



CAMERA AUDITORILOR FINANCIARI
DIN
ROMÂNIA



GHID

PRIVIND IMPLEMENTAREA STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE AUDIT INTERN

EDIȚIA a II-a

București, 2019



GHID

PRIVIND IMPLEMENTAREA STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE AUDIT INTERN

EDIȚIA a II-a

2019

Material elaborat de **Comitetul de lucru „Audit intern”**,
din cadrul CAFR, coordonat de Consiliul CAFR
Componența **Comitetului de lucru (în ordine alfabetică):**

Anca AMUZA-CONABIE

Corina LISTOSCHI

Mircea MUREȘAN

Iosif NAZARIE

Mircea POENARU

Monica Roxana ȘTEFAN

Diana VASILESCU

**Consultanți din partea
Asociației Auditorilor Interni din România (AAIR):**

Ruxandra BILIUS, președinte AAIR

Elena GHEORGHE, membru Consiliul Director AAIR

Maria CONSTANTINESCU, membru AAIR

Coperta, prezentarea grafică și tehnoredactarea:
Nicolae LOGIN

© CAFR

Toate drepturile asupra acestei ediții aparțin
Camerei Auditorilor Financieri din România (CAFR).
Reproducerea, fie și parțială și pe orice suport, este interzisă
fără acordul prealabil al CAFR, fiind supusă prevederilor
legii drepturilor de autor.

ISBN 978-973-0-30782-5

GHID

PRIVIND IMPLEMENTAREA STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE AUDIT INTERN

EDIȚIA a II-a

2019

București, 2019

CUPRINS

Capitolul 1. INTRODUCERE.....	11
1.1. Prezentare generală a Ghidului	11
1.2. Scopul și structura Ghidului	13
1.3. Cadrul de practici profesionale ale auditului intern.....	14
1.3.1. Cadrul internațional de practici profesionale ale auditului intern (IPPF): Cadrul pentru eficacitatea auditului intern	14
1.3.2. Cadrul legal național aplicabil pentru organizarea activității de audit intern	15
Capitolul 2. ORGANIZAREA ȘI EXERCITAREA ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN.....	19
2.1. Clarificări generale asupra cadrului de guvernare	19
2.2. Guvernanța corporativă în România	21
2.3. Aspecte legate de relația auditorul intern și structura de guvernanță	24
2.4. Comitetul de audit.....	26
2.5. Relația dintre controlul intern și auditul intern.....	28
2.5.1. Activitățile preventive de control intern.....	29
2.5.2. Activitățile de control de detectare	29
2.6. Exercițarea activității de audit intern	34
2.6.1. Rolul auditului intern în organizație	34
2.6.2. Principiile fundamentale ale practicii profesionale a auditului intern	36
2.6.3. Obiectivele auditului intern	37

2.6.4. Respectarea principiilor de etică	39
2.6.5. Scepticismul profesional.....	40
2.6.6. Raționamentul profesional	44
2.7. Tipuri de misiuni de audit intern	45
2.7.1. Prezentare.....	45
2.7.2. Poziționarea ierarhică a structurii de audit intern în cadrul organizației	47
Capitolul 3. ACCEPTAREA ȘI PREGĂTIREA MISIUNILOR DE AUDIT INTERN	56
3.1. Prezentare succintă a Standardelor Internaționale de Audit Intern	56
3.1.1. Standardele de Calificare	56
3.1.2. Standardele de Performanță	56
3.2. Manualul de politici și proceduri interne	57
3.3. Acceptarea misiunii de audit intern.....	58
3.4. Carta de audit intern (Standardul 1000)	61
3.5. Independență și obiectivitate (Standardul 1100).....	64
3.6. Declarația de respectare a Codului de Etică	64
3.7. Universul de audit	66
3.8. Planificarea activității de audit intern	70
3.8.1. Plan strategic versus Plan anual	70
3.8.2. Etapele elaborării planului de audit	72
3.8.3. Aprobarea planului de audit intern	74
Capitolul 4. IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA RISCURILOR	76
4.1. Aspecte preliminare.....	76
4.2. Definirea riscului.....	76
4.3. Conceptul de management al riscurilor.....	78
4.4. Detectarea riscurilor de către auditorul intern	79
4.5. Evaluarea riscurilor	81
4.6. Matricea de risc a organizației.....	84
4.7. Strategii de răspuns la risc ale organizației	87
4.7.1. Transferarea (externalizarea) riscurilor	88

4.7.2. <i>Acceptarea (tolerarea) riscurilor</i>	88
4.7.3. <i>Reducerea (atenuarea) riscurilor</i>	88
4.7.4. <i>Evitarea (ocolirea) riscurilor</i>	89
4.8. <i>Revizuirea și raportarea riscurilor</i>	89
4.9. <i>Model practic de întocmire a matricei de risc (în 5 trepte)</i>	90
4.10. <i>Exemple de categorii de riscuri</i>	94
Capitolul 5. <i>DESFĂȘURAREA MISIUNII DE AUDIT INTERN</i>	96
5.1. <i>Standardele de performanță aplicabile</i>	96
5.1.1. <i>Coordonarea activității de audit intern (Standardul 2000)</i>	96
5.1.2. <i>Programul misiunii (Standardul 2240)</i>	97
5.1.3. <i>Realizarea misiunii (Standardul 2300)</i>	98
5.1.4. <i>Comunicarea rezultatelor (Standardul 2400)</i>	98
5.1.5. <i>Monitorizarea progresului (Standardul 2500)</i>	98
5.1.6. <i>Comunicarea acceptării riscurilor (Standardul 2600)</i>	99
5.1.7. <i>Comunicarea cu conducerea superioară și cu consiliul</i>	99
5.2. <i>Desfășurarea misiunii de audit intern</i>	100
5.2.1. <i>Planificarea preliminară a misiunii de audit intern</i>	100
5.2.2. <i>Notificarea începerii misiunii de audit intern</i>	101
5.2.3. <i>Deschiderea misiunii de audit intern</i>	102
5.2.4. <i>Elaborarea programului de lucru al misiunii</i>	103
5.2.5. <i>Realizarea efectivă a misiunii</i>	104
5.2.6. <i>Verificarea finală și revizuirea execuției misiunii de audit intern</i>	106
5.3. <i>Finalizarea misiunii de audit intern</i>	106
5.3.1. <i>Elaborarea raportului de audit intern și comunicarea rezultatelor</i>	107
5.3.2. <i>Ședința de conciliere a observațiilor și de închidere a misiunii</i>	112
5.3.3. <i>Monitorizarea progresului</i>	113
5.3.4. <i>Comunicarea acceptării riscurilor</i>	115

5.4. Structurarea dosarelor de audit intern – documentarea activității de audit intern	116
--	-----

Capitolul 6. PROGRAMUL DE ASIGURARE ȘI ÎMBUNĂTĂȚIRE A CALITĂȚII	119
6.1. Rolul programului de îmbunătățire a calității	119
6.2. Monitorizare internă și evaluare	120
6.2.1. Monitorizarea continuă	120
6.2.2. Chestionarele de evaluare	121
6.3. Indicatorii de performanță urmăriți în procesul de monitorizare continuă	121
6.4. Evaluări externe de calitate	123
6.5. Autoevaluarea	125
6.6. Comunicarea rezultatelor evaluării.....	126
Capitolul 7. ANEXE	129
Anexa 1: Model Contract prestări servicii de audit intern (în cazul externalizării).....	131
Anexa 2: Model Carta de audit intern.....	142
Anexa 3: Modele de Declarații privind respectarea codului de etică.....	152
Anexa 4: Model Plan strategic/multianual de audit intern	158
Anexa 5: Modele Planul anual de audit intern, fundamentare, analiză riscuri, evaluare control intern	159
Anexa 6: Model Notificare privind începerea misiunii de audit intern	169
Anexa 7: Model Minuta ședinței de deschidere	171
Anexa 8: Model Program general de lucru al misiunii de audit intern	172
Anexa 9: Model Foaie de lucru.....	174
Anexa 10: Model Raport de audit intern.....	176
Anexa 11. Schema procesului de conciliere.....	179
Anexa 12: Model Minută ședința de închidere	180
Anexa 13: Model Fișă de urmărire a implementării recomandărilor.....	182

Anexa 14: Model <i>Raport de monitorizare privind constatările și recomandările</i>	185
Anexa 15: Model <i>Revizuirea dosarului misiunii de audit intern</i>	187
Anexa 16: <i>Modele pentru documentarea evaluării riscurilor</i>	192
Anexa 17: Model al <i>Programului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern</i>	195
Anexa 18: Model <i>Chestionar evaluări de calitate</i>	198
Anexa 19: Model autoevaluare – declarația de conformitate cu standardele IIA.....	200
Anexa 20: Cerințe și așteptări în zona „GDPR”	203
Anexa 21: Informații utile despre riscul cibernetic	209
Anexa 22: Index anexe ghid privind implementarea standardelor internaționale de audit intern ediția II – 2019 versus ediția I – 2015.....	212

Capitolul 1. INTRODUCERE

1.1. Prezentare generală a Ghidului

Ghidul privind Implementarea Standardelor Internaționale de Audit Intern („Ghidul”) în ediția actualizată 2019 reprezintă inițiativa Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR) de a răspunde cerințelor Normelor obligatorii emise de Global IIA (IIA)¹ și adoptate de CAFR prin Hotărârea Consiliului nr. 111/2017, precum și de a actualiza varianta inițială a Ghidului, emisă în anul 2015 ca un rezultat al colaborării dintre Camera Auditorilor Financiari din România (CAFR) și Asociația Auditorilor Interni din România (AAIR).

