ca misiuni de consultanță. Tipul și sfera de cuprindere a activităților de consiliere sunt stabilite de comun acord cu beneficiarul misiunii. În general, în misiunile de consiliere sunt implicați doi participanți:

1. persoana sau grupul care furnizează consilierea – acesta fiind auditorul intern și
2. persoana sau grupul care solicită și beneficiază de consiliere – acesta fiind beneficiarul misiunii.

Când execută misiuni de consiliere, auditorul intern trebuie să fie obiectiv și să nu își asume responsabilități manageriale.

Considerații generale de abordare și tipuri de misiuni de consiliere

Structura de audit efectuează misiunile de consiliere sau de consultanță în conformitate cu prevederile Cartei auditului intern în cadrul entității, respectiv ale standardelor IIA aplicabile. Misiunile de consiliere sau de consultanță, ce pot fi efectuate de structura de audit, sunt:

- **misiuni de consiliere formale** – de regulă, sunt planificate (incluse în planul anual), conform regulilor de planificare specifice structurii de audit, iar termenii și condițiile sunt convenite cu solicitantul, în prealabil, printr-un acord scris. Din punct de vedere procedural aceste misiuni sunt efectuate, de regulă, ca și misiunea de asigurare;
- **misiuni de consiliere informale** – sunt activități sau servicii de rutină, de tipul:
 - i. participărilor în grupuri de lucru interdepartamentale, comitete ori alte organisme de acest fel, cu activitate temporară, participărilor în proiecte (pe perioada ciclului de viață al proiectului) sau la ședințe și întâlniri de lucru ad-hoc;
 - ii. furnizării de servicii de facilitare și training în domeniul controlului intern și managementului riscurilor;
 - iii. schimburilor uzuale de informații specifice cu alte structuri organizatorice din cadrul entității, grupului, industriei etc.;

- **misiuni de consiliere speciale** – sunt servicii speciale îndeplinite de auditul intern în cadrul unor proiecte instituționale de anvergură (de ex. consultanță pentru externalizarea operațiunilor sau anterior restructurării proceselor entității, participarea în echipe de experți, constituite pentru conversia de sisteme operaționale, IT etc.).

În anumite circumstanțe, în baza analizei cost-beneficiu, structura de audit poate decide efectuarea de **misiuni de audit mixte**, ce încorporează atât elemente din misiunea de asigurare, cât și din misiunea de consiliere, într-o abordare consolidată, unitară. În alte situații, structura de audit poate aprecia ca adecvată efectuarea de misiuni, în care să se facă **distincția între componenta „de asigurare” și cea „de consiliere”**.

6. NORME OBLIGATORII

În contextul Normelor obligatorii, se identifică următoarele cerințe de referință în desfășurarea activității de audit intern, cerințe care trebuie îndeplinite în mod cumulativ:

- **Independența** – trebuie apreciată ca inexistența oricăror impedimente care ar afecta judecarea cu totală obiectivitate a faptelor. Independența poate avea două forme: independența în fapt și cea în aparență. Independența trebuie menținută atât la nivel funcțional (libertate față de orice alte activități sau responsabilități în cadrul organizației), cât și la nivel organizațional (libertatea de exprimare, comunicare în condiții de totală obiectivitate).
- **Obiectivitatea** – trebuie înțeleasă ca o atitudine intelectuală neinfluențată, care permite auditorilor interni să își efectueze misiunile într-o manieră care demonstrează credința lor sinceră în rezultatele muncii lor și faptul că nu au făcut compromisuri privind calitatea. Obiectivitatea cere auditorilor interni să nu își subordoneze raționamentul profesional nici unui interes legat de aspecte ale misiunii de audit intern.
- **Asigurarea / oferirea de încredere** în ceea ce privește gradul de control al operațiunilor.
- **Îndrumarea** pentru îmbunătățirea operațiunilor.
- **Adăugarea de valoare / plus de valoare**, în sensul în care activitatea de audit intern trebuie să ofere entității cât mai multe oportunități, ocazii pentru atingerea și îmbunătățirea obiectivelor sale, concretizate în îmbunătățirea sistemelor operaționale, reducerea expunerii la risc prin eficacitatea și eficiența proceselor de governanță, managementul riscului și control.
- Sprijinirea activității organizației auditate printr-o evaluare susținută, sistematică și metodică a:
 - Procesului de governanță;
 - Procesului de management al riscurilor;
 - Proceselor de control.

Trebuie reținut faptul că **scopul general** al realizării funcției de audit intern îl reprezintă **consolidarea eficacității** operațiunilor organizației auditate.

6.1. CODUL ETIC

Codul Etic din cadrul normelor internaționale de audit intern prezintă principiile relevante pentru profesia și practica de audit intern, precum și regulile de conduită care descriu comportamentul așteptat din partea auditorilor interni. Codul Etic se aplică atât persoanelor fizice, cât și celor juridice care furnizează servicii de audit intern.

Scopul său este de a promova o cultură etică la nivel global în cadrul profesiei de audit intern.

Principiile etice general acceptate se referă la:

Integritate	=	Integritatea presupune concomitent: <ul style="list-style-type: none"> • Onestitate • Profesionalism • Responsabilitate
Obiectivitate	=	Presupune ca auditorul intern să nu-și lase afectat raționamentul profesional în colectarea, evaluarea și comunicarea informațiilor legate de realizarea obiectivelor misiunii
Confidențialitate	=	Auditorii interni respectă valoarea și dreptul de proprietate asupra informațiilor pe care le primesc și nu furnizează informații fără o aprobare corespunzătoare, decât în cazul în care există obligații legale sau profesionale
Competență	=	Auditorii interni aplică cunoștințele, abilitățile și experiența necesare în desfășurarea auditului intern

NOTĂ: *Competența trebuie avută în vedere și recunoscută obiectiv din momentul acceptării misiunii, dar și pe parcursul derulării acesteia (inclusiv în ceea ce privește competența profesională a membrilor echipei, chiar dacă sunt specialiști în domenii care nu țin de calificarea economică). Trebuie luate în considerare cunoștințele, abilitățile și experiența acumulată, dar și programele de perfecționare și îmbunătățire a calității.*

6.2. STANDARDELE INTERNAȚIONALE PENTRU PRACTICĂ PROFESIONALĂ A AUDITULUI INTERN (STANDARDELE DE AUDIT INTERN)

În concepția Normelor internaționale, activitățile de audit intern trebuie să răspundă anumitor criterii de calitate (caracteristici, atribute) care trebuie îndeplinite de toți cei care desfășoară activități de audit intern.

Standardele de calificare au următoarea structură:

- Scop, autoritate și responsabilități (Standardul 1000);
- Independență și obiectivitate (Standardul 1100);
- Competență și conștiințiozitate profesională (Standardul 1200);
- Programul de asigurare și îmbunătățire a calității (Standardul 1300).

6.2.1. Scop, autoritate și responsabilități (Standardul 1000)

Cadrul legal de organizare și desfășurare a activității de audit intern trebuie să se concretizeze într-un document scris, întocmit de conducătorul misiunii și aprobat de conducerea entității auditate, sub forma Cartei auditului intern.

Prin intermediul Cartei (Anexa 1) se vor defini clar:

- Scopul, definit clar în funcție de natura activității;
- Autoritatea auditului intern, inclusiv în ceea ce reprezintă independența și obiectivitatea misiunii (Anexa 5);
- Responsabilitățile auditorului intern, pentru fiecare etapă și obiectiv al misiunii, inclusiv sistemul de subordonare și de raportare.

NOTĂ: Elaborarea Cartei auditului intern este responsabilitatea conducătorului activității de audit intern care trebuie să asigure cea mai adecvată formă oficială de realizare a obiectivelor misiunii, de respectare în totalitate a definiției auditului intern, de aplicare a procedurilor ce se impun în procesul de evaluare a sistemelor de guvernanță, management al riscurilor și control intern (Anexa 1).

În susținerea acestui cadru de referință, un rol foarte important îl dețin capacitatea, experiența și abilitățile conducătorului misiunii de a înțelege și cunoaște entitatea auditată sub cele mai semnificative aspecte, astfel încât organizarea și conducerea misiunii să răspundă realizării scopului și obiectivelor propuse.

Pentru asigurarea celei mai adecvate forme, este necesar ca pe parcursul misiunii să se revadă clauzele Cartei, cu mențiunea că orice modificare a acestuia trebuie adusă la cunoștința managementului și Consiliului de administrație a entității auditate.

Responsabilul funcției de audit intern din cadrul entității trebuie să se asigure că sunt elaborate și revizuite periodic, sau, ori de câte ori se impune, Carta auditului intern precum și Manualul de politici și proceduri (definit la punctul următor).

O structură minimală a Cartei auditului trebuie să cuprindă și să abordeze succint:

1. Obiectivele și scopul auditului intern;
2. Principiile auditului intern;
3. Tipuri de audit și servicii conexe / speciale;
4. Atribuții și responsabilități:
 - a. Atribuțiile și responsabilitățile auditului Intern;
 - b. Atribuțiile și responsabilitățile conducătorului activității de audit intern;
5. Accesul și autoritatea;
6. Organizarea și liniile de raportare;
7. Asigurarea calității;
8. Dispoziții finale.

Prevederile din Cartă se aduc la cunoștința membrilor echipei, cu care se discută orice aspect legat de aplicarea și modificarea acestora.

Exemple de întrebări la care trebuie să răspundă prevederile din Cartă, conform cerințelor Standardelor:

- Care sunt condițiile de elaborare și de aprobare de către entitatea auditată a Cartei auditului intern?
- Care sunt condițiile de acceptare a misiunii, de revizuire și raportare?
- Care sunt condițiile de revizuire, completare sau modificare?
- Care este poziția activității de audit intern în organigrama entității și cum arată schema sistemului de raportare către conducerea entității?
- Care sunt principiile de bază privind modul în care trebuie să se exercite activitatea de audit intern?

- Care este cadrul general (suportul, reperatele sau concepția pentru practica profesională aplicabilă) pentru exercitarea și facilitarea activității de audit intern ?
- Care sunt criteriile de bază pentru evaluarea calității (performanțelor) serviciilor de audit intern?
- Care sunt responsabilitățile auditului intern legate de examinarea, evaluarea și monitorizarea adecvării și eficacității controlului intern al entității auditate?
- Care sunt natura, tipul misiunii și nivelul de externalizare?
- Care sunt prezumțiile privind limitarea responsabilităților?
- Care sunt practicile și procedurile aplicate pentru realizarea obiectivelor propuse?
- Care sunt modalitățile de determinare a ariei de aplicabilitate?
- Care sunt responsabilitățile conducerii entității auditate?
- Cum se autorizează accesul la informațiile necesare derulării misiunii și care sunt elementele de protecție a datelor?
- Care este sistemul de raportare și cum trebuie să se concretizeze?
- Care sunt condițiile privind distribuirea documentelor de lucru, a rapoartelor, recomandărilor, evaluărilor, informații reper, analize (adresabilitate, colaborare, comunicare, utilizare)?
- Care sunt termenele limită și reperatele pentru raportare?
- Cum se asigură accesul personalului la discutarea rezultatelor?
- Care sunt modalitățile de monitorizare și urmărire a concluziilor?
- Cum se stabilește bugetul misiunii și alocarea adecvată a resurselor?
- Care sunt modalitățile și procedurile de asigurare ale unui înalt nivel profesional și de competență al fiecărui membru al echipei?
- Care sunt elementele de recunoaștere a contribuției la creșterea valorii entității auditate?

În plus, în Cartă trebuie cuprinse:

- Reguli specifice privind stabilirea și menționarea expresă a dreptului de proprietate asupra documentelor de lucru;
- Reguli privind utilizarea rezultatelor;

- Orice alte elemente în susținerea cadrului de desfășurare a misiunii.

6.2.2. Manualul sau Regulamentul propriu al auditorului intern

Manualul de politici și proceduri, **care cuprinde procedurile interne și criteriile de evaluare a calității activității desfășurate**, etapează, responsabilizează și îndrumă activitatea auditului intern, asigurând în același timp transparența necesară înțelegerii și așteptărilor posibile pe care le poate avea conducerea entității și persoanele interesate de la auditorii interni.

În continuare, prin Manualul de politici și proceduri ne referim, în funcție de ce utilizează entitatea auditată, la Manualul de politici și proceduri, la Regulamentul sau la Ghidul de politici și proceduri. ,

O structură minimală a Manualului de politici și proceduri trebuie să cuprindă și să detalieze conform specificului entității:

1. Scopul documentului;
2. Planificarea activității de audit intern;
3. Misiunea de audit intern:
 - a. Misiunea de asigurare;
 - b. Misiunea de consiliere sau consultanță;
4. Monitorizarea implementării acțiunilor stabilite (misiuni de tip „follow-up”);
5. Raportarea către Consiliul de administrație sau către o altă structură de conducere cu atribuții similare;
6. Dispoziții finale;
7. Anexe – proceduri și formulare (machete).

1. **Scopul documentului** – Manualul va fi utilizat drept metodologie pentru îndeplinirea responsabilităților din cadrul funcției de audit intern. În plus, acesta reglementează modul de lucru al auditului intern și în același timp este și un instrument de asigurare a calității.

2. **Planificarea activității de audit intern** – Pentru stabilirea și comunicarea priorităților fiecare structură (compartiment, birou, serviciu etc.) de audit intern efectuează planificarea activității sale, la nivel multianual, pe un ciclu de audit de 3 – 5 ani și respectiv la nivel anual.

Anual, în ultimul trimestru, structura de audit inițiază procesul de întocmire a planului de audit pe anul următor. În acest sens stabilește:

- a. calendarul operațiunilor de planificare anuală;
- b. evaluarea riscurilor și actualizarea universului de audit (planificarea multianuală);
- c. documentele de lucru aferente planificării;
- d. timpul alocat fiecărei misiuni planificate, pe categorii de personal.