Scopul acestei noi ediții este de a contribui la menținerea unor standarde înalte de calitate privind organizarea, conducerea și practica misiunilor de audit intern de către auditorii financiari, membri ai CAFR, care coordonează activități de audit intern, cât și celor care fac parte din echipele misiunilor de audit intern.

Subliniem faptul că această publicație nu înlocuiește Standardele Internaționale de Audit Intern și nici cele mai bune practici recomandate de către Institutul Auditorilor Interni. Dorim ca acest Ghid să fie înțeles ca o îndrumare practică, ca un material de referință pentru practicienii în domeniu, abordarea noastră limitându-se la aspectele general aplicabile, care lasă loc unei flexibilități de abordare, în funcție de experiența profesionistului, de complexitatea sau caracterul specific al misiunii de audit intern.

Cele două organizații profesionale mai sus-menționate (respectiv CAFR și AAIR) vin în ajutorul auditorilor financiari care efectuează misiuni de audit intern, prin prezentarea unor recomandări metodologice și proceduri tehnice, prin actualizarea Ghidului anterior cu noile standarde de audit intern, precum și prin sugerarea unui set de modele de documente minimale necesare pentru organizarea și documentarea acestei activități, avându-se în vedere totodată menținerea unor standarde înalte de calitate, în contextul aplicării Normelor

¹ Global IIA – The Institute of Internal Auditors – Institutul Internațional al Auditorilor Interni, USA.

obligatorii emise de IIA și adoptate de Camera Auditorilor Financiari din România.

Dorim să reiterăm că modelele formularelor cuprinse în acest Ghid nu sunt exhaustive și reprezintă linii orientative, astfel încât ele pot fi dezvoltate, modificate și adaptate de la caz la caz, în funcție de specificul activității organizației auditate, menținându-se un cadru procedural adecvat, în conformitate cu Normele emise de CAFR pentru controlul calității activității de audit intern desfășurată de auditorii financiari, precum și cu cerințele autorităților de reglementare și supraveghere specifice domeniilor specializate.

Ca scurt **glosar de termeni** pe care îi veți regăsi în cadrul acestui Ghid, menționăm că:

1. Prin **„organizație”** ne referim la orice entitate, din mediul privat sau public, care intră sub incidența reglementărilor în vigoare privind auditul financiar (fie obligatoriu, prin prevederile legii, fie opțional prin decizia conducerii superioare) și, implicit, are obligația organizării activității de audit intern, conform legislației aplicabile în România. În cadrul Ghidului se va detalia cadrul național aplicabil la momentul acestui Ghid.
2. Prin **„conducerea superioară”** sau **„guvernanța”** ne referim, în ordinea existenței, fie la comitetul de audit, 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.
3. Prin **„beneficiar”** ne referim la conducerea organizației care contractează misiunea de audit intern, respectiv reprezentanții săi legali, la conducerea executivă a structurilor auditate sau, după caz, la adunarea generală a acționarilor sau la alte structuri cărora conducerea superioară le-a acordat responsabilități decizionale.
4. Prin **„auditorul intern”**, precum și prin **„structura de audit”** ne referim la departamentul sau compartimentul de audit intern care funcționează ca o componentă distinctă în structura de organizare a unor organizații (entități) sau, pentru misiunile de audit intern externalizate, la persoane fizice sau juridice care desfășoară astfel de misiuni.
5. Prin **„coordonatorul activității de audit intern”** ne referim la persoana care coordonează activitatea de audit intern, fie că este internalizată în cadrul organizației sau externalizată printr-o firmă de specialitate. Coordonatorul trebuie să dețină calitatea de

auditor financiar activ în România, conform prevederilor legale aplicabile.

6. Prin „**misiuni**” sau prin „**angajamente**” se vor înțelege acele misiuni de audit intern, așa cum sunt ele detaliate în prezentul ghid și în nici un caz nu se face referire la auditul financiar decât dacă este specificat expres acest aspect.
7. Prin „**ciclu operațional planificat**” se va înțelege durata minimă de **3 ani** necesară auditorului intern ca să poată evalua și revizui toate elementele cuprinse în universul de audit și planul strategic. Aceasta este durata minimă prevăzută în standardele internaționale.
8. Prin „**activități de control intern**” ne referim la activitățile corespunzătoare de control pentru fiecare proces, concepute astfel încât să asigure reducerea riscurilor care pot afecta negativ realizarea obiectivelor organizației (conform model COSO).

1.2. Scopul și structura Ghidului

Materialul de față își dorește să sublinieze și să ofere un suport pentru înțelegerea:

- Importanței și locului auditului intern în cadrul guvernantei unei organizații și maniera în care auditorul intern comunică cu conducerea superioară în ceea ce privește observațiile/riscurile/recomandările din timpul misiunilor efectuate;
- Responsabilităților auditorului intern în cadrul organizației auditate;
- Importanța asigurării calității activității desfășurate de auditorul intern, prin prisma cerințelor de documentare a misiunii;
- Modalitatea de documentare minimală a activității derulate, mai ales de către acele firme de audit intern care sunt subcontractate de către organizații care decid externalizarea acestei funcții.

Menționăm că prezentul Ghid se adresează practicienilor cu expertiză în domeniul economic, domeniul financiar-contabil, cât și în cel al managementului și al guvernantei corporative² ale unei organizații.

Ediția 2019 a Ghidului este organizată în **capitole/subcapitole** care urmăresc etapele practice de derulare a unei misiuni de asigurare. Astfel,

² Pentru detalii a se vedea OECD (2019), OECD Corporate Governance Factbook 2019, www.oecd.org/corporate/corporate-governance-factbook.htm.

fiecare capitol va conține o parte narativă, explicativă a conceptelor incluse în acel capitol și acolo unde este cazul, modele de documentație sugerate de CAFR. În cadrul secțiunilor practice vor exista o serie de scheme logice care să faciliteze înțelegerea pașilor necesari de parcurs în cadrul unei misiuni de asigurare și să ghideze în ceea ce privește abordarea misiunii și documentarea activității desfășurate.

Prezentul Ghid actualizează Ghidul anterior emis în 2015 și, de aceea, în multe situații, în Ghidul curent se vor regăsi materiale deja incluse ca Anexe în vechiul Ghid, precum și alte Anexe revizuite.

1.3. Cadrul de practici profesionale ale auditului intern

1.3.1. *Cadrul internațional de practici profesionale ale auditului intern (IPPF): Cadrul pentru eficacitatea auditului intern*³

Conform IIA, **Cadrul internațional de practici profesionale ale auditului intern** (IPPF – International Professional Practices Framework) reprezintă cadrul conceptual care coordonează și impune organizarea activității de audit intern, conform Normelor obligatorii și a celor cu caracter de recomandare, emise de IIA, în calitatea sa de organism internațional de reglementare a domeniului.

IIA a aprobat ultimele modificări ale *Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern (Standardele)* în octombrie 2016 și au intrat în vigoare la 1 ianuarie 2017.

În sprijinul membrilor săi, CAFR a adoptat aceste *Standarde* în decembrie 2017, prin Hotărârea Consiliului nr. 111/06.12.2017.

Ediția revizuită include adăugarea a două standarde noi, introducerea în „pachetul” Normelor obligatorii a „*Principiilor fundamentale pentru practica profesională a auditului intern*”, precum și actualizarea standardelor existente, în conformitate cu noile prevederi.

În completare, au fost actualizate și completate și *Ghidurile de implementare a Standardelor*, ca un suport în înțelegerea și aplicarea corespunzătoare a Normelor obligatorii din IPPF⁴.

³ Site *Global IIA* – iunie 2019.

⁴ <https://global.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>.

Elementele obligatorii ale IPPF sunt:

- ✓ *Principiile de bază ale practicii de audit intern*⁵
- ✓ *Definiția auditului intern*
- ✓ *Codul de Etică*
- ✓ *Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern*

Ghidurile (normele) recomandate descriu practici pentru implementarea efectivă a *Principiilor fundamentale*, *Definiției auditului intern*, *Codului de Etică* și *Standardelor* și includ:

- ✓ *Ghiduri de implementare*
- ✓ *Ghiduri (îndrumări) suplimentare.*

Aplicarea în totalitate a IPPF 2017 constituie o modalitate coerentă prin care practicienii trebuie să asigure condițiile și abilitățile de realizare a misiunii:

„De a consolida și proteja valoarea organizațională prin furnizarea unei asigurări obiective, bazată pe risc, consultanță și percepție”.

1.3.2. Cadrul legal național aplicabil pentru organizarea activității de audit intern

Din punct de vedere al conformării cu **reglementările aplicabile în România**⁶, **obligatia organizării** activității de audit intern revine atât organizațiilor care intră sub incidența obligativității auditării situațiilor financiare anuale, cât și celor care optează pentru auditarea situațiilor financiare anuale.

În contextul legislativ **actual**, legislația din România prevede:

(i) Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, care prevede:

- **Art.160(2):** *„Societățile ale căror situații financiare anuale sunt supuse auditului financiar, potrivit legii sau hotărârii acționarilor, vor organiza auditul intern potrivit normelor elaborate de Camera Auditorilor Financieri din România”.*
- **Art.163(2):** *„Modalitatea și procedura de raportare a auditorilor interni se stabilesc potrivit normelor elaborate de Camera Auditorilor Financieri din România”.*

⁵ Global IIA – Standards&Guidance.

⁶ Reglementarea activității de audit intern poate fi diferită în alte jurisdicții.

(5) „auditorii interni vor aduce la cunoștința membrilor consiliului de administrație neregulile în administrație și încălcările dispozițiilor legale și ale prevederilor actului constitutiv pe care le constată, iar cazurile mai importante le vor aduce la cunoștința adunării generale.”

(ii) Legea nr. 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, care prevede:

- **Art.65(7):** „Entitățile ale căror situații financiare anuale sunt supuse, potrivit legii⁷, auditului statutar sunt obligate să organizeze și să asigure exercitarea activității de audit intern, potrivit cadrului legal”.
- **Art.44, alin 1 și 2:** Constituie contravenție nerespectarea prevederilor art 65, alin 7. Contravenția prevăzută la alin 1 se sancționează cu amendă între 50.000 și 100.000 lei.
- **Art.44(3):** Constatarea contravențiilor și aplicarea sancțiunilor se fac de către persoanele stabilite prin ordin al președintelui ASPAAS.

Maniera de control și constatare a contravențiilor se stabilește prin Norme emise de ASPAAS.

(iii) Ordonanța de urgență a Guvernului (OUG) nr. 75/1999 privind activitatea de audit financiar, aprobată prin Legea 133/2002, republicată, cu modificările și completările ulterioare (OUG 75/1999):

- **Art.3(3):** „Auditul financiar se efectuează de către auditorii financiari sau de firmele de audit care sunt autorizați/autorizate în condițiile legii și care sunt membri ai Camerei Auditorilor Financiari din România, denumită în continuare Camera, și constă, în principal, din următoarele activități:
... **e) audit intern, altul decât auditul public intern”.**

⁷ Ne referim la Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, precum și la Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, cu modificările și completările ulterioare.

- **Art.5(4):** „Camera elaborează:
 - ...b) *normele de audit intern, altele decât cele de audit public intern;*
 - c) *reglementările necesare efectuării activităților prevăzute la alin. (6);*
 - d) *alte reglementări necesare ducerii la îndeplinire a atribuțiilor Camerei.”*
- **Art.5(6):** „Camera, în exercitarea atribuțiilor sale, desfășoară următoarele activități:
 - a) *organizează și urmărește programul de formare continuă a membrilor săi, pentru activitățile prevăzute la art. 3 alin. (3) lit. b)-e);*
 - b) *controlează calitatea activității membrilor săi, pentru activitățile prevăzute la art. 3 alin. (3) lit. b)-e);*
 - c) *înaintează propuneri privind actualizarea legislației prin ASPAAS și Ministerul Finanțelor Publice, precum și a normelor de audit financiar și audit intern, în concordanță cu prevederile legii și cu reglementările instituțiilor profesionale europene și internaționale în domeniu;”*
- **Art.8(4):** „Auditorii financiari care coordonează activitatea de audit intern conform art. 23 trebuie să aibă statutul de auditor financiar activ.”
- **Art.20:**
 - „(1) *Entitățile ale căror situații financiare anuale sunt supuse, potrivit legii, auditului statutar sunt obligate să organizeze și să asigure exercitarea activității de audit intern, potrivit legii.*
 - (2) *Standardele de audit intern aplicabile entităților prevăzute la alin. (1) sunt standardele internaționale de audit intern emise de Institutul Auditorilor Interni din Statele Unite ale Americii și adoptate de Cameră.*
 - (3) *La regiile autonome, companiile/societățile naționale, precum și la celelalte entități economice cu capital majoritar de stat, activitatea de audit intern se organizează și funcționează potrivit cadrului legal privind auditul public intern din entitățile publice.”*

- **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”.

(iv) Hotărârea Consiliului CAFR nr. 111/2017 privind adoptarea integrală a normelor obligatorii din Cadrul internațional de practici profesionale a auditului intern, ediția 2017 (IPPF 2017).

Atribuirea calității de auditor financiar implică **autorizarea** de către Autoritatea de Supraveghere a Activității de Audit Statutar (ASPAAS), **înregistrarea ca membru** al Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR) și **înregistrarea în Registrul public electronic** al auditorilor financiari și firmelor de audit de către ASPAAS, în conformitate cu prevederile Legii 162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative, precum și a actelor normative emise de aceste două organisme.

Camera Auditorilor Financiari din România are responsabilitatea de a elabora norme, aliniate contextului internațional, pentru asigurarea calității și sprijinirea activității de audit intern.

Este încurajată 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, AAIR și a Standardelor Internaționale de Audit Intern.

În completarea Normelor Obligatorii, pot fi avute în vedere: Documente de poziție, Ghiduri de implementare și Îndrumări Practice emise de IIA⁸; diferite publicații CAFR.

(v) Reglementări secundare / terțiare emise de alte autorități de reglementare și supraveghere a activității aferente unor industrii specifice (sector bancar, asigurări – reasigurări etc.).

⁸ <https://global.theiia.org>.

Capitolul 2. ORGANIZAREA ȘI EXERCITAREA ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN

În contextul IPPF, prin **organizarea activității de audit intern** se înțelege:

*„Un departament, compartiment, echipă de consultanți sau alți practicieni care furnizează servicii de asigurare și consiliere, independente și obiective, destinate să aducă valoare în organizație și să îmbunătățească operațiunile acesteia. Activitatea de audit intern ajută o organizație în îndeplinirea obiectivelor sale printr-o **abordare sistematică și metodică** care evaluează și îmbunătățește eficacitatea proceselor de guvernare, management al riscului și control”*

Standarde relevante: 2070 – Furnizorul Extern de Servicii și Responsabilitatea Organizațională cu privire la Auditul Intern; Glosar.

Auditorul intern, angajat sau prestator de servicii, **trebuie să fie independent, obiectiv, competent și poartă responsabilitatea** calității activității desfășurate. Ca atare, nu trebuie să își asume nici un fel de responsabilitate operațională sau managerială în cadrul organizației în care se desfășoară activitatea sa.

2.1. Clarificări generale asupra cadrului de guvernare

Organizarea și exercitarea activității de audit intern **este o responsabilitate exclusivă a organizației** și se implementează prin intermediul organului superior de guvernare⁹ (consiliul de administrație) sau, acolo unde

⁹ Societățile de grup care sunt înregistrate în România și desfășoară activitate pe teritoriul României trebuie să se conformeze aceluiași cerințe privind activitatea de audit intern.

există, printr-o structură distinctă în cadrul acesteia¹⁰ (respectiv Comitetul de Audit¹¹).

În situația organizațiilor care funcționează în baza unor **reglementări specifice** sau unor legi speciale (asociații, fundații etc.) responsabilitatea revine persoanelor care reprezintă organizația, potrivit cadrului legal.

În contextul mecanismului de guvernanță al unei entități¹², toți cei implicați direct sau indirect în aceste activități ar trebui să își implementeze **propriul cadru de guvernare**¹³, 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.

Sistemul de guvernanță¹⁴ trebuie să asigure:

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

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

- ✓ obiectivelor strategice;
- ✓ planurilor de acțiune;

¹⁰ Global IIA – Frequently Asked Questions: <https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing>.

¹¹ Conform: Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare (Legea 31/1990); Legea nr.162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative (Legea 162/2017).

¹² Pentru detalii a se vedea OECD (2019), OECD Corporate Governance Factbook 2019

¹³ 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).

¹⁴ Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare (SECȚIUNEA II – Despre administrația societății).

- ✓ politicilor de risc;
- ✓ bugetelor;
- ✓ planurilor de afaceri;
- ✓ performanțelor.

Sarcinile primordiale ale managementului trebuie să se concentreze pe atribuțiile privind **eficiența și eficacitatea** proceselor de guvernare, de management al riscurilor și de control. Astfel auditorul intern este un instrument care trebuie să asigure, prin activitatea sa, îmbunătățirea sistemului de management în vederea îndeplinirii obiectivelor strategice și operaționale ale organizației.

2.2. Guvernanța corporativă în România

Conceptul de **guvernanță corporativă**, deși foarte uzitat în practică în ultimele decenii, nu are o definiție unică consacrată.

Prima definiție a guvernanței corporative se referea la *„ansamblul de reguli prin care o companie este condusă și controlată”* (Cadbury, 1992). IIA (2000) definește guvernanța 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 OECD¹⁵, guvernanța corporativă reprezintă, în același timp, *atât un set de relații între managementul unității, consiliul de administrație, acționari și alte grupuri de persoane interesate, cât și structura prin care se stabilesc obiectivele societății și mijloacele necesare pentru ca acestea să fie atinse, precum și sistemul de stimulente oferite consiliului de administrație și conducerii pentru a urmări 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 COSO¹⁶, 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 controlului intern, fiabilitatea informațiilor financiare, respectarea legilor și regulamentelor”*.

¹⁵ OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development.