Planificarea activității de audit intern necesită parcurgerea următoarelor etape:

- **Consultarea părților interesate** – pentru a se asigura faptul că planul anual se adresează nevoilor și intereselor conducătorilor structurilor organizatorice ale entității. Structura de audit poate solicita anual acestora informații referitoare la:
 - proiecte semnificative aflate în curs de implementare sau pe care structura intenționează să le inițieze în cursul anului următor;
 - modificări majore care intervin în structura organizațională sau la nivel operațional;
 - incidente ori disfuncționalități apărute în activitatea părților interesate;
 - eventuale solicitări de misiuni (care pot fi de asigurare sau de consultanță), în scopul întăririi controlului intern sau clarificării unor probleme specifice de management al riscurilor, aferente activităților din sfera de responsabilitate specifică, precum și perioada orientativă optimă pentru efectuarea acestor misiuni;

Consultarea se poate formaliza și prin utilizarea unui format predefinit sau a unui formular care se poate difuza prin rețeaua de comunicații internă a entității, în vederea completării și returnării;

Structura de audit centralizează și analizează solicitările și informațiile primite, actualizează după caz universul de audit și include în proiectul de plan eventuale misiuni de audit solicitate, în funcție de semnificația problemelor semnalate, de resursele umane și bugetul de timp disponibile.

- **Definirea, actualizarea universului de audit și planificarea multianuală** (in Anexa 2 sunt prezentate mai multe informații) – presupun identificarea oricăror aspecte care vizează următoarele:
 - viziunea conducerii entității – Maniera de abordare a universului de audit trebuie să coincidă cu preocupările, așteptările și interesele conducerii executive și ale Consiliului de administrație față de auditul intern;
 - strategia pe termen mediu și lung a entității – Structura și componența universului de audit trebuie să fie stabilite în consecvență cu obiectivele strategice ale entității și să reflecte aceste obiective;
 - sarcinile și responsabilitățile structurilor organizatorice ale entității auditate;
 - efectuarea analizei activităților desfășurate în cadrul entității (activități operaționale specifice, activități de suport etc.);
 - universul de audit – care trebuie supus unei revizuii anuale de către structura de audit conform metodologiei de derulare a misiunilor de audit intern din prezentul Ghid.
- Evaluarea riscurilor – structura de audit efectuează identificarea, actualizarea și evaluarea riscurilor pentru activitățile cuprinse în universul de audit. Rezultatele acestei evaluări stabilesc prioritățile de auditare și obiectivele misiunilor din planul anual de audit, pentru următorul an calendaristic.

Evaluarea riscurilor se realizează conform metodologiei de derulare a misiunilor de audit intern din prezentul Ghid. Dacă entitatea dispune de o structură responsabilă pentru managementul riscului în cadrul acesteia, structura de audit poate utiliza datele și informațiile pe care aceasta le poate pune la dispoziția sa.

În procesul de evaluare a riscurilor auditorii aplică raționamentul profesional, utilizând cunoștințele, experiența și informațiile legate de respectivele activități, acumulate în misiunile de audit anterioare, sau puse la dispoziție de către structura responsabilă cu managementul riscului, dacă aceasta există în cadrul entității.

Luând în considerare procesul de management riscurilor organizat și implementat de conducătorul entității, planificarea multianuală realizată de auditul intern comportă două abordări diferite, respectiv:

- În condițiile în care există un proces de gestionare a riscurilor, realizat de conducerea entității, auditul intern ia în considerare nivelul riscurilor stabilite de către entitate;
- În cazurile în care nu există un proces de gestionare a riscurilor, auditul intern procedează la identificarea riscurilor pentru fiecare activitate de audit intern planificată și apoi procedează la evaluarea acestora și la selectarea riscurilor ridicate.

În cazul entităților care își asigură activitatea de audit intern pentru firma mamă și, sau mai multe filiale, auditorii interni din cadrul compartimentului de audit vor întocmi și aproba un plan multianual de audit la nivelul fiecărei entități partenere și apoi vor centraliza aceste planuri într-unul singur la nivelul structurii de audit.

- Elaborarea proiectului planului anual de audit (Anexa 3) necesită parcurgerea următorilor pași:
 - Selectarea activităților pentru auditarea anuală – etapa consta în constituirea listei misiunilor de efectuat la nivel anual, luând în considerare succesiv următoarele criterii:
 - scorul de risc final obținut în urma evaluării riscurilor și perioada de la ultimul audit;
 - includerea misiunilor de audit impuse de cerințe, practici sau standarde specifice obligatorii;
 - adresarea cererilor de audit ale părților interesate – părțile interesate sunt cele la care structura de audit intenționează să desfășoare misiuni de audit în anul respectiv;
 - alte considerații;
 - Estimarea resurselor – responsabilul funcției de audit intern analizează din punct de vedere cantitativ necesarul de resurse umane, competențele necesare auditorilor interni care participă la diverse misiuni și stabilește bugetul de timp orientativ al tuturor activităților proiectate pentru anul viitor.

Proiectul planului de audit intern trebuie fundamentat sub toate considerentele, inclusiv cele de mai sus conform metodologiei de derulare a misiunilor de audit intern din prezentul Ghid.

Procesul de planificare a activității de audit intern ajută și oferă garanția că activitățile sunt realizate corespunzător, la momen-

ul oportun și există resursele necesare pentru realizarea activităților planificate.

- Proiectul planului anual de audit se întocmește de către responsabilul funcției de audit cu respectarea următoarei structuri:
 - o secțiune referitoare la programarea misiunilor de audit, de regulă în format tabelar (un model este prezentat în Anexa 9)
 - o secțiune narativă conținând baza legală și unele detalii referitoare la prioritizarea activităților prevăzute în proiectul planului „Avizarea și aprobarea proiectului planului de audit”.

De regulă, în penultima ședință din an a Consiliului de administrație sau a altui organ de administrare al entității, responsabilul activității de audit prezintă proiectul planului de audit pentru anul următor, spre analiză și aprobare.

În cazul în care conducerea entității formulează observații asupra proiectului planului de audit, responsabilul pentru auditul intern efectuează ajustările necesare și transmite versiunea finală, spre aprobare, astfel încât planul să fie operațional la începutul anului calendaristic următor.

- Revizuirea planului anual de audit conform metodologiei de derulare a misiunilor de audit intern din prezentul Ghid.

Pe parcursul anului, responsabilul pentru auditul intern poate modifica planul anual de audit, atât din inițiativă proprie, în cazul în care deține informații despre existența sau apariția unor incidente semnificative de control intern, precum și la solicitarea expresă conducerii entității.

Modificările din cursul anului asupra planului se efectuează cu respectarea aceluiași proceduri de avizare și aprobare ca și pentru planul inițial.

NOTĂ: Toate aceste componente de mai sus reprezintă în fapt structura programului activității de audit intern, ca o piesă componentă a documentării misiunii.

Pentru o bună conformare cu cele mai bune practici, programul de audit intern trebuie să respecte structura etapelor de derulare a misiunii. Anexa 9 prezintă un model orientativ privind programul de audit intern.

7. METODOLOGIA SPECIFICĂ DE DERULARE A MISIUNILOR DE AUDIT INTERN

Prezentul Ghid definește etapele și fazele misiunii de audit intern, precum și principalele operațiuni efectuate în cadrul acestora. Prevederile de mai jos sunt general aplicabile tuturor tipurilor de misiuni de audit efectuate de structura de Audit, conform Cartei auditului intern al entității.

Pentru misiunile de consiliere, în funcție de obiectivele misiunilor, pe baza raționamentului profesional, personalul desemnat poate aplica regulile și procedurile de mai jos, ca atare, sau într-o manieră modificată.

Desfășurarea unei misiuni de audit implică, în primul rând o pregătire adecvată a acesteia din punct de vedere al alocării resurselor, presupune consemnarea fiecărei etape a misiunii în evidențele structurii de audit, precum și efectuarea unor operațiuni de colectare și analiză preliminară a informațiilor relevante pentru ședința de deschidere. Data ședinței de deschidere marchează începutul misiunii de audit.

Realizarea acestei cerințe implică parcurgerea succesivă a următorilor pași:

7.1. Inițierea și planificarea etapelor misiunii

Inițierea și planificarea etapelor misiunii presupun derularea operațiunilor de înregistrare a misiunii de audit în evidența structurii de audit, atât în format listat pe hârtie cât și electronic (după caz) precum și stabilirea obiectivului general și a perioadei planificate pentru misiunea de audit prin intermediul ordinului de misiune (Anexa 4).

În cadrul acestei etape, auditorii interni realizează estimarea calendarului misiunii de audit, prin planificarea duratelor fiecărei acțiuni, în scopul asigurării controlului bugetului de timp al misiunii.

La planificarea misiunii, trebuie luate în considerare:

- Obiectivele activității care este revizuită și mijloacele prin care activitatea își controlează desfășurarea;
- Riscurile semnificative legate de activitate, obiectivele sale, resursele utilizate, precum și operațiile și mijloacele prin care impactul potențial al riscului este menținut la un nivel acceptabil;

- Adecvarea și eficacitatea sistemelor de management și control al riscurilor activității, cu referire la un cadru sau model relevant de control;
- Oportunitățile de îmbunătățire semnificativă a sistemelor de management și control al riscurilor activității.

Obiectivele trebuie să fie stabilite pentru fiecare misiune în parte. Auditorii interni trebuie să realizeze o evaluare preliminară a riscurilor relevante pentru activitatea revizuită. Obiectivele misiunii trebuie să reflecte rezultatele acestei evaluări. La elaborarea obiectivelor misiunii, auditorul intern trebuie să țină cont de probabilitatea existenței erorilor, neregularităților, a cazurilor de neconformitate, precum și a altor expuneri semnificative la riscuri.

7.2. Notificarea misiunii

Are ca scop să anunțe oficial structurile organizatorice auditate, respectiv pe cele considerate în mod necesar a fi informate, despre efectuarea misiunii de audit. Prin notificare, echipa de audit comunică structurile auditate obiectivul general, durata estimativă a misiunii de audit și componența echipei de audit, care va avea acces la operațiunile și înregistrările legate de obiectivele misiunii.

De asemenea, prin scrisoarea de notificare, echipa de audit solicită structurii auditate și transmiterea listei tuturor reglementărilor aplicabile, precum și documentele de control intern, elaborate de respectiva structură organizatorică, procedurile de lucru și de control intern, fișele de post și orice document de acest fel, în formă actualizată (Anexa 6 oferă mai multe informații în acest sens).

7.3. Pregătirea și deschiderea misiunii

Presupune realizarea de către echipa de audit a unor operațiuni de documentare, colectare, analiză preliminară și evaluare a informațiilor aferente procesului auditat, în scopul organizării și pregătirii ședinței de deschidere a misiunii. La finalul acestei faze, echipa de audit elaborează o listă a documentelor și informațiilor necesare pentru pregătirea misiunii, respectiv are loc ședința de deschidere a misiunii, la structura auditată.

În cadrul ședinței de deschidere a misiunii, echipa de audit abordează, în principal, următoarele subiecte:

- a) obiectivul general și sfera de cuprindere a misiunii;
- b) calendarul estimativ al misiunii;

- c) aspecte legate de comunicarea pe parcursul misiunii, inclusiv modalitatea de comunicare și persoanele de contact desemnate (de exemplu pentru solicitare documente, acces la active și altele), precum și eventualele aspecte semnificative, ce se pot schimba pe parcursul misiunii (de exemplu modificarea obiectivului misiunii sau a programului de audit și altele);
- d) strategia de dezvoltare și evoluție a structurii auditate; obiectivele principale și prioritățile pe care conducerea le are în vedere;
- e) riscurile pe care conducerea structurii auditate le apreciază ca semnificative și legat de acestea, preocupările cele mai importante ale conducerii și zonele în care își concentrează cel mai mult eforturile și resursele;
- f) condițiile în care se desfășoară procesul auditat din punct de vedere operațional și infrastructura ce deservește procesul (de exemplu implementarea de noi proiecte sau sisteme IT);
- g) eventuale solicitări specifice ale conducerii structurii auditate pentru echipa de audit, respectiv aspecte punctuale sau de interes, pe care auditorii să le investigheze în mod special;
- h) stadiul de implementare a recomandărilor auditului intern precum și ale auditului extern, formulate pentru procesul auditat cu ocazia misiunilor anterioare;
- i) alte subiecte apreciate ca fiind de interes special pentru echipa de audit, la propunerea coordonatorului de misiune.

Principalele aspecte discutate în cadrul ședinței de deschidere sunt consemnate într-o minută și sunt transmise conducerii structurii auditate, pentru confirmare. Într-o perioadă de timp limitată, conducerea structurii auditate trebuie să formuleze și să transmită Compartimentului Audit eventualele sale observații asupra conținutului minutei. În cazul necomunicării unui răspuns, se consideră că informațiile cuprinse în document sunt confirmate (Anexa 7 oferă mai multe informații în acest sens).

7.4. Activități prealabile auditului

Echipa de audit realizează unele operațiuni specifice, de înțelegere a procesului auditat, respectiv de identificare și evaluare a riscurilor asupra cărora se va concentra misiunea de audit. Pe baza rezultatelor evaluării riscurilor, echipa de audit definește obiectivele detaliate ale misiunii (Anexa 8 oferă mai multe informații în acest sens).

Pentru riscurile semnificative, echipa de audit definește proceduri de audit, concretizate în programul de audit, pe care urmează să le realizeze în etapa de intervenție la fața locului (Anexa 9 oferă mai multe informații în acest sens).

7.5. Intervenția la fața locului

Intervenția la fața locului implică execuția programului de audit stabilit, în conformitate cu prevederile Cartei și Regulamentului de proceduri elaborate și agreeate în cadrul entității.

Principalele operațiuni efectuate vizează colectarea, analiza, interpretarea și documentarea datelor și informațiilor privitoare la obiectivele detaliate ale misiunii. Aceste operațiuni au ca scop obținerea de către echipa de audit a unor informații suficiente, credibile și relevante pentru a avea o bază temeinică de fundamentare a opiniei asupra obiectivului general al misiunii.

Intervenția la fața locului se finalizează cu discutarea și transmiterea listei constatărilor către conducerea structurii auditate.

7.6. Derularea programului de audit

Pentru obținerea probelor de audit, echipa de audit efectuează testele, respectiv aplică tehnicile și procedurile stabilite prin programul de audit, cele mai uzuale dintre acestea fiind: interviul, observarea, inspecția la fața locului, investigarea, verificarea, testele walk-through, examinarea documentelor și înregistrărilor, analiza datelor și informațiilor, reefectuarea sau recalcularea, confirmarea, urmărirea și procedurile analitice (Anexa 10 oferă mai multe informații în acest sens).

Auditorii pot aplica procedurile mai sus menționate pe o populație de date, informații sau înregistrări, testând integral sau pe bază de eșantion, caz în care vor utiliza tehnici de eșantionare adecvate.