¹⁶ COSO – The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Enterprise Risk Management – Integrated Framework.

*

Potrivit Legii societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, în România o organizație poate fi administrată **fie în sistem unitar**, fie în **sistem dualist**.

1. Sistemul unitar (administrarea societății este realizată de un consiliu de administrație)

În cazul sistemului unitar, societatea este administrată de un **consiliu de administrație** format dintr-un număr impar de administratori, nu mai mic de trei în cazul celor care au obligația auditării. Consiliul de administrație sau adunarea generală desemnează președintele consiliului de administrație (în funcție de prevederile actului constitutiv al societății). Consiliul de administrație poate delega (sau este obligat să delege în cazul societăților pe acțiuni ale căror situații financiare anuale fac obiectul unei obligații legale de auditare financiară) conducerea societății unuia sau mai multor directori, care pot fi membri ai consiliului de administrație sau nu. Unul dintre directori va fi numit director general.

Inclusiv președintele consiliului de administrație al societății poate fi numit director general, dar doar dacă prin actul constitutiv sau printr-o hotărâre a adunării generale a acționarilor nu se interzice acest lucru.

Totuși, numirea președintelui ca director are atât avantaje, cât și dezavantaje, ultimele fiind preponderente.

În literatura de specialitate separarea managementului executiv de directorii cu responsabilități în guvernanta corporativă (în sensul de a avea un președinte al consiliului de administrație independent sau neexecutiv și un director general) este considerată a fi în avantajul atât al societății, cât și al investitorilor sau al altor persoane interesate în societatea respectivă. Aceasta deoarece riscul de fraudă în detrimentul societății și al terților este mai mic, deoarece președintele consiliului de administrație poate veghea asupra modului în care directorul general a transpus în practică strategiile stabilite de consiliu, deoarece poate exista o colaborare benefică acționarilor și din alte numeroase motive.

Pe de altă parte, există și dezavantaje în separarea celor două roluri, printre care: dificultatea de a găsi două persoane potrivite din punct de vedere al experienței profesionale și al abilităților de a juca rolul liderului pentru toți angajații firmei, costuri mai mari, conflicte între cei doi și altele.

Este important de reținut că, dacă actul constitutiv nu interzice, președintele consiliului de administrație poate cumula și funcția de director executiv. Acest lucru poate modifica procedurile de comunicare utilizate de auditorul intern.

Dacă se decide în consiliul de administrație al societății pe acțiuni delegarea atribuțiilor de conducere către directori, majoritatea membrilor consiliului de administrație va fi formată din administratori neexecutivi, adică membri ai consiliului de administrație care nu au fost numiți și directori.

Consiliul de administrație poate crea un comitet consultativ – **comitetul de audit** – format din cel puțin doi membri ai consiliului și însărcinat în principal cu responsabilități și cu elaborarea de recomandări pentru consiliu în domeniul auditului și raportării financiare. Comitetul va înainta consiliului, în mod regulat, rapoarte asupra activității lui. Comitetul de audit este format numai din administratori neexecutivi. Poate avea calitatea de membru al comitetului de audit oricare dintre administratorii neexecutivi, dar cel puțin unul trebuie să dețină experiență în domeniul contabilității și al auditului financiar.

Experiența relevantă va fi apreciată de consiliu în momentul numirii administratorului în poziția respectivă, consiliul urmând să informeze adunarea generală a acționarilor cu privire la alegerea sa.

2. Sistemul dualist (administrarea societății este realizată de directorat și de consiliul de supraveghere)

Societățile pe acțiuni pot alege să fie administrate în sistem dualist, caz în care prin actul constitutiv se va stipula că este administrată de **un directorat și de un consiliu de supraveghere**.

Practic, societatea va fi condusă de un directorat care acționează sub autoritatea unui consiliu de supraveghere. Spre deosebire de sistemul unitar, nu trebuie să existe suprapunere între membrii celor două organisme (cel executiv și cel de supraveghere).

Așa cum s-a precizat, în cazul sistemului de administrare dualist, conducerea societății pe acțiuni revine în exclusivitate directoratului, care îndeplinește actele necesare și utile pentru realizarea obiectului de activitate al societății, cu excepția celor rezervate de lege în sarcina consiliului de supraveghere și a adunării generale a acționarilor.

Atât desemnarea, cât și revocarea membrilor directoratului sunt în sarcina consiliului de supraveghere, care atribuie totodată unuia dintre ei funcția de președinte al directoratului.

Directoratul este format din unul sau mai mulți membri, numărul acestora fiind totdeauna impar, iar în cazul societăților ale căror situații financiare anuale fac obiectul unei obligații legale de auditare, numărul de membri este cel puțin egal cu trei.

Directoratul își exercită atribuțiile sub controlul consiliului de supraveghere și cel puțin o dată la 3 luni prezintă un raport scris consiliului de supraveghere cu privire la conducerea societății, la activitatea acesteia și la posibila sa evoluție.

Directoratul înaintează consiliului de supraveghere situațiile financiare anuale și raportul său anual, precum și propunerea detaliată cu privire la distribuirea profitului rezultat din bilanțul exercițiului financiar.

Membrii directoratului nu pot fi concomitent membri ai consiliului de supraveghere.

Membrii consiliului de supraveghere sunt numiți de către adunarea generală a acționarilor și numărul lor nu poate fi mai mic de 3 și nici mai mare de 11, ei putând fi revocați tot de adunarea generală a acționarilor.

Consiliul de supraveghere alege dintre membrii săi un președinte al consiliului. Membrii consiliului de supraveghere nu pot fi concomitent membri ai directoratului și nici salariați ai societății.

2.3. Aspecte legate de relația auditorul intern și structura de guvernanță

Atitudinea față de auditul intern, cât și modul de administrare al organizației sunt aspecte importante de luat în considerare de către coordonatorul activității de audit intern deoarece aceste considerente îi pot influența procesul de raportare și comunicare atât în cadrul organizației, cu structurile auditate, cât și cu cei însărcinați cu guvernanta corporativă.

Astfel, auditorii interni **pot fi convocați** la orice întrunire a consiliului de administrație. Atragem însă atenția că auditorul intern **nu are drept de vot în această ședință, ci doar de participare.**

Conform legii, conducerea executivă (directorii) trebuie să înștiințeze consiliul de administrație despre toate neregulile constatate cu ocazia îndeplinirii atribuțiilor lor.

Dacă administratorii au cunoștință despre neregulile săvârșite de predecesorii lor imediați aceștia trebuie să le raporteze imediat auditorului intern și auditorului financiar. De asemenea, administratorii care încunoștiințează imediat auditorul intern și auditorul financiar despre eventualele iregularități (acte săvârșite, omisiuni sau alte nereguli) și consemnează poziția lor în registrul deciziilor consiliului de administrație sunt absolviți de răspundere.

Conform Legii societăților nr. 31/1990, republicată, **administratorul** care are într-o anumită operațiune interese contrare intereselor societății, direct sau indirect, trebuie să îi înștiințeze despre aceasta pe ceilalți administratori și pe auditorii interni și să se abțină a lua parte la vreo deliberare privitoare la această operațiune.

*Notă: Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare definește **administratorul independent** ca fiind persoana ce trebuie să îndeplinească următoarele criterii:*

- a) să nu fie director al societății sau al unei societăți controlate de către aceasta și să nu fi îndeplinit o astfel de funcție în ultimii 5 ani;*
- b) să nu fi fost salariat al societății sau al unei societăți controlate de către aceasta ori să fi avut un astfel de raport de muncă în ultimii 5 ani;*
- c) să nu primească sau să fi primit de la societate ori de la o societate controlată de aceasta o remunerație suplimentară sau alte avantaje, altele decât cele corespunzând calității sale de administrator neexecutiv;*
- d) să nu fie acționar semnificativ al societății;*
- e) să nu aibă sau să fi avut în ultimul an relații de afaceri cu societatea ori cu o societate controlată de aceasta, fie ca asociat, acționar, administrator, director sau salariat al unei societăți care are astfel de relații cu societatea, dacă, prin caracterul lor substanțial, acestea sunt de natură a-i afecta obiectivitatea;*
- f) să nu fie sau să fi fost în ultimii 3 ani auditor financiar ori asociat salariat al actualului auditor financiar al societății sau al unei societăți controlate de aceasta;*
- g) să fie director într-o altă societate în care un director al societății este administrator neexecutiv;*
- h) să nu fi fost administrator neexecutiv al societății mai mult de 3 mandate;*
- i) să nu aibă relații de familie cu o persoană aflată în una dintre situațiile prevăzute la lit. a) și d).*

În plus, conform art. 153 indice 15 din Legea societăților „**directorii unei societăți pe acțiuni**, în sistemul unitar, și membrii directoratului, în sistemul dualist, nu vor putea fi, fără autorizarea consiliului de administrație, respectiv a consiliului de supraveghere, directori, administratori, membri ai directoratului ori ai consiliului de supraveghere, cenzori sau, după

caz, auditori interni ori asociați cu răspundere nelimitată, în alte societăți concurente sau având același obiect de activitate.

Legea societăților prevede că fie cenzorii, fie auditorii interni, după caz, vor aduce la cunoștință membrilor consiliului de administrație deficiențele de control intern observate, precum și încălcările dispozițiilor legale și ale prevederilor actului constitutiv pe care le constată în activitatea desfășurată. Deficiențele de control intern cu riscuri semnificative pentru organizație se vor aduce și la cunoștința Adunării Generale a Acționarilor (A.G.A.).