În baza rezultatelor procedurilor de audit efectuate, auditorii interni trebuie să formuleze concluzii asupra fiecărui obiectiv detaliat din programul de audit.

7.7. Verificarea și revizuirea execuției programului de audit

Înainte de finalizarea intervenției la fața locului, conducatorul misiunii procedează la verificarea și revizuirea execuției programului de audit, determinând dacă s-au efectuat integral procedurile de audit stabilite inițial prin programul de audit, precum și suficiența, relevanța și credibilitatea rezultatelor acestor proceduri pentru atingerea obiectivului general al misiunii,

respectiv, se asigură de calitatea corespunzătoare a probelor de audit obținute (Anexa 15 oferă mai multe informații în acest sens).

7.8. Analiza și centralizarea aspectelor identificate

Echipa de audit înregistrează rezultatele procedurilor de audit efectuate, precum și celelalte informații relevante ale misiunii, în documente de lucru, întocmite în conformitate cu reguli specifice.

În urma analizei și evaluării frecvenței, naturii și semnificației aspectelor neconforme sau deficitare identificate pe baza procedurilor de audit efectuate, auditorii interni centralizează în scris aceste aspecte, împreună cu informațiile de suport relevante (referitoare la cauze, riscuri implicate, criteriile de audit etc.). După centralizare, echipa de audit aduce la cunoștința personalului responsabil al structurii auditate aspectele identificate, în scopul confirmării informale a acestora.

După analiza și revizuirea aspectelor identificate, echipa de audit adună în „Nota centralizatoare a documentelor de lucru” toate constatările. Acest document va fi supus revizuirii, avizării și supervizării responsabilului de misiune.

Echipa de audit trebuie să documenteze toate constatările relevante, împreună cu cauzele de apariție, riscurile semnificative identificate, procedurile de audit utilizate, recomandările de îmbunătățire și termenele de implementare propuse.

7.9. Ședința de închidere și conciliere

Echipa de audit împreună cu conducerea structurii auditate sau cu responsabilul procesului sau activității auditate se întâlnesc într-o ședință de închidere pentru a se prezenta și discuta opiniile și recomandările propuse în proiectul raportului de audit intern (Anexa 11 oferă mai multe informații în acest sens).

Echipa de audit analizează și evaluează proiectul raportului de audit intern, precum și punctele de vedere ale structurii auditate. Dacă în urma evaluării se apreciază că argumentele prezentate sunt parțial sau integral nefondate și se decide neacceptarea poziției structurii auditate, echipa de audit invită conducerea structurii la o ședință de conciliere, în perioada imediat următoare, pentru clarificarea și soluționarea aspectelor asupra cărora există puncte divergente de vedere.

Dacă în urma ședinței de conciliere divergențele de opinie persistă, se va menționa acest lucru în proiectul raportului de audit intern, alături de

motivele prezentate de structura auditată și de punctele de vedere exprimate de responsabilul acesteia.

7.10. Finalizarea raportului de audit

Echipa de audit elaborează raportul de audit al misiunii din care rezultă opinia generală asupra obiectivului misiunii de audit și comunică formal aceste rezultate destinatarilor avizați.

Raportul de audit este documentul care reunește rezultatele activităților de audit, opiniile auditorilor, precum și sugestiile și propunerile cu scopul de a îndepărta motivele oricăror aspecte relevante sau critice observate. Raport este produsul final al întregului proces de audit.

În conformitate cu definiția dată de Standardele Internaționale de Audit Intern, opinia generală formulată în raportul de audit intern poate fi exprimată printr-un rating, concluzie sau altă descriere a rezultatelor furnizată de conducătorul executiv al auditului, privind, la nivel general, procesele de guvernare, managementul riscului și controlul intern ale unei organizații. Opinia generală se bazează pe raționamentul profesional al responsabilului pentru misiunea de audit intern, în funcție de rezultatele obținute pe perioada derulării misiunii (Anexa 9 oferă mai multe informații în acest sens precum și Standardul de audit intern 2450 - Opinii generale).

În urma evaluărilor efectuate în misiunea de asigurare, structura de audit poate formula următoarele tipuri de opinie generală:

Exemplul 1

În funcție de gradul de realizare a activităților

Nr. crt.	Obiectivul	Apreciere				
		Funcțional (Nivelul 1)	De Îmbunătățit (Nivelul 2)	Satisfăcător (Nivelul 3)	Nesatisfăcător (Nivelul 4)	Critic (Nivelul 5)
1.	Activitatea 1 - Achiziții		X			
...						
N	Activitatea n - Arhivare			X		

Auditorii interni își exprimă opinia cu privire la activitatea auditată în funcție de nivelele de apreciere acordate și de rezultatele constatărilor efectuate sau gradul de realizare a activităților auditate:

Nivelul 1 – Funcțional

- riscurile identificate sunt mici, acceptabile și nu necesită măsuri de control;
- sistemul de control intern este implementat; sunt elaborate proceduri adecvate, care pot preveni materializarea tuturor riscurilor;
- există un grad mare de acoperire a tuturor proceselor și activităților structurii auditate prin cadrul legislativ – normativ și procedural;
- nu au fost constatate deficiențe la nivelul structurii auditate.

Nivelul 2 – De îmbunătățit

- riscurile identificate sunt mici, acceptabile, dar necesită unele măsuri de control;
- sistemul de control intern este implementat; sunt elaborate proceduri, dar care nu pot preveni materializarea tuturor riscurilor minore;
- există un grad de acoperire a tuturor proceselor și activităților structurii auditate prin cadrul legislativ – normativ și procedural;
- au fost constatate deficiențe la nivelul structurii auditate, dar care nu pot avea implicații asupra poziției financiare și performanțelor entității sau asupra situațiilor financiare și nu necesită acțiune imediată.

Nivelul 3 – Satisfăcător

- riscurile identificate sunt medii, nivelul acceptat al riscurilor este ridicat și necesită măsuri de control pe termen mediu;
- sistemul de control intern este parțial implementat, procedurile nu sunt suficiente pentru prevenirea materializării riscurilor;
- există un grad satisfăcător de acoperire a tuturor proceselor și activităților structurii auditate prin cadrul legislativ – normativ și procedural;
- au fost constatate deficiențe la nivelul structurii auditate care pot avea implicații asupra poziției financiare și performanțelor

entității sau asupra situațiilor financiare, dar care nu necesită acțiune imediată.

Nivelul 4 – Nesatisfăcător

- riscurile identificate sunt medii, nivelul acceptat al riscurilor este ridicat și necesită măsuri de control pe termen lung;
- sistemul de control intern nu este implementat, o mare parte din proceduri lipsesc, iar cele care există sunt puțin utilizate sau nu sunt implementate corespunzător;
- există un grad nesatisfăcător de acoperire a tuturor proceselor și activităților structurii auditate prin cadrul legislativ – normativ și procedural;
- au fost constatate deficiențe negative la nivelul structurii auditate care pot avea implicații asupra poziției financiare și performanțelor entității sau asupra situațiilor financiare și care necesită acțiune imediată.

Nivelul 5 – Critic

- riscurile identificate sunt ridicate, nivelul acceptat al riscurilor este critic și necesită măsuri de control urgente;
- sistemul de control intern nu este implementat; procedurile lipsesc;
- nu există un cadru legislativ – normativ – procedural care să acopere toate procesele și activitățile entității sau acesta nu este cunoscut și aplicat corespunzător de către entitatea auditată;
- au fost constatate deficiențe la nivelul structurii auditate care au avut implicații asupra activelor sau situațiilor financiare ale entității și necesită acțiune imediată.

Exemplul 2

Raportare privind rezultatele evaluării controlului intern

Auditorul trebuie să asigure adaptarea criteriilor de apreciere calitative și cantitative la specificul și particularitățile entității (cum ar fi să decidă asupra nivelurilor pentru pragurile valorice în vederea estimării impactului financiar, adaptarea la sistemul de control intern specific entității etc.).

- aprecierea **vulnerabilității** – (pe următoarea scală: redusă – medie – ridicată);
- aprecierea **controlului intern** – (pe următoarea scală: suficient – insuficient – cu lipsuri grave);
- aprecierea **impactului financiar** – (pe următoarea scală: redus – mediu – important).

Aprecierile controlului intern pot avea în vedere următoarele criterii:

Corespunzător	<ul style="list-style-type: none"> • Sistemul de control intern și de management al riscurilor implementate în cadrul procesului auditat sau al structurii auditate sunt proiectate și operează într-o asemenea manieră încât obiectivele procesului sau structurii respective sunt atinse cu consecvență; • Riscurile cheie sunt identificate și gestionate eficiente; • Slăbiciunile identificate expun procesul sau structura auditată la un nivel general al riscului rezidual scăzut; nu se impune ca managementul să întreprindă acțiuni sau măsuri de corecție semnificative, dar sunt posibile îmbunătățiri ale controlului.
Insuficient	<ul style="list-style-type: none"> • Sistemele de control intern și management al riscurilor implementate în cadrul procesului auditat/structurii auditate sunt, în general, proiectate și operează într-o asemenea manieră încât obiectivele respectivului proces sau ale structurii auditate sunt atinse cu consecvență; • Riscurile cheie sunt identificate și gestionate într-un mod eficient; • Slăbiciunile identificate expun procesul sau structura auditată la un nivel general al riscului rezidual scăzut spre mediu. Se impune ca managementul să întreprindă anumite acțiuni și să ia măsuri corective semnificative într-un anumit interval de timp.
Cu lipsuri grave	<ul style="list-style-type: none"> • Sistemele de control intern și management al riscurilor implementate în cadrul procesului sau structurii auditate sunt insuficient proiectate și / sau operează într-un mod insuficient pentru atingerea cu consecvență a obiectivelor; • Nu sunt identificate toate riscurile cheie și / sau acestea nu sunt gestionate eficiente; • Slăbiciunile identificate expun procesul sau structura auditată la un nivel general al riscului rezidual mediu spre ridicat. Se impune ca managementul să întreprindă acțiuni și să ia măsuri corective semnificative, într-un anumit interval de timp și, în mod excepțional, se cer acțiuni urgente.

Rapoartele de audit au diverși destinatari (membrii Comitetului de audit, ai Consiliului de administrație sau alții), fiecare având așteptări diferite. În vederea îndeplinirii diverselor cerințe, raportul de audit trebuie structurat pe capitole și trebuie luată în considerare eficiența și eficacitatea sistemului de control intern. De asemenea, trebuie să cuprindă detaliile care pot fi utile, fiecare punct slab constatat și recomandările relevante.

Informațiile cuprinse în rapoartele de audit trebuie să fie suficiente, concludente, relevante și utile, astfel încât să furnizeze o bază solidă pentru constatările de audit și pentru recomandările aferente (un model de raport este prezentat în Anexa 12).

7.11. Activități ulterioare finalizării misiunii

Activitățile ulterioare finalizării misiunii presupun realizarea unor operațiuni de consemnare sau actualizare a rezultatelor aferente misiunii în evidențele și bazele de date ale structurii de audit, precum și de închidere a dosarului misiunii de audit intern, cum ar fi:

- Actualizarea evaluării riscurilor – corelarea scorului de risc estimat inițial cu rezultatele finale ale riscurilor evaluate în cadrul misiunii de audit (mai multe informații sunt prezentate în Anexa 2);
- Înregistrarea rezultatelor finale ale misiunii în baza de date de follow-up – pentru monitorizarea stadiului de implementare a recomandărilor (mai multe informații sunt prezentate în Anexa 13)
- Revizuirea și predarea / arhivarea dosarului misiunii – pregătirea și organizarea documentelor astfel încât acestea să reprezinte o bază documentară relevantă, riguroasă și solidă pentru formarea unei opinii privind obiectivele auditate (mai multe informații sunt prezentate în Anexa 15)

7.12. Monitorizarea implementării recomandărilor

Urmărirea implementării recomandărilor de către auditorii interni este procesul prin care se constată caracterul adecvat, eficacitatea și oportunitatea acțiunilor întreprinse de către conducerea structurii auditate pe baza recomandărilor cuprinse în Raportul de audit intern.

Conducerea structurilor organizatorice în sarcina căreia, în misiunile de audit intern, au fost stabilite responsabilități privind implementarea recomandărilor trebuie să comunice structurii de audit, la termenele convenite cu echipa de audit, modul efectiv de punere în aplicare a acestor recomandări.

Pentru recomandările nerealizate în cadrul termenului de implementare, în funcție de nivelul de risc al constatărilor (la care s-au formulat respectivele recomandări), conducerea structurilor organizatorice auditate este înștiințată în mod formalizat.

La termenele mai sus menționate, în funcție de situație, conducerea structurilor organizatorice răspunde structurii de audit, în scris, indicând datele / informațiile relevante, ce atestă punerea în aplicare a recomandărilor și orice altă informație relevantă, ce vizează acest scop, împreună cu documentele de suport aferente, după caz.

Dacă, în situații excepționale, structurile organizatorice ale entității apreciază că, din motive obiective (apărute ulterior finalizării misiunii de audit) sunt în imposibilitatea de a implementa anumite recomandări, conducerea respectivelor structuri trebuie să comunice structurii de audit, în scris, acest fapt. În corespondența trimisă structurii de audit, conducerea structurii organizatorice trebuie să indice noul termen, la care se angajează să implementeze recomandările, precum și, punctual, măsurile de îmbunătățire ce vor fi întreprinse, dacă acestea diferă de cele agreeate cu acesta, prin raportul de audit.

Datele și informațiile referitoare la implementarea recomandărilor comunicate de structurile auditate sunt analizate și evaluate de către structura de audit, pe bază de judecată profesională, apreciindu-se, după caz, un nou stadiu de implementare a recomandărilor. Noul stadiu de implementare se comunică, atât în format listat pe hârtie cât și electronic (după caz), conducerii structurii auditate.

Cel puțin anual, structura de audit verifică la fața locului realitatea și eficacitatea implementării recomandărilor misiunilor de audit intern față de stadiul de implementare apreciat de acesta, înregistrat în aplicația de follow-up, în baza informațiilor relevante comunicate de structurile auditate responsabile în cursul anului.

În situația în care, în urma acestei monitorizări, echipa de audit identifică recomandări neimplementate, aferente unor constatări cu nivel de risc ridicat, apreciat de structura de audit ca inacceptabil pentru entitate, aceasta va menționa distinct respectivele constatări și recomandări, în cuprinsul rapoartelor de audit încheiate.

7.13. Raportarea către Consiliul de administrație

Structura de audit elaborează o **sinteză periodică** a activității sale, respectiv a gradului de îndeplinire a activităților stabilite prin planul anual (un model este disponibil în Anexa 14).

Raportul se elaborează pe două secțiuni, după cum urmează:

- a. **sumarul executiv** conține un rezumat al informațiilor prezentate în raportul detaliat, respectiv:
 - i. scurtă statistică a misiunilor efectuate de structura de audit, comparativ cu cele planificate; se menționează punctual motivațiile pentru eventualele misiuni nerealizate, anulate sau amânate; se precizează, dacă e cazul, misiunile realizate suplimentar față de planul anual sau alte sarcini îndeplinite de structura de audit, în afara celor planificate, solicitate de conducerea entității;
 - ii. prezentare succintă a celor mai semnificative probleme identificate de auditorii interni și domeniile în care au fost identificate acestea;
 - iii. rata de implementare a recomandărilor misiunilor de audit intern, evidențiindu-se recomandările neimplementate;
 - iv. recomandările pentru care structura de audit nu a ajuns la consens cu conducerea structurii auditate ori au fost refuzate de aceasta;
 - v. alte comentarii considerate semnificative.
- b. **raportul detaliat** poate cuprinde următoarele aspecte:
 - i. considerații privind managementul riscurilor și sistemul de control intern al structurilor organizatorice auditate, în funcție de situația opiniilor generale acordate în misiunile de audit. Punctual, se va prezenta situația incidentelor apărute în cursul perioadei, de care structura de audit are cunoștință;
 - ii. rezultatele obținute în realizarea celorlalte activități planificate;
 - iii. modul de utilizare a resurselor (materiale, financiare, umane etc.) pentru realizarea activității, inclusiv din punct de vedere al încadrării cheltuielilor efectuate în prevederile bugetare aprobate, evidențiindu-se motivele pentru variațiile majore (+/- 10%), precum și măsurile întreprinse sau necesar a fi întreprinse pentru remediere.

Aceste rapoarte trebuie să aibă periodicitate cel puțin anuală. Periodicitatea raportării către Consiliului de administrație se prevede în Carta auditului (un model de Carta este prezentat în Anexa 1).

Carta auditului intern împreună cu Manualul de politici și proceduri pentru activitatea de audit intern trebuie elaborate la specificul entității careia i se adresează și autorizate la un nivel corespunzător în cadrul acesteia. Aceste documente sunt supuse ulterior unor revizuiți anuale desfășurate de către structura de audit intern a entității respective.

7.14. Schema metodologiei specifice de derulare a misiunilor de audit intern

Schema metodologiei specifice de derulare a misiunilor de audit intern, etapele, activitățile specifice din cadrul fiecărei etape și documentele aferente, sunt prezentate în Anexa 9.

8. PRECIZĂRI PRIVIND CERINȚELE DE APLICARE

Prezentul Ghid are un **caracter general** și cuprinde **recomandări și modele minimale** care trebuie să fie în atenția coordonatorului activității de audit intern.

Organizarea și desfășurarea activității de audit intern în cadrul entității trebuie particularizate la specificul acesteia și modalitatea în care este organizată structura de audit (internă sau externalizată). Din acest motiv exemplele și modelele prezentate în anexe sunt orientative și minimale

ANEXE

Anexa 1

M O D E L

Entitatea/Structura

Nr. _____ din _____

APROBAT
(CA / CdA / AGA)

AVIZAT
CEO / DG / Adm

CARTA AUDITULUI INTERN

ÎN CADRUL _____

Cuprins:

Capitolul 1. Dispoziții generale _____	4
Capitolul 2. Misiunea și obiectivele auditului intern _____	4
Capitolul 3. Principiile auditului intern _____	5
Capitolul 4. Tipuri de audit și servicii de consultanță/consiliere _____	6
Capitolul 5. Atribuții și responsabilități _____	7
Capitolul 6. Metodologia auditului intern _____	8
Capitolul 7. Organizarea și liniile de raportare _____	11
Capitolul 8. Asigurarea calității _____	11
Capitolul 9. Dispoziții finale _____	12

Abrevieri

- CA – Consiliu de Administrație
- CdA – Comitetul de Audit
- CD – Consiliul Director
- AGA – Adunarea Generală a Acționarilor (Asociațiilor)
- CEO – Chief Executive Officer
- DG – Director General / Director Executiv
- Adm – Administrator

Capitolul 1. Dispoziții generale

Activitatea de audit intern este organizată în cadrul _____ (denumire structura de audit), sau este subcontractată SC / PFA _____, ca urmare a externalizării acestei funcții, conform Hotărârii AGA / CD / CA nr. _____ / _____.

Structura de Audit / SC / PFA _____ dezvoltă și actualizează Carta de Audit Intern care urmează să fie aprobată de CA / CdA / AGA.

Carta auditului intern reprezintă documentul oficial care prezintă misiunea, obiectivele, atribuțiile și responsabilitățile auditului intern.

Carta auditului intern stabilește scopul și sfera de activitate a auditului intern, poziția Structurii de Audit / SC / PFA în cadrul entității, drepturile și obligațiile auditorilor care activează în cadrul Structurii de Audit / SC / PFA, autorizează accesul la datele, informațiile și alte bunuri fizice ale structurii auditate care sunt necesare pentru realizarea activității de audit intern.

Carta auditului intern informează despre obiectivele, tipurile și metodologia de audit intern, stabilește sistemul de relații între auditorul intern, entitatea/structura auditată, auditorii externi și prezintă regulile de conduită etică ce urmează a fi respectate de către auditori pe parcursul misiunilor de audit intern.

Capitolul 2. Misiunea și obiectivele auditului intern

Misiunea structurii de audit este de a oferi asigurare privind eficacitatea sistemelor de management al riscurilor, de control și de governanță, contribuind la obținerea plusvalorii și oferind recomandări pentru îmbunătățirea acestora.

Structura de audit asistă conducerea structurii auditate în realizarea obiectivelor stabilite de aceasta și furnizează evaluări obiective și detaliate cu privire la legalitatea, regularitatea, economicitatea, eficiența și eficacitatea activităților și operațiunilor desfășurate.

Obiectivele structurii de audit sunt:

- să asiste Consiliul director și directorul general⁷ prin furnizarea unei evaluări independente a eficienței și eficacității sistemului / cadrului de control intern, implementat de către management;
- să asigure buna administrare a fondurilor și păstrarea patrimoniului;
- să asigure fiabilitatea sistemelor contabile și informatice;
- să ofere asigurarea că politicile și procesele entității sunt respectate în cadrul tuturor activităților desfășurate și structurilor implementate;
- să ofere asigurarea că politicile, procesele și mecanismele de control sunt revizuite, astfel încât acestea să rămână suficiente și adecvate activității desfășurate de către entitate;
- să facă recomandări pentru îmbunătățirea continuă a sistemului de control intern, astfel încât acestea să funcționeze cu eficacitate optimă și să fie eficiente din punct de vedere al costurilor, reflectând practici de control adecvate;
- să ofere servicii de consultanță și consiliere în cadrul proiectelor coordonate de către Consiliul director sau de către directorul general, privind dezvoltarea de noi programe sau proceduri sau privind evaluarea riscului operational care poate rezulta în cazul unor schimbări semnificative;

⁷ În continuare vom folosi sintagma “director general” dar peste tot în cuprinsul Cartei se poate utiliza, de la caz la caz, director executiv, management executiv sau altă denumire, în funcție de specificul entității

- să promoveze o coordonare efectivă cu activitatea auditorului extern în scopul de a reduce orice suprapunere a activităților.

Sfera de cuprindere a auditului intern include toate activitățile și operațiunile desfășurate de entitate prin structurile organizatorice ale acesteia aprobate prin intermediul ultimei organigrame în funcțiune. Ea include și furnizorii de servicii auxiliare și conexe pentru activitățile externalizate.

În concluzie, obiectivul general al auditului intern este de îmbunătățire a managementului structurilor auditate prin furnizarea de:

- activități de asigurare, care reprezintă examinări obiective ale elementelor probante, efectuate cu scopul de a furniza structurilor auditate o evaluare independentă și obiectivă a proceselor de management al riscurilor, de control și de governanță;
- activități de consiliere, menite să adauge valoare și să îmbunătățească procesele de governanță din cadrul entităților auditate.

Capitolul 3. Principiile auditului intern

Consiliul director și conducerea executivă ale entității (..... se trece denumirea entității) au întreaga responsabilitate pentru stabilirea unui sistem de control intern eficient și adecvat dimensiunii și complexității activităților desfășurate de entitate. Consiliul director și conducerea executivă sunt asistați în realizarea responsabilităților de către funcția de Audit Intern. Principiul de bază este că funcția de Audit Intern este independentă și are un caracter permanent în cadrul entității (..... se trece denumirea entității).

3.1. Independența, obiectivitatea și imparțialitatea auditului intern

În activitatea desfășurată, personalul structurii de audit trebuie să manifeste obiectivitate și imparțialitate, pentru a asigura astfel evitarea conflictelor de interese.

Structura de audit interneste exercita o funcție distinctă și independentă față de activitățile entității. Prin atribuțiile sale, structura de audit nu trebuie să fie implicată în elaborarea procedurilor de control intern și a procedurilor pe care urmează a le audita.

Următoarele reguli sunt aplicabile personalului structurii de audit:

- **nu** va audita activități sau funcții desfășurate sau deținute anterior decât după trecerea unei perioade de cel puțin 24 luni;
- **nu** va putea fi angrenat în operațiuni ale entității, nu va putea iniția sau aproba operațiuni care nu au legătură cu auditul intern;
- **nu** va proiecta sau implementa proceduri de control intern sau orice alte proceduri ale entității;
- **nu** pot fi desemnați să efectueze misiuni de audit intern la o structură din cadrul entității dacă sunt soți, rude sau afini până la gradul al patrulea inclusiv, cu conducerea entității;
- **nu** trebuie să fie supus ingerințelor (imixtiunilor) externe în ceea ce privește definirea sferei sale de intervenție, realizarea efectivă a lucrărilor și comunicarea rezultatelor;
- **nu** va superviza activitatea niciunui departament, birou, compartiment sau structură teritorială.

Fără a prejudicia obiectivitatea și imparțialitatea auditului intern, la cererea Conducerii entității (Consiliul director sau conducerea executivă), personalul structurii de audit poate să exprime opinii legate de modul în care principiile de control intern sunt respectate în unele situații specifice, cum ar fi: reorganizări de amploare, demararea unor noi activități importante sau riscante, constituirea sau reorganizarea sistemului de control al administrării riscurilor, sistemului informațional, diverse aspecte legate de implementarea anumitor contracte etc.

3.2. Integritatea și competența profesională

În scopul asigurării integrității și competenței profesionale, personalul structurii de audit trebuie:

- să fie competent din punct de vedere profesional, respectiv să fie bine informat în domeniul auditului intern; să fie capabil și în măsură să judece un anumit lucru;
- să dispună de cunoștințele și experiența necesară îndeplinirii atribuțiilor ce îi revin;
- să aibă un standard etic înalt, să fie corect, onest și incoruptibil;
- să respecte cerințele prevederilor legale și ale Codului de conduită etică.

Șeful structurii de audit (persoana cu responsabilitate finala) va urmări sporirea cunoștințelor și abilităților profesionale, precum și a experienței personalului prin pregătirea și dezvoltarea profesională continuă a acestuia, prin expunerea personalului, pe cât posibil, la diverse tipuri de angajamente și responsabilități de audit, asigurand rotația personalului pe misiuni. In situația externalizării funcției, auditorul intern (societate de audit sau auditor financiar activ) va desemna în echipă auditori sau experți care au o pregătire și experiență corespunzătoare.

Șeful structurii de audit (persoana cu responsabilitate finala) va solicita aprobarea Consiliului director sau conducerii executive în vederea obținerii de consultanță și asistență competentă, dacă personalul acestuia are nevoie de cunoștințe, deprinderi sau alte competențe necesare îndeplinirii totale sau parțiale a unui angajament de audit.

3.3. Confidențialitatea

Personalul structurii de audit trebuie să dea dovadă de prudență în utilizarea informațiilor colectate în exercitarea activității și, totodată, să asigure protejarea informațiilor respective. De asemenea, nu va utiliza informațiile dobândite pentru obținerea unor avantaje personale sau în orice mod care ar fi contrar prevederilor legale sau în detrimentul intereselor entității entității (..... se trece denumirea entității).

Capitolul 4. Tipuri de audit și servicii de consiliere

Structura de audit intern desfășoară misiuni (numite și angajamente) de asigurare și misiuni de consiliere (cunoscute și sub numele de misiuni de consultanță).

În cadrul misiunilor de asigurare structura de audit desfășoară următoarele forme de audit:

- **auditul de conformitate (regularitate)** are ca obiectiv verificarea conformității cu legile, reglementările, politicile și procedurile aplicabile;
- **auditul financiar** are ca obiectiv verificarea corectitudinii înregistrărilor contabile și a situațiilor financiare;
- **auditul performanței (operațional)** are ca obiectiv verificarea calității și adecvării sistemelor și procedurilor, analiza critică a structurii organizatorice, evaluarea adecvării metodelor, resurselor și a realizării rezultatelor în raport cu obiectivele stabilite;

- **auditul sistemului de guvernanță corporativă** are ca obiectiv evaluarea i modului în care este exercitată funcția de conducere pentru îndeplinirea obiectivelor entității.

Auditul intern poate oferi, în limita standardelor și normelor auditului intern, următoarele tipuri de servicii de consiliere:

- **angajamente de consilieri formală**– planificate și concretizate într-un document scris;
- **angajamente de consilieri informale** – activități de rutină, cum ar fi: participarea la comitete permanente, grupuri sau echipe de lucru, proiecte pe durată limitată, întruniri ad-hoc și schimb de informații;
- **angajamente de consilieri speciale** – participarea într-o echipă stabilită pentru redresarea sau menținerea activităților după un dezastru sau alt eveniment extraordinar ori într-o echipă desemnată să acorde sprijin temporar pentru îndeplinirea unei cerințe speciale. Auditul intern nu va putea agree desfășurarea unui angajament de consiliere care determină sustragerea de la cerințele normale aferente unui angajament de audit, dacă serviciul respectiv ar fi mai bine desfășurat ca misiune de asigurare.