În cazul în care auditorii interni sunt însărcinați de A.G.A. să deruleze misiuni speciale privind eventuale nereguli¹⁷ sau să se implice în evaluarea propunerilor privind situațiile financiare ce urmează a fi adoptate, aceste misiuni se pot derula doar în limita mandatului agreat, conform Cartei de Audit Intern.

O prezentare detaliată a categoriilor de misiuni se regăsește în subcapitolul 2.7.

2.4. Comitetul de audit

Un consiliu de administrație, respectiv cel de supraveghere, poate să numească sau să constituie o serie de **comitete consultative**¹⁸ care să îi permită un mai bun control în activitatea sa. Astfel, poate crea comitete de audit, comitete de evaluare a riscurilor, comitete de remunerare etc.

În România, în contextul intrării în vigoare a Legii 162/2017, conform art. 65, se prevede **obligativitatea expresă ca entitățile de interes public** să aibă comitet de audit¹⁹.

Pentru celelalte organizații, care intră în sfera auditului intern conform cadrului național menționat în subcapitolul 1.3.2. și pentru care nu este prevăzută obligativitate expresă de organizare a comitetului de audit intern, se vor avea în vedere cerințele prevăzute în Standardele Internaționale de Audit Intern de asigurare a unei independențe organizaționale, cu precădere cele din standardul 1110 „Independența organizațională”.

Comitetul de audit trebuie să fie un **comitet independent** sau un comitet al consiliului de administrație sau de supraveghere al organizației

¹⁷ A se vedea art. 164, alin 1 din Legea 31/1990 republicată și modificată, în vigoare la data elaborării Ghidului.

¹⁸ Pentru mai multe clarificări legate de guvernanta corporativă puteți consulta și materialele actualizate publicate de Editura CECCAR în 2019, pe tema guvernanței corporative.

¹⁹ A se consulta și legislația terțiară emisă de ASPAAS în legătură cu aplicarea Legii 162/2017.

auditate. Acesta este alcătuit din membri neexecutivi ai consiliului de administrație sau de supraveghere al organizației auditate și/sau din membri desemnați de adunarea generală a acționarilor sau asociaților organizației auditate sau, pentru entitățile care nu au acționari sau asociați, de un organism echivalent.

Cel puțin **un membru** al comitetului de audit trebuie să dețină competențe în domeniul contabilității și auditului statutar, dovedite prin documente de calificare pentru domeniile respective.

Comitetul de audit trebuie să aibă calificările prevăzute de lege în domeniul în care își desfășoară activitatea organizația auditată.

Majoritatea membrilor comitetului de audit trebuie să fie independenți de organizația auditată. Președintele comitetului de audit este numit de membrii acestuia sau de către consiliul de supraveghere al organizației auditate și este independent de organizația auditată.

Fără a aduce atingere responsabilității administratorului organizației, membrilor consiliului de administrație/supraveghere, de conducere ori a altor membri care sunt numiți de adunarea generală a acționarilor sau asociaților din cadrul organizației auditate, comitetul de audit are, printre altele, **următoarele atribuții**:

a) informează administratorul organizației sau membrii consiliului de administrație/supraveghere ai organizației auditate, după caz, cu privire la rezultatele auditului statutar și explică în ce mod a contribuit auditul statutar la integritatea raportării financiare și care a fost rolul comitetului de audit în acest proces;

b) monitorizează procesul de raportare financiară și transmite recomandări sau propuneri pentru a asigura integritatea acestuia;

c) **monitorizează eficacitatea** sistemelor controlului intern de calitate și a sistemelor de management al riscului organizației și, după caz, a **auditului intern în ceea ce privește raportarea financiară a organizației auditate, fără a încălca independența acestuia**;

d) monitorizează auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate, în special efectuarea acestuia, ținând cont de constatările și concluziile autorității competente, în conformitate cu art. 26 alin. (6) din Regulamentul (UE) nr. 537/2014;

e) evaluează și monitorizează independența auditorilor financiari sau a firmelor de audit în conformitate cu art. 21 – 25, 28 și 29 din prezenta lege și cu art. 6 din Regulamentul (UE) nr. 537/2014 și, în special, oportunitatea

prestării unor servicii care nu sunt de audit către organizația auditată în conformitate cu art. 5 din respectivul regulament;

f) răspunde de procedura de selecție a auditorului financiar sau a firmei de audit și recomandă adunării generale a acționarilor/membrilor organului de administrație sau supraveghere auditorul financiar sau firma/firmele de audit care urmează a fi desemnată/desemnate în conformitate cu art. 16 din Regulamentul (UE) nr. 537/2014, cu excepția cazului în care se aplică art. 16 alin. (8) din Regulamentul (UE) nr. 537/2014.”

2.5. Relația dintre controlul intern și 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 formă 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 măsuri de control intern menite să limiteze și să mențină riscurile asociate în limitele apetitului de risc acceptat de organizație.

De exemplu: **autocontrolul, supervizarea, controlul dual, controlul ierarhic, reconcilierii, segregări de activități etc.**

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

Controlul intern este un concept dinamic care vizează toate nivelurile organizației.

Activitățile de control intern trebuie **corelate cu apetitul de risc specific** organizației pentru fiecare domeniu sau activitate, precum și cu ceea ce este considerat acceptabil de organizație și mandatarii acesteia. 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 detectare**, în funcție de momentul și forma în care se exercită.

2.5.1. Activitățile preventive de control intern

Acestea sunt acțiunile întreprinse de organizație 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, neputându-se trece la faza următoare sau la înregistrarea operațiunii respective în cazul în care aceste activități arată neconformități. Spre exemplu, existența unei proceduri de verificare a cantității factice, pregătită de livrare, cu avizul de expediție care însoțește livrarea.

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.

2.5.2. Activitățile de control de detectare

Acestea 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 anomalii 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.

În practică, organizațiile recurg la o combinație de activități de detectare și preventive pentru a asigura eficiența maximă a sistemului de control intern, pe bază de analiză cost-beneficiu.

Controalele pot fi implementate în sisteme manuale sau în sisteme informatice. Ca 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 coordonatorului 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 cultura organizațională, de deschiderea față de tehnologie și de investiția în acest sens, precum și de natura și complexitatea modului de utilizare a sistemului informatic de către organizație.

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; sau, 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 organizație influențează 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 cel mai des întâlnite sunt:

1. Proceduri de autorizare și aprobare. Este important ca organizația 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. Segregarea responsabilităților. 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 parolilor nu este suficientă, organizația 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 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 cei nefinanțari. 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. Oricare alte forme care vin să susțină activitatea de control intern.

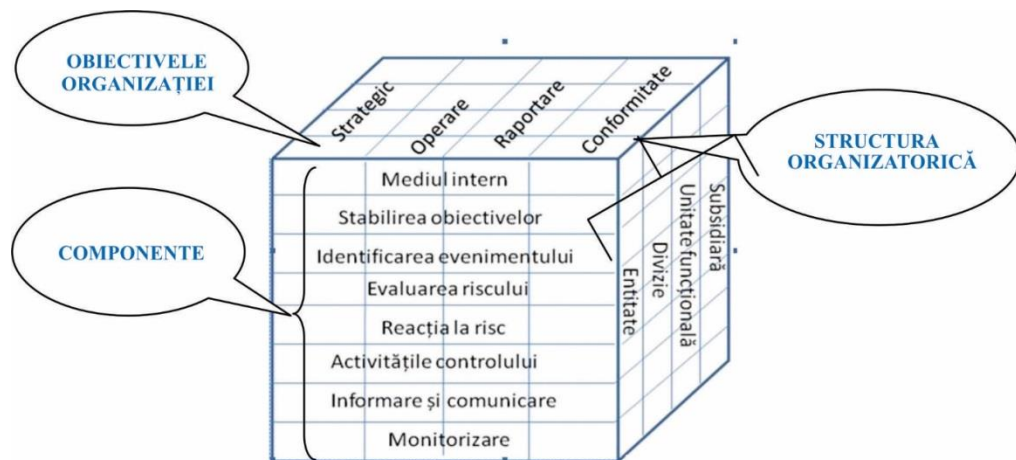
Sistemul de control intern, oricât ar fi de bine proiectat și implementat, nu este infailibil. Aceasta deoarece are limitări inerente, cauzate de factori, cum ar fi:

- 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 COSO²⁰ se reprezintă în mod simbolic **printr-un cub** și anume:



Elementele esențiale ale cubului COSO se pot sumariza astfel:

²⁰ <https://adimunteanu.com/2009/11/10/coso-%C8%99gi-risk-it-framework/>

(i) **Mediul de control** se referă la atitudinea generală, integritatea, valorile etice și comportamentele angajaților; stilul de conducere al managementului, precum și la măsurile luate de conducere și de cei însărcinați cu guvernarea privind sistemul intern de control și importanța sa în cadrul organizației.

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 organizație este afectată de riscurile care pot fi: riscuri proprii funcționării organizației 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 oportunități sau șanse.

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 nivel optim riscurile acceptabile în vederea atingerii obiectivelor pe care și le-au propus.