Capitolul 5. Atribuții și responsabilități

Auditorul intern are, în principal, următoarele atribuții:

- exprimă o opinie independentă asupra eficienței și gradului de adecvare a sistemului de control intern al entității;
- evaluează funcționalitatea și gradul de adecvare a controalelor interne specifice, precum și implementarea acestora;
- evaluează modul de aplicare, precum și eficiența procedurilor de administrare a riscurilor
- evaluează metodologiile utilizate de conducere pentru identificarea și evaluarea riscurilor semnificative;
- evaluează relevanța, credibilitatea, oportunitatea, acuratețea și integritatea datelor furnizate de sistemele informaționale financiare și de gestiune, inclusiv de sistemul informatic;

- evaluează, dacă se consideră necesar, acuratețea și credibilitatea înregistrărilor contabile;
- evaluează modul în care se asigură protejarea elementelor patrimoniale bilanțiere și extrabilanțiere și consiliază conducerea entității cu privire la identificarea și prevenirea fraudelor;
- evaluează eficiența operațiunilor și activităților desfășurate de entitate;
- evaluează modul în care sunt respectate prevederile cadrului legal și reglementărilor interne;
- testează, dacă se consideră necesar, integritatea, credibilitatea și oportunitatea raportărilor, inclusiv a celor destinate utilizatorilor externi;
- urmărește modul de implementare a recomandărilor formulate, aferente constatărilor din rapoartele de audit;
- participă în cadrul echipelor coordonate de către Consiliul director sau conducerea executiva pentru dezvoltarea de noi programe și proceduri
- participă în cadrul echipelor coordonate de către Consiliul director sau conducerea executiva pentru evaluarea riscului operațional care poate rezulta în cazul unor schimbări semnificative în activitate;
- se asigură ca se pastrează confidențialitatea asupra tuturor informațiilor obținute din angajamentele de audit planificate și în afara planului (prin politici, proceduri etc.);
- coordonează și administrează structura de audit, facilitând astfel îndeplinirea rolului de asistare a Conducerii entității în menținerea și îmbunătățirea sistemului de control intern.

Șeful structurii de audit (persoana cu responsabilitate finala) trebuie să evalueze periodic dacă misiunea, competențele și responsabilitățile definite în Carta Auditului Intern permit serviciului de audit intern să își realizeze obiectivele în condiții de eficiență și eficacitate.

Pentru fiecare audit efectuat structura de audit întocmește un raport. Constatările rezultate vor fi raportate nivelului ierarhic corespunzător la finele fiecărui angajament / misiune de audit. Rapoartele de audit și recomandările formulate vor fi avizate de către Consiliul director sau conducerea executiva ale entității.

Capitolul 6. Metodologia auditului intern

6.1. Planificarea misiunilor de audit intern

Auditorii interni sunt responsabili de planificarea și realizarea misiunilor de audit intern care le-au fost încredințate. În etapa de planificare a misiunii, auditorii interni trebuie să țină cont de:

- obiectivele structurii auditate și mijloacele prin care controlează realizarea acestora;
- riscurile semnificative legate de activitate, obiectivele misiunii, resursele utilizate și sarcinile sale operaționale;
- gradul de adecvare și eficacitatea sistemelor de management al riscurilor și de control a activității în raport cu un cadru de referință;
- posibilitățile de îmbunătățire semnificativă a sistemelor de management al riscurilor și de control a activității.

Auditorii interni trebuie să elaboreze și să formalizeze programul misiunii de audit intern pentru fiecare misiune, incluzând aria de aplicabilitate, obiectivele, calendarul și alocarea resurselor. Acestea trebuie să răspundă următoarelor cerințe:

- să furnizeze informații cu privire la activitățile ce vor fi realizate de auditorii interni pe timpul realizării misiunii de audit;
- să definească obiectivele misiunii;
- să stabilească sfera de intervenție și gradul necesar de detaliu al testelor, pentru a atinge obiectivele fiecărei etape a misiunii;
- să identifice activitățile/acțiunile care trebuie auditate;
- să stabilească natura și sfera de aplicare a testelor.

Obiectivele misiunii de audit intern sunt definite cu claritate pentru fiecare misiune în parte, în funcție de obiectul auditului, natura misiunii și tipul de audit. Obiectivele misiunii de audit intern sunt stabilite pe baza rezultatelor evaluării riscurilor asociate domeniului auditabil.

Structura de audit trebuie să stabilească resursele care sunt necesare pentru realizarea obiectivelor misiunii de audit intern. La formarea echipei trebuie să se țină cont de natura și complexitatea fiecărei misiuni, de limitele de timp și resursele disponibile.

Sfera de cuprindere a misiunii de audit intern este stabilită în urma examinării informațiilor cunoscute despre activitatea auditabilă și se referă la toate activitățile ce urmează a fi auditate, natura și extinderea procedurilor puse în aplicare și perioada supusă auditului. Aceasta trebuie dimensionată corespunzător pentru a asigura atingerea obiectivelor misiunii în condiții de eficiență.

6.2. Accesul auditorilor interni la informații și documente

Pentru realizarea efectivă a atribuțiilor sale, structura de audit intern este autorizată să:

- aibă acces nelimitat la:
 - toate structurile organizatorice ale entității;
 - activitățile desfășurate în cadrul structurilor mai sus menționate;
 - înregistrările, fișierele, datele și informațiile interne;
 - informațiile destinate Conducerii entității, procesele verbale și alte materiale cu caracter similar ale tuturor organelor de decizie și consultative care prezintă relevanță pentru activitatea de audit intern.

Accesul la toate informațiile solicitate nu necesită aprobarea prealabilă din partea Conducerii entității sau a altui comitet. Răspunsurile vor fi oferite cu promptitudine la toate solicitările de date și informații.

- comunice cu orice membru din cadrul personalului și al managementului entității, în scopul îndeplinirii atribuțiilor ce îi revin;
- selecteze și să aplice procedurile specifice de audit în scopul îndeplinirii mandatului încredințat;
- colaboreze cu autoritatea de audit și cu ceilalți auditori externi, în cadrul angajamentelor de audit desfășurate de aceștia în cadrul entității.

Structura de audit va notifica Consiliul director sau conducerea executivă ale entității în legătură cu orice situație de limitare a sferei de cuprindere a auditului intern.

6.3. Notificarea structurii auditate

Responsabilul structurii auditate trebuie să fie informat cu privire la misiunea de audit intern ce urmează a fi realizată prin transmiterea unei notificări privind declanșarea misiunii de audit intern. Prin acest document

conducerea structurii auditate este informată cu privire la scopul, obiectivele auditului și durata misiunii de audit. Totodată pot fi solicitate documente necesare pregătirii misiunii de audit intern.

6.4. Realizarea misiunii la fața locului

La ședința de deschidere, auditorii interni trebuie să stabilească, împreună cu responsabilii structurii auditate, persoanele cu care vor comunica pe parcursul misiunii, fie pentru a efectua teste asupra muncii lor, fie pentru a lua interviuri și a aduna informații.

Auditorii interni trebuie să pună în aplicare instrumente și tehnici adecvate care să le permită să realizeze activitățile de audit intern în condiții de eficiență și eficacitate.

6.5. Comunicarea rezultatelor

Constatările și recomandările sunt aduse la cunoștința structurii auditate pe măsura realizării, cu scopul de a obține validarea acestora.

Intervenția la fața locului se încheie pentru fiecare misiune de audit intern cu ședința de închidere, prin care se informează responsabilii structurii auditate cu privire la constatările efectuate și recomandările formulate.

Auditorii interni trebuie să comunice rezultatele auditului prin transmiterea proiectului raportului de audit intern la structura auditată, care îl analizează și transmite punct de vedere asupra raportului preliminar.

Structura de audit organizează ședința de conciliere cu structura auditată în cadrul căreia se analizează constatările și concluziile pentru care s-au formulat puncte de vedere.

Structura de audit trebuie să informeze Consiliul director sau conducerea executivă despre recomandările care nu au fost avizate/acceptate în cadrul reuniunii de conciliere de către responsabilii structurii auditate însoțite de documentația de susținere.

Structura de audit transmite raportul de audit intern, finalizat, împreună cu rezultatele concilierii, Consiliului director sau conducerii executive pentru analiză și avizare.

6.6. Urmărirea recomandărilor

Structura de audit trebuie să monitorizeze stadiul de implementare a recomandărilor formulate prin rapoartele de audit intern, în vederea măsurării eficacității serviciilor de audit intern și stabilirii gradului de adecvare a soluțiilor date la problemele identificate.

Responsabilul structurii auditate trebuie să elaboreze și să transmită Structurii de audit un plan de acțiune pentru implementarea recomandărilor.

Responsabilul structurii auditate asigură urmărirea aplicării planului de acțiune. Structura auditată informează structura de audit, periodic la termenele stabilite, cu privire la stadiul de implementare a recomandărilor, progresele înregistrate și termenele care nu sunt respectate.

Structura de audit evaluează periodic progresele înregistrate în implementarea recomandărilor raportate de structura auditată.

Capitolul 7. Organizarea și liniile de raportare

Structura de audit raportează către conducerea executivă care este subordonată Consiliului director al entității. Comunicarea poate fi făcută semestrial sau anual. Structura de audit întocmește o sinteză privind principalele activități desfășurate și stadiul implementării recomandărilor formulate, sinteza pe care o înaintează spre aprobare conducerii executive și spre informare Consiliului director.

Activitatea structurii de audit se desfășoară pe baza unui plan anual de audit, care este avizat de conducerea executivă și aprobat de Consiliul director. Planul de audit intern este elaborat pe baza unei metodologii de evaluare a riscurilor, priorităților stabilite de către conducerea entității iar frecvența angajamentelor de audit este determinată în funcție de profilul de risc al fiecărei structuri auditabile. Toate ariile și operațiunile entității trebuie auditate în cursul unui ciclu operațional planificat.

Structura de audit își coordonează activitatea cu autoritatea de audit precum și cu auditorul extern, dacă acesta există, în scopul evitării suprapunerilor în activitate și obiective.

Capitolul 8. Asigurarea calității

În scopul asigurării îndeplinirii obiectivelor stabilite de către Consiliul director și de către conducerea executivă, structura de Audit va stabili și respecta un program de asigurare a calității, ce va putea cuprinde și analize din partea unor terți (părți externe). Programul va acoperi toate aspectele activității de audit intern și va monitoriza continuu eficacitatea acestei activități și va fi astfel conceput încât să sprijine activitatea de audit intern, să aducă valoare și să îmbunătățească operațiunile desfășurate de entitate.

Capitolul 9. Dispoziții finale

Prezenta Carta va intra în vigoare la data aprobării de către Consiliul director și/sau de către conducerea executivă și va fi revizuită periodic. Ea va fi comunicată întregului personal al entității care ia cunoștință despre conținutul acesteia.

Urmare aprobării, prevederile Cartei Auditului Intern devin obligatorii pentru toți auditorii interni care activează în cadrul structurii de audit.

Carta Auditului Intern se elaborează ca document distinct de normele specifice privind exercitarea activității de audit intern.

Conducătorul activității de audit intern,

Anexa 2

S.C. / CABINET AUDIT /
 AUTORIZAȚIE CAFR
 RESPONSABIL AUDIT INTERN⁸
 Nr. / NOV. (DEC) n-1

- MODEL -

PLAN MULTIANUAL DE AUDIT INTERN

Nr. crt.	Structura / activitatea auditabilă	Denumirea misiunii de audit intern	Anul realizării		
			Anul 1	Anul 2	Anul 3

Conducătorul activității de audit intern

.....

(numele și prenumele)

Recomandări privind procedura

Planificarea multianuală trebuie abordată ca un **proces care să furnizeze un tablou al întregii activități realizată de compartimentul de audit intern**, prin oglindirea acesteia într-un document care sa cuprindă pe un anumit orizont de timp, toate activitățile, funcțiile, procesele, produsele, temele, programele ș.a.m.d. care pot fi auditate în cadrul entității.

Misiunile de audit intern incluse în planul multianual sunt definite și selectate pe baza rezultatelor **analizei riscurilor asociate activităților** domeniilor auditabile. La elaborarea fiecărui plan multianual această analiză de risc are scopul **prioritizării** misiunilor de audit intern pe orizontul de

⁸ Care poate fi șeful departamentului de audit intern sau a altei structuri ce asigură această funcție, un auditor financiar independent sau o firmă de audit către care s-au externalizat serviciile de audit intern

previziune, astfel încât se stabilesc în primul an activitățile cu riscurile cele mai mari, și în anii următori activitățile cu un nivel al riscurilor scăzut.

În procesul de planificare multianuală este importantă și analiza în dinamică a modului de fundamentare a fondului total de timp disponibil, astfel încât, anual, structura de audit intern să își rezerve timp și pentru realizarea activităților administrative și de gestiune ale serviciului, precum: planificarea, raportarea, elaborarea Registrului de risc, elaborarea/ actualizarea procedurilor operaționale, precum pregătirea profesională a auditorilor interni și timp pentru concediile de odihnă și evenimente neprevăzute.

Planificarea multianuală se întocmește / revizuieste anual în funcție de rezultatul analizei riscurilor.

Planificarea multianuală privind activitatea de audit intern se realizează pe o perioadă de **minim 3 ani** și se materializează prin elaborarea unui document care cuprinde informații cu privire la domeniul auditabil, tema misiunii de audit intern și anul realizării.

În abordarea planificării multianuale, auditul intern selectează și cuprinde misiunile în planul de audit intern în funcție de nivelul riscurilor, prin parcurgerea următoarelor etape:

- a. identificarea ariei de cuprindere a auditului intern;
- b. identificarea proceselor/ activităților/ structurilor/ programelor desfășurate în cadrul entității și cuprinse în sfera auditului intern;
- c. identificarea și evaluarea riscurilor asociate proceselor/ activităților/ structurilor/ programelor și stabilirea punctajelor totale ale acestora, în funcție de aprecierea criteriilor de analiză a riscurilor stabilite pentru fiecare risc identificat;
- d. stabilirea modului de cuprindere/ repartizare a misiunilor de audit intern în planul multianual, respectiv prioritizarea misiunilor de audit intern, de consiliere și de evaluare în funcție de nivelul riscurilor;
- e. stabilirea resurselor de audit necesare pentru efectuarea misiunilor de audit stabilite, misiunilor de consiliere, misiunilor de evaluare a activității de audit intern și de formare profesională continuă a auditorilor interni;
- f. întocmirea planului multianual de audit intern;

Luând în considerare procesul de managementul riscurilor organizat și implementat de conducătorul entității, planificarea multianuală realizată de auditul intern comportă două abordări diferite, respectiv:

- În condițiile în care există o gestionare a riscurilor, realizată de conducerea entității, auditul intern ia în considerare nivelul riscurilor stabilite de către entitate.
- În cazurile în care nu există o gestiune a riscurilor, auditul intern procedează la identificarea riscurilor pentru fiecare activitate de audit intern planificată și apoi procedează la evaluarea acestora și la stabilirea riscurilor ridicate.