Legătura dintre apetitul pentru risc al organizației 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 presupun „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 cunoștință 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 organizației. Comunicarea efectivă trebuie să aibă loc de sus în jos și de jos în sus prin toate componentele și prin întreaga structură a organizației.

(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 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 practică, regăsim o combinație a componentelor actualelor modele de control intern consacrate (respectiv COSO, COSO II, modelul descris prin ISA 315), adaptate la specificul entităților.

În concluzie, implementarea sistemului de control în cadrul unei organizații și asigurarea că politicile de control intern sunt adecvate pentru atingerea obiectivelor acesteia sunt responsabilitățile managementului, iar oferirea unei asigurări managementului cu privire la completitudinea, funcționalitatea și gradul de adecvare al sistemului de control intern revine auditului intern.

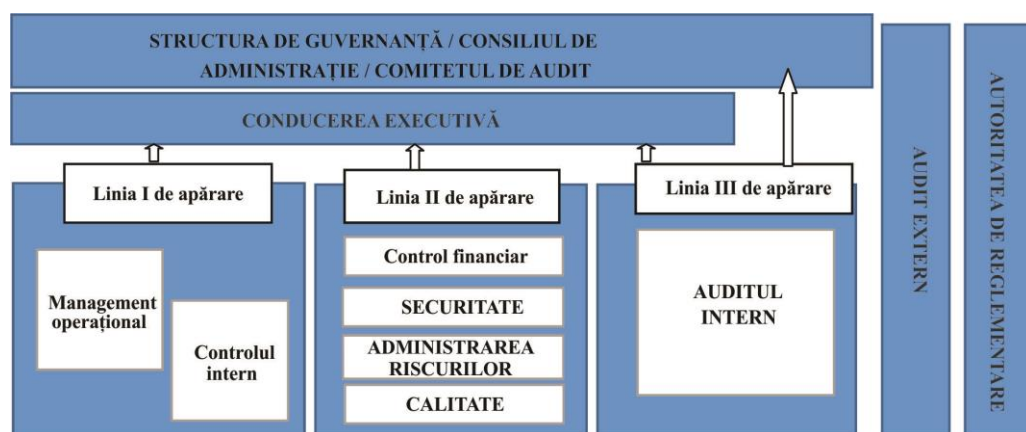
2.6. Exercițarea activității de audit intern

2.6.1. Rolul auditului intern în organizație

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 pentru a putea contribui la atingerea obiectivelor organizației în condiții de performanță.

Într-o abordare a practicii internaționale, explicarea rolului auditului intern poate fi identificat în documentul de poziție IIA „**Cele trei linii de apărare pentru eficiența managementului riscului și al controlului**”, model agreat și de Comisia Europeană.



- A. **Linia I: Funcțiile ce dețin și gestionează riscurile**, prin managementul operațional – activitate ce 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.
- B. **Linia II:** se referă la funcția de administrare/gestionare a riscurilor și la funcțiile de conformitate. În concepția IIA, prin linia a II-a de apărare se asigură proiectarea, implementarea și funcționarea adecvată a primei linii de apărare. Astfel, se poate interveni în mod direct în modificarea și dezvoltarea sistemelor de control intern și de risc.

C. Linia III: asigură funcția de audit intern. Auditorul intern furnizează structurii de guvernanță și conducerii executive o asigurare situată la cel mai înalt nivel de independență și obiectivitate asupra eficacității sistemului de management al riscului, control și guvernanță. Acest nivel de asigurare nu se poate obține în primele două linii de apărare menționate mai sus.

Standardele Internaționale de audit Intern acordă o atenție deosebită conceptului de **valoare adăugată** în cazul auditului intern.

Plus-valoarea muncii de audit intern nu se concretizează doar prin raportul de audit intern sau prin recomandări și concluzii formulate în cadrul misiunii. Acesta este în fapt doar un mijloc de comunicare cu conducerea organizației. Există însă alte aspecte care pot fi considerate valoare adăugată pentru rolul auditului intern, cum ar fi: schimbarea mentalității celor auditați, oportunitățile pe care le creează sau creșterea receptivității conducerii față de riscuri.

Privit din această perspectivă, auditul intern ar trebui să fie un element care să asigure transparența informațiilor și să contribuie la eficientizarea strategiilor organizației.

2.6.2. Principiile fundamentale ale practicii profesionale a auditului intern

În „Normele obligatorii”²¹ IIA, componenta „Principiile fundamentale” („Core Principles”) reprezintă o cerință imperativă. Pentru ca funcția de audit intern să fie considerată eficientă, toate principiile fundamentale trebuie să fie considerate ca un tot unitar. Maniera în care se demonstrează însă respectarea principiilor fundamentale diferă de la o organizație la alta²².

Misiunea auditului intern este „de a spori și proteja valoarea organizațională prin oferirea de asigurare, consiliere și cunoaștere profundă fundamentate pe principii obiective bazate pe risc”²³.

Practica profesională a auditului intern trebuie:

- Să demonstreze **integritate**;
- Să demonstreze **competență și conștiinciozitate profesională**;

²¹ Conform Global IIA – Standards&Guidance; traducere în limba română: AAIR.

²² În acest context, avem în vedere eficacitatea ca și calitate a rezultatelor acțiunilor îndeplinite, apreciată ca raport între efectul proiectat și rezultatul efectiv al activității.

²³ Traducere în limba română publicată pe site-ul IIA Global – Mission of Internal Audit – Romanian.

- Să fie **obiectivă** și să nu fie supusă unor influențe nepotrivite (să fie independentă);
- Să se **alinieze** strategiilor, obiectivelor și riscurilor organizației;
- Să fie **poziționată corespunzător** în cadrul organizației și să dispună de **resurse adecvate**;
- Să demonstreze **calitate** și îmbunătățire continuă;
- Să **comunique eficient**;
- Să furnizeze o **asigurare bazată pe risc**;
- Să aibă o **cunoaștere detaliată**, să fie pro-activă și orientată către viitor;
- Să promoveze **îmbunătățirea organizațională**.

Deși *Normele obligatorii 2017* **nu oferă îndrumări sau recomandări** privind modul de aplicare și de recunoaștere a îndeplinirii principiilor de bază, totuși, se consideră că respectarea lor reprezintă **un rezultat al cunoștințelor profesionale acumulate** ale auditorului intern, în contextul unei experiențe adecvate.

2.6.3. Obiectivele auditului intern

„Auditul intern este o activitate independentă de asigurare obiectivă și/sau 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 guvernanță” (IIA, 2017)

Existența unui sistem de management al riscurilor performant, a unui sistem de control intern eficient și implicit, a unei bune guvernante corporative creează premisele **valorificării rolului auditului intern** în cadrul organizației.

*Sfera de aplicabilitate, obiectivele și modul de efectuare a misiunilor de audit intern depind de **domeniul** de activitate, **complexitatea** organizației, corelată direct cu **experiența profesională** a auditorului intern și de capacitatea sa de a raționa profesional pentru cele mai **oportune, obiective, eficiente și eficace** decizii în activitatea sa.*

În cadrul misiunilor de audit intern sunt stabilite **obiective** în conformitate cu Standardele de Audit Intern – Standard IIA 2120. A1, A2:

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 al asumării răspunderii;
- Comunicarea informațiilor privind riscul și controlul către structurile corespunzătoare din organizație; și
- Coordonarea activităților și comunicarea informațiilor între consiliul de administrație, auditorii interni și externi și managementul organizației.

2. Obiectivele urmărite în evaluarea managementului riscului și controlului intern

Conform Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern (*Standardele*), 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 a programelor operaționale;
- 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 guvernanță;
- 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.).

2.6.4. Respectarea principiilor de etică

În contextul Normelor obligatorii emise de IIA 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).
- **Integritatea** – presupune concomitent onestitate, profesionalism și responsabilitate în derularea activității curente.
- **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 niciunui interes subiectiv legat de aspecte ale misiunii de audit intern. Presupune ca auditorul intern să nu-și lase afectat raționamentul profesional în colectarea, evaluarea și comunicarea informațiilor legate de realizarea obiectivelor misiunii
- **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 organizației 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 guvernanta, managementul riscului și control.
- **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
- **Competența** – Auditorii interni aplică cunoștințele, abilitățile și experiența necesare în desfășurarea auditului intern. 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.

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

Scopul său este de a promova o cultură organizațională bazată pe etică în cadrul profesiei de audit intern.

2.6.5. Scepticismul profesional

2.6.5.1. Definirea scepticismului profesional

Scepticismul profesional reprezintă o atitudine care include **o gândire rezervată**, acordându-se o atenție deosebită condițiilor care ar putea indica o posibilă denaturare datorată fraudei sau erorii, precum și evaluarea critică a probelor de audit.

Ca și alte concepte fundamentale pentru auditul intern, sensul scepticismului profesional este dificil de explicat într-o singură definiție. Mai mult, nu există un singur mod prin care poate fi demonstrat scepticismul profesional.

Ca atitudine, scepticismul profesional este de fapt **un mod de gândire**. O mentalitate sceptică determină comportamentul auditorului intern și îi permite o abordare suspicioasă, atunci când analizează o informație și își formulează concluziile. În acest sens, scepticismul profesional este direct corelat cu principiile etice fundamentale ale obiectivității și independenței auditorului intern. Independența întărește capacitatea auditorului intern de a acționa cu integritate și obiectivitate și de a-și păstra o atitudine de scepticism profesional.

Scepticismul profesional include, de asemenea, starea de alertă asupra, spre exemplu, probelor de audit contradictorii sau asupra informațiilor care pun sub semnul întrebării credibilitatea documentelor sau a interogărilor ce vor fi utilizate ca probe de audit. Mai mult, acesta presupune o atenție sporită asupra circumstanțelor care pot indica o posibilă fraudă și asupra condițiilor care sugerează necesitatea unor proceduri de audit suplimentare.

De asemenea, scepticismul profesional include **evaluarea critică a probelor de audit**. Utilizarea scepticismului profesional în această privință semnifică chestionarea și luarea în considerare a caracterului suficient și adecvat al probelor de audit obținute, în circumstanțele date.

În situația în care există îndoieli privind credibilitatea informațiilor sau indicații privind existența fraudei, auditorul intern trebuie să efectueze investigații mai laborioase și să determine ce modificări sau proceduri de audit suplimentare sunt necesare pentru rezolvarea acestor aspecte. Gradul de dificultate, timpul sau costul implicat nu constituie, ele însele, un fundament valid încât auditorul intern să omită o procedură de audit pentru care nu există alternativă sau să se declare satisfăcut cu probe de audit care sunt mai puțin convingătoare.

2.6.5.2. Importanța scepticismului profesional în cadrul misiunii de audit intern

Scepticismul profesional este influențat de trăsăturile personale de comportament, de exemplu, atitudinile și valorile etice, precum și de nivelul competențelor auditorului intern. Acestea, la rândul lor, sunt influențate de educație, pregătire și experiență.

Ca și raționamentul profesional, scepticismul profesional trebuie exercitat pe tot parcursul desfășurării misiunii.

Mentținerea scepticismului profesional pe parcursul misiunii de audit intern îi permite auditorului să reducă riscurile de omitere a unor circumstanțe neobișnuite, generalizarea excesivă în momentul formulării concluziilor pe marginea observațiilor de audit sau utilizarea unor prezumții inadecvate în

determinarea naturii, perioadei și amplitudinii procedurilor de audit intern și în evaluarea rezultatelor acestora.

Scepticismul profesional este **relevant și necesar** în cadrul fiecărei etape a procesului de audit. De exemplu:

- ✓ la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (de exemplu, când sunt efectuate proceduri de evaluare a riscurilor);
- ✓ atunci când este revizuită evaluarea auditorului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă și sunt modificate, în consecință, procedurile de audit viitoare planificate, de exemplu, ca urmare a unor informații noi care sunt inconsecvente cu probele de audit pe care auditorul intern și-a bazat inițial evaluarea, sau prin atenția acordată modificărilor în circumstanțele date, a noilor informații sau a unei modificări în procesul de înțelegere de către auditor a structurii sau activității auditate;
- ✓ în vederea stabilirii naturii, perioadei și amplitudinii procedurilor de audit ulterioare, care răspund riscurilor evaluate de denaturare semnificativă și a probelor de audit desfășurate în vederea evaluării;
- ✓ când se ia în considerare, în domeniile în care sunt identificate riscuri evaluate mai mari, nevoia de a crește cantitatea probelor de audit sau obținerea de probe mai relevante sau credibile, de exemplu, prin acordarea unei mai mari atenții obținerii de probe de la părțile terțe sau obținerii de probe coroborative de la un număr de surse independente;
- ✓ atunci când este evaluată credibilitatea datelor pe baza cărora sunt elaborate estimările auditorului intern și când sunt identificate și investigate fluctuații sau relații care sunt inconsecvente cu alte informații relevante sau care diferă, cu o sumă semnificativă, în comparație cu valorile estimate;
- ✓ atunci când sunt formulate concluzii despre obținerea unei asigurări rezonabile și despre măsura în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate pentru a sprijini aceste concluzii. Se iau în considerare implicațiile pentru opinie, atunci când auditorul se află în imposibilitatea de a obține probele de audit necesare.

2.6.5.3. Relația dintre scepticismul profesional și fraudă

Din cauza caracteristicilor fraudei, inclusiv a faptului că aceasta poate include scheme sofisticate menite să o ascundă, scepticismul profesional al

auditorului este deosebit de important atunci când se iau în considerare riscurile de denaturare semnificativă cauzate de fraudă.

Există nevoia de a menține scepticismul profesional pe toată perioada auditului, recunoscând posibilitatea existenței unei denaturări semnificative cauzate de fraudă, în ciuda experienței anterioare a auditorului referitoare la onestitatea și integritatea persoanelor responsabile cu realizarea sau conducerea activității structurii auditate. Acest principiu prevede, de asemenea, ca auditorul intern să întreprindă investigații suplimentare atunci când condițiile identificate pe parcursul auditului îl fac pe acesta să creadă că un document poate să nu fie autentic sau că termenii dintr-un document au fost modificați în vederea realizării unei fraude.

În situația în care, cu ocazia verificărilor din cadrul misiunii, auditorii interni suspectează existența unei fraude aceștia vor informa prompt în acest sens conducerea și vor întreprinde, în același timp, următoarele măsuri:

- ✓ verifică, analizează și evaluează cu atenție sporită faptele constatate ca indicii de fraudă;
- ✓ colectează și înregistrează informații detaliate referitoare la perioada, data, locul și circumstanțele apariției/producerii faptelor;
- ✓ înregistrează toate operațiunile efectuate în legătură directă cu faptele constatate pe baza de probe;
- ✓ manipulează și gestionează cu atenție sporită documentele și valorile, având în vedere probabilitatea declanșării unei investigații ulterioare;
- ✓ extind și aprofundează verificările asupra unui eșantion mai larg sau asupra întregii sfere de operațiuni/stocuri de valori, după caz.

Dacă, în urma analizei și a evaluării rezultatelor acestor verificări, auditorii interni confirmă existența unor indicii de fraudă, auditul intern și conducerea structurii organizatorice responsabile vor informa prompt despre acest fapt conducerea superioară.

În cadrul procedurilor și mecanismelor antifraudă se prevede faptul că auditul intern este un dispozitiv permanent și independent, având misiunea de a evalua, în cadrul unei abordări obiective, riguroase și imparțiale, eficacitatea sistemului de control intern și monitorizarea acestuia în vederea asigurării unei evaluări independente a adecvării politicilor și procedurilor stabilite și a modului în care sunt respectate. Auditul intern vizează ansamblul activităților și entităților, precum și orice aspect al funcționării lor, fără nici o restricție. În vederea îndeplinirii acestor atribuții, organul de conducere al organizației trebuie să se asigure că activitatea de audit intern dispune de mijloace adecvate, atât calitative, cât și cantitative.

O responsabilitate importantă pe linia prevenirii și depistării fraudelor revine auditului intern, care trebuie să posede cunoștințe suficiente pentru identificarea evenimentelor de fraudă, să contribuie la descurajarea și prevenirea fraudei prin examinarea și evaluarea, în cadrul misiunilor de audit, a eficacității funcțiilor de control intern.

2.6.5.4. Evidențierea aplicării scepticismului profesional

Scepticismul profesional este deseori demonstrat în cadrul diverselor discuții purtate de auditor pe parcursul unei misiuni de audit. De exemplu, la nivelul comunicării auditorului cu persoanele însărcinate cu guvernanta.

Cu toate acestea, documentația de audit rămâne decisivă în evidențierea scepticismului profesional, căci furnizează probe că auditul a fost planificat și desfășurat în conformitate cu cerințele legale și de reglementare aplicabile. O astfel de documentație îl ajută pe auditor să demonstreze modul în care au fost abordate raționamentele semnificative și aspectele cheie ale auditului, precum și modul în care auditorul a evaluat dacă au fost obținute suficiente probe de audit adecvate.

2.6.6. Raționamentul profesional

Raționamentul profesional reprezintă înlănțuirea logică de judecăți care duc la o concluzie, reprezintă argumentele folosite de cineva pentru a-și susține punctul de vedere.

Raționamentul profesional este esențial pentru efectuarea unui audit adecvat. Acest lucru se datorează faptului că interpretarea cerințelor etice relevante și a Standardelor Internaționale de Audit și luarea deciziilor necesare pe parcursul auditului în cunoștință de cauză nu se pot realiza fără aplicarea cunoștințelor relevante și experienței cu privire la fapte și circumstanțe.

Raționamentul profesional este necesar în special în legătură cu decizii legate de:

- riscul de audit;
- natura, momentul și întinderea procedurilor de audit folosite în vederea strângerii probelor de audit;
- evaluarea măsurii în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate și a măsurii în care mai trebuie făcut ceva pentru a atinge obiectivele generale ale auditorului;
- evaluarea raționamentelor conducerii în vederea atingerii obiectivelor propuse;

- tragerea de concluzii pe baza probelor de audit obținute.

Raționamentul profesional:

- ✓ se exercită de către auditor, utilizând pregătirea, cunoștințele și experiența care l-au asistat în dezvoltarea competențelor necesare pentru a obține judecăți rezonabile;
- ✓ în orice caz particular se exercită bazându-se pe fapte și circumstanțe cunoscute de auditor.