În cazul entităților care își asigură activitatea de audit intern în sistem de cooperare, auditorii interni din cadrul compartimentelor de audit vor întocmi un plan multianual de audit la nivelul fiecărei entități partenere și apoi vor centraliza aceste planuri într-unul singur la nivelul structurii organizatoare.

Anexa 3

- MODEL 1 -

S.C. / CABINET AUDIT /
 AUTORIZAȚIE CAFR
 RESPONSABIL AUDIT INTERN⁹

Nr. / NOV. (DEC) n-1

S.C. [CLIENT DE AUDIT INTERN]

APROB

CONSILIUL DE ADMINISTRATIE,

Presedinte.....

AVIZAT

CEO / similar

PLAN DE AUDIT INTERN

Pentru anul.....

Nr. crt.	Domeniul auditabil	Activitate auditată	Obiectivele misiunii de audit intern	Tipul misiunii de audit intern	Perioada de realizare a misiunii de audit intern	Perioada supusă auditării	Numărul de auditori implicați în misiunea de audit intern	Entitatea/ structura auditată

Conducătorul Compartimentului de audit intern

.....

(numele și prenumele)

⁹ Care poate fi șeful departamentului de audit intern sau a altei structuri ce asigură această funcție, un auditor financiar independent sau o firmă de audit către care s-au externalizat serviciile de audit intern

- MODEL 2¹⁰ -

S.C. / CABINET AUDIT /
 AUTORIZAȚIE CAFR
 RESPONSABIL AUDIT INTERN¹¹

Nr. / NOV. (DEC) n-1

S.C. [CLIENT DE AUDIT INTERN]
 DE ACORD,
 p.COMITETUL DE AUDIT,

AVIZAT
 CEO / similar

PLAN DE AUDIT INTERN
 Pentru anul.....

Nr. crt.	Tema / obiectivele misiunii	Aria de aplicabilitate	Resurse alocate	Perioada de desfășurare a misiunii	Perioada supusă verificării
0	1	2	3	4	5
1	AUDIT OPERAȚIONAL Revizuirea obiectivelor propuse pentru n^{**})-2, n-1, conform standard audit intern 2201 ”Aspecte privind 1.1 planificarea” - Evaluarea preliminară a riscurilor relevante față de activitatea entității	-			
2	ADMINISTRAREA RISCULUI Evaluarea modului de administrare și a procedurilor de administrare a	-			

¹⁰ Numai cu caracter ilustrativ, obiectivele sunt aleatorii

¹¹ Poate fi șeful departamentului de audit intern sau a altei structuri ce asigură această funcție, un auditor financiar independent sau o firmă de audit către care s-au externalizat serviciile de audit intern

**riscurilor, metodologia de
administrare a riscurilor
semnificative**

- 2.1** - Evaluarea sistemului de control intern prin prisma procedurilor interne de organizare și funcționare a activității
- 2.2** - Evaluarea riscului operațional, tehnologic, intern
 - Evaluarea riscului de management
- 2.3** management

3 AUDITUL SISTEMULUI DE GUVERNANȚĂ CORPORATIVĂ -

Adecvarea și eficacitatea controlului intern privind guvernanta entității,

- 3.1 operațiunile și sistemele de informare**
 - Evaluarea procesului de guvernanta –proiecție, funcționalitate, monitorizare
- 3.2**
 - Evaluarea calității exercitării funcțiilor de conducere

**4 AUDIT DE CONFORMITATE
Funcționalitatea controlului intern, eficiență și eficacitate**

- 4.1**
 - Conformitatea cu legislația în vigoare, politici și proceduri interne –fiabilitatea și integritatea informațiilor financiar contabile

5 MANAGEMENTUL RISCURILOR -

- 5.1** - Evaluarea riscurilor (începând cu gradul cel mai mare)
 - 5.2** - Evaluarea riscului de piață potențial
 - 5.3** - Evaluarea riscului operațional
-

Conducătorul misiunii de audit intern,

af

- MODEL 3 -

Conducatorul misiunii de audit intern

.....

Nr...../

S.C. [CLIENT DE AUDIT INTERN]

DE ACORD,

COMITETUL DE AUDIT / similar

.....

NOTĂ / REFERAT / NOTIFICARE
privind fundamentarea planului de audit intern
Pentru anul.....

În conformitate cu contractul nr. / , privind activitatea de audit intern, Carta / Statutul auditului intern, aprobat de conducerea [S.C. CLIENT DE AUDIT], [prin hotărârea, Decizia nr. /], cu respectarea Normelor autorizate emise de Institutul Auditorilor Interni (Global Institute of Internal Auditors), asimilate de CAFR ca reglementări aplicabile activității de audit intern coordonată de auditori financiari (Hotărârea Consiliului CAFR nr. /), am procedat la întocmirea Proiectului Planului de audit intern pentru anul atașat, având în vedere următoarele:

1. Temele și obiectivele misiunilor au fost identificate pe baza:

- a. Prelucrării informațiilor despre activitatea entității, conducerea executivă și non-executivă, structura organizatorică etc, colectate în perioada
- b. Construirii unei planificări bazată pe risc
- c. Procedurilor interne ale organizației auditate privind managementul riscurilor și strategia generală a afacerii
- d. Apetitul la risc și toleranța la risc pentru diferite activități sau părți ale organizației
- e. Revizuirii gradului de realizare a temelor și obiectivelor anterioare, și acoperirea ariei de aplicabilitate (cu menționarea datei ultimei revizuirii)

2. Aria de aplicabilitate pentru fiecare obiectiv s-a stabilit în funcție de prioritățile perioadei de referință (pentru managementul riscului, îmbunătățirea activității entității i, proceselor de control intern etc.), după ce au fost discutate cu managementul superior, și, după caz, cu comitetul de audit; poate face referire la un segment de activitate, o activitate, un proces de control, un departament – pe funcții, atribuții, personal angajat etc.

3. Resursele alocate – în funcție de sumele puse la dispoziție de către societate [CLIENT DE AUDIT] și bugetul misiunii întocmit de auditor și aprobat de societate [CLIENT DE AUDIT]

4. Perioada de desfășurare a misiunii¹² – cuprinde perioada în care va avea loc verificarea faptică, inclusiv colectarea informațiilor, centralizarea, analiza, evaluarea, formularea concluziilor, discutarea acestora cu managementul superior și, după caz, cu comitetul de audit, elaborarea și comunicarea concluziilor și recomandărilor finale. Perioada se stabilește în funcție de volumul de muncă necesar pentru realizarea obiectivelor, experiența și competența profesională a conducătorului misiunii, în ce măsură se cunoaște mediul economic în care funcționează entitatea, necesitatea de asigurare a independenței și obiectivității, recurența misiunii (vechimea activității de audit intern derulată la același client), natura relațiilor de colaborare și comunicare cu managementul precum și de procesul de alocare a resurselor necesare realizării fiecărui obiectiv.

5. Perioada supusă auditării – poate face referire la perioada generării informațiilor solicitate de auditor în vederea analizei și evaluării; raționamentul profesional al conducătorului misiunii, experiența și competența sa și a membrilor echipei, ar trebui să asigure o perioadă cât mai apropiată de producerea unui eveniment, sau tranzacție, poate și anterior, fără a înlocui sau substitui componente ale sistemului de control intern.

Prezentul plan se va actualiza sau, după caz, modifica, în mod justificat, în funcție de concluziile desprinse pe parcursul desfășurării misiunilor, cu reiterarea procedurilor de modificare, propunere și aprobare, inclusiv a programului de activitate afectat.

Conducătorul misiunii de audit intern își rezervă dreptul de a revizui periodic, cel puțin o dată pe an liniile de planificare și stadiul realizării lor.

Conducătorul misiunii de audit intern

¹² Auditorul intern va ține cont că perioadele fie prea scurte, fie prea lungi pot afecta calitatea activității, oportunitatea, eficiența și activitatea misiunii

Recomandări privind procedura

Scopul:

Asigurarea bazei de organizare și desfășurare a activității de audit intern.

Prezentarea și urmărirea reperelor de referință pentru abordarea misiunii, stabilirea priorităților în concordanță cu obiectivele entității auditate.

Documentarea fiecărei misiuni de audit intern.

Întocmirea planului de audit intern în conformitate cu cerințele *Standardelor* de audit intern (2010 "Planificarea"; 2200 "Planificarea misiunii"; 2201 "Considerații referitoare la planificare"; 2210 "Obiectivele misiunii"; 2220 "Aria de aplicabilitate a misiunii"; 2230 "Resursele alocate misiunii"; 2240 "Programul de lucru al misiunii").

Premise:

Planul de audit intern reprezintă cadrul de acțiune pentru desfășurarea activităților de audit intern într-un an calendaristic.

Trebuie construit în sprijinul realizării scopurilor fundamentale, naturii și acoperirii ariei de aplicabilitate propusă pentru misiunile de audit intern (respectarea definiției auditului intern)

Prin Planul de audit intern se asigură :

- facilitarea instrumentării procedurilor tehnice, asigurarea unui sistem disciplinat și controlabil de urmărire a eficienței și eficacității misiunilor de audit intern (ex. Documente de poziție IIA).
- Asigurarea bazei de dezvoltare a programelor de audit pentru misiunile planificate.
- Mijlocirea asigurării credibilității misiunilor în temeiul aducerii de plusvaloare activității entității auditate.

Planul de audit intern trebuie să reprezinte un instrument practic de realizare a țintelor misiunilor și justificarea resurselor alocate.

Anexa 4

- MODEL -

SC [CLIENT AUDITAT]

Comitetul de Audit / CA / CEO

Nr. din

ORDIN DE MISIUNE

Destinatar:	[Nume și prenume] Coordonatorul / Șeful misiunii de audit intern
Copie pentru informare:	[Nume și prenume] Conducătorul / coordonatorul / șeful / departamentului / activității auditate

SE APROBĂ, începând cu data de declanșarea procedurilor pentru realizarea obiectivelor propuse prin Planul de audit intern pentru anul, linia:, tema:

misiunea,

activitatea / departamentul

Coordonatorul misiunii de audit intern va asigura aplicarea procedurilor de realizare a obiectivelor misiunii și va informa managementul superior și comitetul de audit / CA asupra evoluției derulării misiunii, sau asupra oricăror impedimente care să afecteze programul de desfășurare a misiunii.

SEMNĂTURA

Conducătorul misiunii

.....

Recomandări privind procedura**Scopul documentului:**

- Asigurarea condițiilor de organizare și demarare a activității de audit intern, potrivit Planului de Audit Intern aprobat.

- Obținerea mandatului dat de către comitetul de audit, prin aprobarea ordinului de misiune.
- Informarea în scris a coordonatorului, responsabilului sau șefului activității ce urmează a fi auditată, în baza ordinului de misiune semnat de Comitetul de Audit, cu privire la declanșarea misiunii de audit intern.
- Aplicarea *Standardelor*: de calificare 1000 "Scop, Autoritate și Responsabilități"; 1100 "Independență și obiectivitate"; 1111 "Interacțiune directă cu bordul", realizarea condițiilor de aplicare a *Standardelor* de performanță.

Premise:

Documentul trebuie să asigure:

- Respectarea prevederilor Cartei (sau a Regulamentului) de Audit Intern privind autoritatea și responsabilitățile în cadrul misiunii de audit intern.
- Asigurarea independenței și obiectivității în desfășurarea misiunii, a condițiilor de punere în aplicare a Planului de audit intern
- Desfășurarea în condiții corespunzătoare a misiunii de audit.

Anexa 5

- MODEL 1 -
(misiune externalizată)

Auditor intern¹³

SOCIETATEA...../ PFA...../ CABINET

Nr. din.....

DECLARAȚIE DE INDEPENDENȚĂ

Către,

S.C

În atenția,

Comitetului de Audit,

Consiliului de Administrație,

AM LUAT CUNOȘTINȚĂ,

Comitet de Audit

Consiliu de Administrație

Subsemnatul(a)..... (reprezentant al SC¹⁴....
.....) în calitate de **PRESTATOR** și responsabil pentru misiunile de audit intern, conform contractului nr...../....., , încheiat cu [SC auditata.....], în calitate de **CLIENT**, declar pe proprie răspundere că, la data semnării prezentului document, nu există elemente care să afecteze independența față de activitatea SC, nu există conflicte de interese sau incompatibilități în legătură cu derularea misiunii, existând premisele asigurării libertății față de orice condiții ce ar putea amenința capacitatea de desfășurare a activității de audit intern și ducerea la îndeplinire a responsabilităților întrun mod nepărtinitor, și derularea misiunii noastre în condiții de obiectivitate.

Orice modificare a situației prezente (în sensul apariției unor elemente care pot arăta că au fost afectate în fapt sau în aparență independența sau

¹³ Se completează de toți membrii din echipa de audit intern

¹⁴ Dacă externalizarea activităților de audit intern s-a făcut către o firmă de audit

obiectivitatea) va fi comunicată managementului superior și Consiliului de Administrație, în scris, ori de câte ori și imediat ce se constată apariția acestor situații.

Declarăm totodată că datele și informațiile legate de activitatea de audit intern vor fi păstrate confidențiale pe tot parcursul misiunii și după încheierea misiunii, pe o perioadă de 24 luni, sub responsabilitatea conducătorului misiunii și cu aplicabilitate pentru fiecare membru al echipei de audit intern

Prezenta declarație este conformă cu cerințele Codului Etic și *Standardelor* emise de IIA și asimilate de către Camera Auditorilor Financiari din România.

Conducătorul misiunii de audit intern,

.....

SEMNĂTURA

ȘTAMPILA

- MODEL 2 -

(misiune prin compartiment în structura entității¹⁵)

S C

DEPARTAMENT / COMPARTIMENT AUDIT INTERN

DECLARAȚIE DE INDEPENDENȚĂ

AM LUAT CUNOȘTINȚĂ,

Comitet de Audit

Consiliu de Administrație

Subsemnatul(a)..... în calitate de angajat în cadrul Compartimentului (sau al Departamentului de Audit Intern) având funcția de declar pe proprie răspundere că, la data semnării prezentului document, nu există elemente care să afecteze independența față de activitatea SC, nu există conflicte de interese sau incompatibilități în

¹⁵ Poate conține orice alte elemente solicitate de conducerea societății auditate. Se poate adapta și pentru membrii echipei de audit intern

legătură cu derularea misiunii, existând premisele asigurării libertății față de orice condiții ce ar putea amenința capacitatea de desfășurare a activității de audit intern și ducerea la îndeplinire a responsabilităților într-un mod nepărtinitor, și derularea misiunii noastre în condiții de obiectivitate.

Orice modificare a situației prezente (în sensul apariției unor elemente care pot arăta că au fost afectate în fapt sau în aparență independența sau obiectivitatea) va fi comunicată managementului superior și Consiliului de Administrație, în scris, ori de câte ori și imediat ce se constată apariția acestor situații.

Declarăm totodată că datele și informațiile legate de activitatea de audit intern vor fi păstrate sub titlu de confidențialitate pe tot parcursul misiunii și după încheierea misiunii, pe o perioadă de 24 luni.

Prezenta declarație este conformă cu cerințele Codului Etic și *Standardelor* emise de IIA și asimilate de către Camera Auditorilor Financiarți din România.

SEMNĂTURA

Recomandări privind procedura

Scopul:

- Certificarea condițiilor de independență a auditorului precum și a membrilor echipei de audit, în scopul îndeplinirii responsabilităților în mod nepărtinitor și imparțial.
- Protecția față de orice impedimente ce ar putea afecta caracterul independent și obiectiv al misiunii.
- Respectarea Codului Etic, și al *Standardelor*: 1100 ”Independență și obiectivitate”; 1110”Independență organizațională”; 1120”Obiectivitate individuală”; 1130”Prejudicii aduse independenței și obiectivității”
- Respectarea prevederilor Cartei (sau Statutului) de Audit Intern,

Premise:

- Asigurarea independenței și obiectivității pe toată durata desfășurării misiunii, atât la nivelul auditorului individual, cât și la nivelul misiunii, la nivel funcțional și organizațional.
- Evitarea situațiilor de conflicte de interes și a oricăror situații și prejudicii aduse independenței și obiectivității, care ar putea

compromite încrederea în auditorul intern și în rezultatele activității sale.

- Asigurarea independenței organizaționale, prin respectarea funcționalității sistemului de colaborare și raportare (între auditorul intern și consiliu), fără a exclude consultarea cu managementul, sau personalul cheie din entitate pe probleme legate de desfășurarea activității și comunicarea rezultatelor.

Procedura:

Executant / Responsabil	Acțiuni	Document
1. Conducătorul misiunii	<ol style="list-style-type: none"> 1. Prevederea în contractul misiunii a clauzei de respectare a independenței și obiectivității misiunii 2. Declararea pe proprie răspundere a respectării independenței și obiectivității – la începutul misiunii 3. Solicitarea completării de către fiecare membru al echipei / compartimentului /departamentului de audit intern a unei declarații similare, adaptată la atribuțiile și responsabilitățile în cadrul misiunii 4. Verificarea păstrării condițiilor de independență pe tot parcursul misiunii prin actualizarea declarațiilor, chiar dacă apar sau nu susceptibilități privind încălcarea independenței 5. Păstrarea declarațiilor în dosarul misiunii 6. Comunicarea oricărei modificări a declarației către guvernanții societății auditate – cu confirmare scrisă pentru luare la cunoștință 	Art..... din Contractul de audit intern 1. Declarație (Model 1, sau Model 2)

Anexa 6

- MODEL -

**NOTIFICARE PRIVIND DECLANȘAREA
MISIUNII DE AUDIT INTERN**

Nr. [Audit intern:Notificare / misiune]

Data

SPRE ȘTIINȚĂ,

[COMITET DE AUDIT/ CONSILIU / MANAGER

în funcție de condițiile convenite prin Carta auditului]

Către:	[Numele și funcția conducătorului departamentului / serviciului / activității auditate]
De la:	[Conducătorul / coordonatorul misiunii de audit intern]
Referințe:	[Tema misiune]

În conformitate cu Planul de audit intern pentru anul aprobat cu nr...../..... de către, în perioada, între orele se va efectua misiunea de audit intern cu tema la (numele activității / structurii auditate).

Obiectivele misiunii

Misiunea de audit se va desfășura sub coordonarea directă a D-lui. / D-nei..... de către o echipă formată din:

- [Nume, prenume, calitate profesională]

-

În vederea declanșării misiunii, vă propunem ca în data de, orele, să se desfășoare, cu acordul dvs., la [locul de desfășurare a activității auditate], ședința de deschidere / o întâlnire de lucru, în vederea discutării unor aspecte ale misiunii de audit și anume:

- prezentarea auditorilor;
- scopul misiunii de audit;

- obiectivele misiunii de audit intern;
- programul misiunii de audit;
- alte aspecte.

Pentru pregătirea misiunii de audit intern, vă rugăm ca până la data desfășurării ședinței de deschidere, să ne puneți la dispoziție următoarele documente:

- :..... .

Vă rugăm confirmați agrearea datei de desfășurare și disponibilitatea participării dumneavoastră la ședința de deschidere, într-un interval de timp rezonabil.

Vă stăm la dispoziție pentru clarificarea oricăror aspecte sau întrebări privind această misiune, la [adresa mail, tel.....], persoană de contact: Dl. / Dna. coordonator de misiune.

Coordonatorul misiunii de audit intern

Recomandări privind procedura

Scopul documentului:

- Crearea condițiilor și asigurarea demarării misiunii
- Asigurarea condițiilor pentru aplicarea standardelor de performanță

Premise

- Respectarea prevederilor Cartei Auditului Intern privind autoritatea și responsabilitățile în cadrul misiunii de audit intern.
- Respectarea regulamentului sau a manualului propriu de proceduri

Anexa 7

- MODEL -

Prestator	PREGĂTIREA MISIUNII DE AUDIT INTERN	Data:
	<i>Ședința de deschidere</i>	
Domeniul/activitatea auditată: Denumirea misiunii: Document redactat de: Verificat de:		

MINUTA ȘEDINȚEI DE DESCHIDERE*A. Lista participanților*

Numele	Funcția	Structura auditată	Telefon / mail / Semnătura

B. Stenograma ședinței

.....

.....

Anexa 8

- MODEL * -

ANALIZA OBIECTIVE, ACTIVITATI ȘI RISCURI ASOCIATE

APROBAT,

Coordonator misiune audit intern,

.....

Entitatea :

Perioada

Întocmit de:

Revizuit:

OBIECTIVE	ACTIVITATI	RISC ASOCIAT	CRITERII DE EVALUARE				EVALUARE RISC**			COMENTARIU	Referinta
			a.	b.	c.	Etc.	S	M	R		
- Din Planificare	- Din Planificare	- Cf. specific activitate entitate auditată	4	5	6	7	8	9	10	11	- Nr.rd / doc din analiză
1	2	3								11	12

* Se va lua în considerare cu titlu de elemente semnificative de avut în vedere

** Cf. criteriilor și sistemul control aferent activității: S=scăzut; M=mediu; R=ridicat

Anexa 9

- MODEL -

Entitatea

Divizia audit intern

PROGRAMUL DE AUDIT INTERN

Tema misiunii de audit intern: "....."

Perioada efectuării misiunii:

Intocmit:

Supevizat:

Eta- pele misi- unii de audit	Obiecte auditabile	Activități	Du- rata (h/z)	Per- soane impli- cate	Locul desfă- șurării	Re- ferința
Total buget de timp						
Misunea de audit intern: "...."						
Obiectivele misiunii de audit intern:						

1.Pregătirea misiunii de audit intern

		1. Editarea și procesarea Ordinului de misiune				Anexa nr.4
		2. Editarea și procesarea Declarației de independența Analiza eventualelor incompatibilitati și conflicte de interese				Anexa nr.5
		3.Pregătirea și transmiterea Notificărilor privind declanșarea misiunii de audit intern către structurile auditate				Anexa nr.6
		4.Colectarea și prelucrarea informațiilor preliminare				
		5.Întocmirea Programului de audit intern				Anexa nr.9
		6. Elaborare procedurilor de audit intern				

		7.Elaborare chestionare, interviuri				Anexa nr.10
		8.Analiza, evaluarea riscurilor și ierarhizarea lor				Anexa nr.8
		9.Prelucrarea rezultatelor				Anexa nr.8

Total buget de timp intervenție la fața locului

2.Intervenția la fața locului	1.Deschiderea misiunii de audit intern	1.1 Ședința de deschidere a misiunii de audit intern Discutarea aspectelor privind documentele și informațiile solicitate în notificare				Anexa nr.7
	2. Modul de organizare și desfășurare a activității auditate	2.1. Efectuarea testărilor , conform Programului intervenției la fața locului				Anexa nr.10
		2.2. Discutarea constatărilor cu șeful de serviciu. Sustinerea punctului de vedere a auditorului, acceptarea, daca va fi cazul cazul, a punctului de vedere a structurii auditate.				
		2.3. Elaborarea foilor de lucru și formularea recomandarilor, daca este cazul.				
		2.4. Colectarea probelor				
2.5. Revizuirea documentelor de lucru						
2.Intervenția la fața locului	3.Modul de revizuire a reglementărilor interne privind activitatea auditată	3.1. Efectuarea testărilor, conform Programului intervenției la fața locului				Anexa nr.10
		3.2. Discutarea constatărilor cu șeful de serviciu. Sustinerea punctului de vedere a auditorului, acceptarea, daca va fi cazul cazul, a punctului de vedere a structurii auditate.				
		3.3. Elaborarea foilor de lucru și formularea recomandarilor, daca este cazul.				
		3.4. Colectarea probelor				
		3.5. Revizuirea documentelor de lucru				
2.Intervenția la fața locului	4. Modul de supervizare a activității/ structurii auditate	4.1. Efectuarea testărilor, conform Programului intervenției la fața locului				Anexa nr.10
		4.2. Discutarea constatărilor cu șeful structurii auditate. Sustinerea punctului de vedere a auditorului, acceptarea, daca va fi cazul cazul, a punctului de vedere a structurii auditate.				

2. Intervenția la fața locului		4.3. Elaborarea foilor de lucru și formularea recomandărilor, dacă este cazul.				Anexa nr.10
		4.4. Colectarea probelor				
		4.5. Revizuirea documentelor de lucru				
	5. Funcționalitatea aplicației informatice utilizată în activitatea auditată	5.1. Efectuarea testărilor, conform Programului intervenției la fața locului				
		5.2. Discutarea constatărilor cu șeful de serviciu. Sustinerea punctului de vedere a auditorului, acceptarea, dacă va fi cazul, a punctului de vedere a structurii auditate.				
		5.3. Elaborarea foilor de lucru și formularea recomandărilor, dacă este cazul.				
		5.4. Colectarea probelor				
5.5. Revizuirea documentelor de lucru						

6. Închiderea misiunii de audit intern

		6.1. Organizarea ședinței de închidere a misiunii de audit intern				Anexa nr.11
		6.2. Minuta ședinței de conciliere și discutarea constatărilor cu structura auditată				
		6.3 Concluzii și discuții privind posibile evenimente ulterioare perioadei auditate				

7. Raportul de audit intern

		7.1. Redactarea proiectului de Raport de audit intern				Anexa nr.12
		7.2. Revizuirea proiectului de Raport de audit intern				
		7.3 Discutarea și obținerea aprobării proiectului de Raport de audit intern				
		7.4. Transmiterea proiectului de Raport de audit intern la auditat și soluționarea eventualelor contradicții				
		7.5. Includerea în Raportul de audit intern a aspectelor reținute din punctul de vedere al structurii auditate				
		7.6. Finalizarea Raportului de audit intern				

		7.7. Prezentarea Raportului de audit intern în ședința Comitetului de audit			
		7.8. Discutarea și obținerea Raportului de audit intern aprobat de conducere			
		7.9 Transmiterea recomandărilor aprobate către structura auditată			

8. Urmărirea implementării recomandărilor

		8.1. Inițierea procesului de urmarire a implementării recomandarilor, discuții cu structura auditată				Anexa nr.13
		8.2 Raportarea stadiului implementării recomandarilor către conducere				Anexa nr.14

Anexa 10

- MODEL -

FOAIE DE LUCRU nr...

Structura auditată:.....
 Obiectiv.....
 Nr.înreg:/...../...../.....
 Nume auditor:
 Nume supervizor.....
 Subiect :.....

Activitatea
Scop/misiune realizată	Verificarea activității
Rezultate	<p>Constatarea</p> <p>.....</p> <p>In unele situații, conform rezultatelor obținute pe eșantionul verificat, am constatat că..... (exemple: doc. nr..... / înregistrarea contabilă.....</p>
Concluzii și recomandari	<p>Apreciem că.....</p> <p>Situația constatată a creat disfuncții și perturbații cu consecințe directe asupra.....</p> <p>Recomandăm completarea procedurii și fișelor de post a persoanelor implicate cu responsabilități în toți pașii de derulare a fluxului de acțiuni atribuite prin aceasta</p> <p>Responsabilului de process, în opinia noastră revine sarcina</p>

<p>Risc rezidual (va fi completat doar dacă din verificare rezulta o deficiență)</p>	<p>Importanța (impact): scăzut/mediu</p> <p>Influența pe care o poate avea în prezent o apreciem ca scăzută</p> <p>n situația ipotetică de generalizare a la intervale mai mari de timp și în salturi (fără respectarea cronologiei datelor de desfășurare a lor, de exemplu) poate crește importanța riscului către nivel mediu.</p> <p>Funcție și de natura și costurile serviciilor prestate în anumite intervale de timp, putem cantona importanța riscului în nivelul mediu</p> <p>Probabilitate: scăzută</p> <p>Analiza eșantionului reflectă totuși, în general, valori mici ale daunelor care se încadrează în aceste întârzieri și apreciem probabilitatea riscului analizat ca fiind, în condițiile în care s-a desfășurat evaluarea, perioada supusă auditului și constituirea eșantionului verificat, ca fiind de nivel scăzut.</p> <p>Conduce la un risc rezidual</p> <p>mediu</p>
---	--

Intocmit,	am luat cunoștința
Nume/prenume	Nume/prenume _____
Semnatura _____	Funcția _____
	Semnătura _____
Revizuit de:	
Nume/prenume	Nume/prenume _____
Semnatura _____	Funcția _____
	Semnătura _____

Anexa 11

MINUTA ȘEDINȚEI DE ÎNCHIDERE

Încheiată astăzi

Misiunea de audit intern ;

Perioada supusă auditului: -

Nr. crt.	Numele și prenumele	Funcția	Structura din care face parte
1.		
2.			
3.		Responsabil misiune - auditor intern	Birou Audit
4.		Auditor intern	Birou Audit

Pe parcursul misiunii de audit desfășurate în baza actelor normative menționate la deschiderea acesteia, auditorul a evaluat prin sondaj activitatea structurii, pentru a da asigurări (pentru a oferi consiliere) conducerii SCprecum și pentru eficientizarea și perfecționarea activității în ansamblu.....

Dna / Dnul....., coordonatorul misiunii de audit intern, a prezentat concluziile misiunii de audit intern desfășurate la, cu accent pe următoarele aspecte:

- baza legală a misiunii, perioada auditată, scopul misiunii de audit;
- tehnicile de audit și metodologia utilizată;
- constatări din domeniul
-
-

Au fost discutate disfuncționalitățile constatate, recomandările formulate, termenele de implementare și persoanele responsabile stabilite de conducerea structurii auditate. S-a concluzionat ca sunt agreeate recomandările și termenele de implementare. Auditorul intern a precizat faptul că proiectul

raportului de audit intern va fi transmis structurii auditate în termen de zile.

Într-un interval de zile de la primirea raportului, structura auditată poate solicita o ședință de conciliere - în situația în care se pot aduce argumente și dovezi suplimentare altele decât cele prezentate pe timpul misiunii de audit intern, raportat la constatările și concluziile auditului.

În cazul nesolicitării reuniunii de conciliere, proiectul raportului va deveni raport de audit intern final (definitiv).

Prin semnarea prezentei minute se recunoaște și faptul că toate documentele și materialele puse la dispoziția auditului de către entitatea auditată au fost înapoiate în totalitate acesteia.

Cele care au fost puse la dispoziția auditorilor în format electronic se arhivează prin grija responsabilului de misiune în directorul dedicat prezentei misiuni.

Structura auditată

.....

Auditori interni

.....

Anexa 12

- MODEL -

ANTET AUDITOR INTERN

ANTET CLIENT AUDITAT

Data

[TITLU]

RAPORT AUDIT INTERN

.....

[Domeniul / aria de aplicabilitate] - denumirea misiunii de audit intern, și, după caz, componenta, secvența, structura sau activitatea auditată, dacă acestea fac obiectul unui raport distinct în cadrul misiunii de referință]

[Misiunea] :
Perioada auditată:
Șef misiune:

[Introducere]

- Se precizează denumirea misiunii, tipul de audit și baza legală a misiunii (planul anual de audit, solicitări speciale).
- Se prezintă datele de identificare a misiunii de audit intern (echipa de auditori, structura sau activitatea auditată, durata misiunii de audit, perioada auditată).
- Se precizează activitățile, structurile, departamentele sau compartimentele auditate.
- Sunt sintetizate recomandările misiunilor de audit anterioare și sunt subliniate acele recomandări care, până în momentul derulării prezentei misiuni de audit, nu au fost implementate (după caz).

[Precizarea obiectivelor]

- Obiectivele de audit prezentate în raportul de audit intern coincid cu cele înscrise în planul de audit.

[Precizarea elementelor metodologice]

- Sunt precizate: metodologia, tehnicile și instrumentele de audit intern folosite în cadrul misiunii de audit intern (sintetic).
- Prezentarea conformității / neconformității cu *Standardele Internationale de Audit Intern*
- Detalierea respectării cerințelor relevante ale standardelor de calificare și de performanță, cu referințe, trimiteri la documentul component din dosarul de audit intern.

[Constatările și recomandările auditorilor]

- În ordinea obiectivelor din planul de audit !

[Adresabilitate și utilizare]

- Se adresează consiliului și managementului entității;
- Se comunică tuturor structurilor, activităților auditate;
- Se prezintă Adunării generale odată cu situațiile financiare anuale (vezi Legea 31/1990)
- Poate fi utilizat de terțe persoane numai cu acordul conducerii entității Orice alte elemente de publicitate și utilizare convenite cu entitatea auditată.

[CONCLUZII]**[Aspecte legate de informații]**

- Accesul la datele și informațiile necesare desfășurării misiunii;
- Modul de prelucrare, arhivare și securizare a datelor, inclusiv restricționarea accesului la date;
- Sursele externe de obținere a informațiilor;
- Utilizarea de servicii externe.

Conducătorul misiunii de audit intern,

.....

RECOMANDĂRI PRIVIND PROCEDURA DE ELABORARE A RAPORTULUI DE AUDIT INTERN

Scopul documentului:

- Prezentarea cadrului general - metodologia, procedurile, tehnicile - aplicate pentru realizarea obiectivelor propuse, prezentarea constatărilor, concluziilor și recomandărilor făcute de auditorii interni.
- Mijloc de asigurare a transparenței în ceea ce privește evaluarea strategiilor și riscurilor.
- Atestare a percepției proceselor de guvernănanță și de management al riscurilor.
- Prezentarea unui pachet de informații pe care acționariatul se așteaptă să le obțină de la companie.

Premise:

Documentul trebuie să asigure:

- Valorificarea și utilizarea probelor obținute și consemnate în documentația misiunii.
- Prezentarea unei evaluări a eficienței, eficacității și economicității activităților desfășurate de entitate precum și a modului de funcționare a sistemului de control intern și management al riscurilor.

Standarde de referință

- *Standarde de calificare:* 1000 "Scop, autoritate, și responsabilități"; 1110 "Independența organizațională"; 1320 "Raportarea privind Programul de Asigurare și Îmbunătățire a Calității"; 1322 "**Prezentarea neconformității**".
- *Standarde de performanță:* 2000 "Gestionarea activității de audit intern"; 2060 "Raportarea către conducerea superioară și consiliu"; 2070 "Furnizorul Extern de Servicii și Responsabilitatea Organizațională cu privire la Auditul Intern"; 2420 "Calitatea comunicărilor"; 2421 "Erori și omisiuni"; 2430 - Utilizarea afirmației "Realizat în Conformitate cu Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern"

Anexa 13

- MODEL -

**FIȘA DE URMĂRIRE A IMPLEMENTĂRII
RECOMANDĂRIILOR**

Structura de audit intern	Urmărirea implementării recomandărilor	Data:
---------------------------	--	-------

Entitatea/structura auditată:
Denumirea misiunii de audit intern:
Document elaborat de:
Supervizat de:

**FIȘA DE URMĂRIRE A IMPLEMENTĂRII
RECOMANDĂRIILOR**

Entitatea		Structura de audit intern				
Entitatea/ Structura auditată		Misiunea de audit intern:			Raport de audit intern nr. /	
Nr. crt.	Recomandarea	Implementat	Parțial implementat	Neimplementat	Data planificată	Data implementării

Auditori interni,

.....

Supervizor,

.....

Procedura de audit intern - Urmărirea implementării recomandărilor

Auditorii interni:

- Întocmesc Fișa de urmărire a implementării recomandărilor, prevăzută în anexa;
- Primesc și analizează Planul de acțiune pentru implementarea recomandărilor;
- Verifică realizarea măsurilor la termenele stabilite;
- Evaluează progresele înregistrate în implementarea recomandărilor;
- Actualizează Fișa de urmărire a implementării recomandărilor, corespunzător informărilor structurii auditate sau verificărilor efectuate;
- Îndosariază Fișa de urmărire a implementării recomandărilor în dosarul documentelor misiunii de audit.

Reprezentanții structurii auditate

- Analizează recomandările formulate în Raportul de audit avizat de conducătorul entității;
- Elaborează Planul de acțiune pentru implementarea recomandărilor;
- Transmit Planul de acțiune pentru implementarea recomandărilor către conducătorul misiunii de audit intern, în termen de zile calendaristice de la primirea Raportului de audit;
- Efectuează eventuale modificări ale Planului de acțiune pentru implementarea recomandărilor, în funcție de propunerile formulate de conducătorul misiunii de audit intern;
- Implementează acțiunile cuprinse în Planul de acțiune pentru implementarea recomandărilor cu respectarea termenelor prevăzute;
- Transmit conducătorului misiunii de audit intern, periodic, informații cu privire la stadiul implementării recomandărilor.

Conducătorul misiunii de audit intern

- Analizează Planul de acțiune pentru implementarea recomandărilor;
- Informează conducătorul entității cu privire la recomandările neimplementate la termen;

- Evaluează progresele înregistrate în implementarea recomandărilor și propune, dacă este cazul, eventuale modificări ale Planului de acțiune pentru implementarea recomandărilor;
- După implementarea recomandărilor evaluează valoarea adăugată de auditul intern și cuprinde aceste informații în raportările periodice.

Conducătorul entității

Dispune măsuri, în cazul neimplementării la termen a recomandărilor formulate de auditorii interni.

Anexa 14

Prestator

Entitate

Nr. _____ din _____

APROB

Președinte Consiliu de Administrație

.....

AVIZAT

CEO

.....

RAPORT privind constatările, recomandările și stadiul de implementare a recomandărilor cuprinse în rapoartele de audit intern întocmite în semestrul I / 20xx

- I. Situația misiunilor realizate în anul**
- II. Stadiul de implementare a recomandărilor**
- III. Concluzii**

Conducătorul activității de audit intern

.....

luna / 20xx

I. SITUAȚIA MISIUNILOR REALIZATE ÎN SEMESTRUL ... / 20xx

Se va prezenta stadiul misiunilor de audit intern realizate în semestrul ... din anul.. conform planului de audit intern pe anul, precum și misiunile realizate care nu au fost cuprinse în planul anul de audit intern.

Se vor detalia constatările și recomandările formulate în rapoartele de audit intern întocmite în urma efectuării misiunilor de audit intern în semestrul...din anul....

II. STADIUL DE IMPLEMENTARE A RECOMANDĂRILOR

Se va prezenta stadiul de implementare a recomandărilor în termenele de implementare propuse. În cazul recomandărilor neimplementate se vor analiza cauzele neimplementării, subliniind cazurile de nerespectare a termenelor de implementare sau dacă managementul a acceptat să-și asume riscul de a nu întreprinde nici o măsură.

III. CONCLUZII

Auditorul intern va menționa în ce măsură a contribuit la îmbunătățirea activității din entitatea auditată.

Conducătorul activității de audit intern,

.....

Anexa 15

- MODEL -

REVIZUIREA DOSARULUI MISIUNII DE AUDIT INTERN

Denumire misiune:.....

Perioada:.....

Etapetele misiunii de audit	Activități	Referință / pagina
1. Pregătirea misiunii de audit intern		
	1.1. Întocmirea și transmiterea Ordinului de misiune	Anexa 4
	1.2. Întocmirea Declarației de independență Analiza eventualelor incompatibilități și conflicte de interese	Anexa 5
	1.3. Întocmirea și transmiterea Notificării privind declanșarea misiunii de audit intern către structurile auditate	Anexa 6
	1.4. Colectarea și prelucrarea informațiilor preliminare	Pag.....
	1.5. Redactarea draftului Minutei ședinței de deschidere	Anexa 7
	1.6. Analiza obiectivelor, activităților și riscurilor asociate	Anexa 8
	1.7. Întocmirea Programului de audit intern	Anexa 9
	1.8. Elaborarea instrumentelor și procedurilor de audit intern	Anexa 10
	1.9. Ședințe de lucru cu toți membrii echipei de audit în care se vor discuta punctual procedurile de audit intern, tehnicile și metodele de audit intern, chestionarele, interviurile, foile de lucru, testele propuse și rezultatele acestora și se vor întocmi minutele ședințelor de lucru: Se vor analiza toate problemele identificate pe parcursul efectuării misiunii de audit intern, precum și calitatea comunicării cu structura auditată.	
2. Intervenția la fața locului	2.1. Ședința de deschidere a misiunii de audit	Anexa 7 /
	2.1.1. Discutarea aspectelor privind documentele și informațiile solicitate în notificare	
	2.2. Efectuarea testărilor, conform Programului intervenției la fața locului	
	2.3. Discutarea constatărilor cu responsabilul structurii / procesului auditat Susținerea punctului de vedere a auditorului, acceptarea, dacă va fi cazul a punctului de vedere a structurii auditate.	Nota nr.... /

	2.4. Completarea chestionarelor, testelor, foilor de lucru și formularea recomandărilor, dacă este cazul.	
	2.5. Colectarea probelor	
	2.6. Revizuirea documentelor de lucru	
	3. Ședința de închidere a misiunii de audit	Anexa 11
	3.1. Discutarea principalelor constatari și recomandări cu structura auditată	
	3.2. Organizarea ședinței de conciliere și rediscutarea constatărilor cu structura auditată (când este cazul)	
	3.3 Concluzii și discuții privind posibile evenimente ulterioare perioadei auditate (când este cazul)	
3. Raportarea rezultatelor		
	3.1. Întocmirea și transmiterea proiectului de Raport de audit intern	Anexa 12
	3.2. Primirea eventualelor observații, puncte de vedere ale structurii auditate	
	3.3. Includerea în Raportul de audit intern a aspectelor reținute din prezentarea punctelor de vedere ale structurii auditate sau organizarea unei ședințe de conciliere	
	3.4. Finalizarea și difuzarea Raportului de audit intern	
	3.5. Transmiterea recomandărilor aprobate către structura auditată	Anexa 13
4. Urmărirea implementării recomandărilor		
	4.1. Inițierea procesului de urmărire a implementării recomandărilor, discuții cu structura auditată	
	4.2 Raportarea stadiului implementării recomandărilor către conducere	
5. Rapoarte, sinteze periodice către CA		
	5.1 Întocmirea sintezei misiunii de audit încheiate (documentează raportul periodic înaintat către CO; a se vedea și anexa 14)	

Întocmit,

Conducătorul misiunii de audit intern

..... (nume, prenume)

.....(semnătura)