2.7. Tipuri de misiuni de audit intern

2.7.1. Prezentare

Practica auditului intern are în vedere **două tipuri de misiuni** și anume: **misiuni de asigurare** și misiuni de **consiliere**.

Standardele Internaționale de Audit Intern delimitează cerințele de conformitate pentru misiunile de asigurare, față de cele de consiliere.

Indiferent de tipul misiunii – de asigurare sau de consiliere – auditorul intern trebuie să fie obiectiv, să respecte principiile de etică și standardele de calificare privind responsabilitățile auditorului intern, în afara funcției de audit intern (standard de referință 1112 „Responsabilități ale conducătorului executiv al auditului în afara funcției de audit intern”).

2.7.1.1. 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 calitatea controlului intern, al unei operațiuni sau al unei funcții, unui proces, unui sistem sau un 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 organizație, operațiunea, funcția, procesul, sistemul sau aspectul auditat – **responsabilul pentru proces**;
2. persoana sau grupul care realizează evaluarea – **auditorul intern**, și
3. persoana sau grupul care utilizează evaluarea – **beneficiarul misiunii**.

2.7.1.2. 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**.

Misiunile de consiliere pot fi:

- **misiuni de consiliere formale** – de regulă, sunt planificate (incluse în planul anual) conform regulilor de planificare specifice auditorului intern, 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 durata 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 organizației, 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 organizației, participarea în echipe de experți, constituite pentru conversia de sisteme operaționale, IT etc.).

În anumite circumstanțe, în baza analizei cost-beneficiu, auditorul intern poate decide efectuarea de **misiuni de audit mixte**, ce încorporează elemente atât din misiunea de asigurare, cât și din misiunea de consiliere, într-o abordare consolidată, unitară.

În alte situații, auditorul intern poate aprecia ca adecvată efectuarea de misiuni, în care să se facă **distincția** între componenta „**de asigurare**” și cea „**de consiliere**”.

2.7.2. Poziționarea ierarhică a structurii de audit intern în cadrul organizației

Cu excepția situațiilor în care cadrul de reglementare **impune o anumită formă de organizare** a activității de audit intern (cum este cazul băncilor sau instituțiilor financiare/non-financiare sau al societăților de asigurare), conducerea superioară poate decide asupra organizării activității de audit intern fie ca **structură internă în cadrul organizației** (respectiv compartiment de audit intern), fie **externalizarea auditului intern** prin contractarea unui furnizor extern specializat în astfel de servicii.

2.7.2.1. Structura de Audit intern, ca departament intern în cadrul organizației

Structurarea acestui departament, selectarea coordonatorului precum și a membrilor din echipa de audit intern depind în primul rând de respectarea reglementărilor naționale în ceea ce privește organizarea funcției de audit intern, a Standardelor de Calitate impuse de IPPF, precum și de experiența profesională și de competențele celor care vor fi în echipa de audit intern.

Selecția este un proces dificil și laborios tocmai datorită criteriilor de calitate impuse prin standardele internaționale și datorită nevoii de a avea membri în echipă cu competențe profesionale din multiple domenii (IT, industrial, financiar, producție etc).

Din punct de vedere administrativ, structura de audit intern este subordonată managementului organizației.

În special în cazul în care auditorul intern **este angajatul societății**, este dificil de susținut ideea **independenței absolute** față de organizația care-i plătește salariul și impune condițiile de desfășurare a activității. Totuși, chiar și în lipsa independenței absolute, recomandarea este ca structura de audit intern să fie **plasată în organigramă** (ca responsabilități și subordonare) de o asemenea manieră **încât să-i asigure, pe cât posibil, independența organizațională**.

Această **independență organizațională** este asigurată atunci când structura de audit intern este subordonată și **răspunde**, în ceea ce privește activitățile executate și rezultatele acestora, **direct în fața comitetului de audit** sau, acolo unde acesta nu există, direct în fața consiliului de administrație, consiliului director sau a altei structuri – într-un cuvânt, în fața persoanelor însărcinate cu guvernanta corporativă.

Independența organizațională a auditorilor interni le permite inclusiv să-și desfășoare angajamentele de evaluare a modului în care organizația este efectiv condusă și să **poată raporta fără restricții** asupra eventualelor irregularități descoperite.

Conform Standardelor „1100 – *Independență și Obiectivitate*” și „1110 – *Independența organizațională*”, auditorii interni **trebuie să raporteze unei structuri din organizație cu rol în supravegherea modului în care aceasta este condusă**.

În fapt, standardul 1110 prevede: „**independența organizațională** se atinge în mod efectiv atunci când conducătorul executiv al auditului raportează, din punct de vedere funcțional, **consiliului de administrație**.”

Exemplele privind raportarea funcțională către consiliu presupun ca acesta:

- Să aprobe cartă de audit intern;
 - Să aprobe planul de audit intern bazat pe riscuri;
 - Să aprobe bugetul și resursele pentru audit intern;
 - Să primească comunicări de la conducătorul executiv al auditului cu privire la executarea activității de audit intern conform planului, precum și la alte aspecte;
 - Să aprobe deciziile privind numirea și destituirea conducătorului executiv al auditului;
 - Să aprobe nivelul remunerației conducătorului executiv al auditului;
- și

- Să solicite informații adecvate managementului și conducătorului executiv al auditului pentru a stabili dacă există îngrădiri privind sfera de cuprindere a auditului sau limitări ale resurselor alocate.”

2.7.2.2. Colaborarea cu alte departamente din cadrul organizației auditate

Coordonatorul structurii de audit intern poate, în **cazul unei lipse de personal calificat**, să obțină asistență de specialitate din partea altor angajați ai organizației, dacă personalul angajat ca auditori interni nu deține cunoștințele, priceperea sau alte competențe necesare pentru a realiza parțial sau total misiunea de audit intern sau dacă numărul auditorilor interni este insuficient.

Este esențial, totuși, ca aceștia să dețină cunoștințe și abilități necesare pentru desfășurarea misiunilor de audit intern. În plus, în cazul în care se apelează temporar la angajați interni, să se asigure **obiectivitatea și independența** acestora, într-o măsură cât mai mare posibilă.

Angajații din alte departamente **transferați temporar sau implicați** în cadrul unei misiuni de audit intern nu vor putea fi desemnați să evalueze procese ce au făcut parte din responsabilitățile **lor pe parcursul anului anterior** (respectiv 12 luni de la implicarea în alte activități din cadrul organizației), pentru a evita afectarea obiectivității acestora.

Chiar în situația îndeplinirii condiției prezentate anterior, munca de natura auditului intern efectuată de angajații transferați temporar **va fi atent revizuită de coordonatorul structurii de audit intern**, în vederea asigurării calității.

2.7.2.3. Externalizarea totală a structurii de audit intern

Din ce în ce mai multe entități se văd în postura de a externaliza, **total sau parțial**, auditul intern. Decizia de a externaliza trebuie precedată de o analiză serioasă a avantajelor și dezavantajelor care însoțesc această alegere. Pentru anumite organizații, externalizarea are beneficii care depășesc dezavantajele (specialiștii consideră că entitățile mici și mijlocii sunt cele mai câștigate într-o astfel de ipoteză, în special în ceea ce privește raportul cost – beneficii), iar pentru altele poate fi mai eficient să internalizeze funcția de audit intern, externalizând poate, doar parțial, anumite misiuni sau apelând la specialiști în exteriorul organizației doar atunci când este necesar.

Ca **avantaje ale externalizării** auditului intern către o firmă de audit sau un auditor financiar persoană fizică independentă, menționăm:

- ✓ **Calitatea funcției de audit intern** este probabil mai bună în cazul în care o societate apelează la o societate de audit care prestează servicii de audit intern decât dacă ar avea unul sau doi salariați care ar presta astfel de servicii. Aceasta deoarece se prezumă că o societate specializată în astfel de servicii investește în calitate și această calitate este mai bună decât dacă societatea și-ar suplini funcția de audit cu resurse proprii.
- ✓ În cazul **societăților mici și mijlocii**, unde poate un auditor cu normă întreagă nu și-ar justifica salariul, **poate fi mai ieftin** să se apeleze la externalizare deoarece se pot înregistra economii de costuri. Printre costurile salvate de organizație în cazul externalizării, cele mai importante sunt: costurile salariale și contribuțiile sociale (inclusiv pe perioada concediilor), costurile generate de training-ul auditorului intern, costurile generate de selecția unui auditor intern, cele generate eventual de înlocuirea pe perioada concediului, cele necesare achiziției de instrumente specifice misiunilor sale (cum ar fi anumite softuri necesare desfășurării activității), costuri administrative (birou, echipamente de calcul etc.) și multe altele. Totuși, în final, comparația costurilor salvate trebuie făcută cu onorariile cerute de auditorul financiar (firma sau persoana fizică independentă) care ofertează astfel de servicii.
- ✓ **Independența și obiectivitatea mai crescute.** Deși auditorul intern trebuie să dea dovadă de obiectivitate și independență indiferent de maniera de colaborare cu organizația auditată, considerăm că în cazul în care acesta nu este salariat, independența este puțin mai crescută.

Similar, obiectivitatea poate fi un pic mai mare decât în cazul auditorului intern salariat al societății deoarece acesta nu interacționează pe termen lung cu salariații și managerii organizației.

- ✓ **Acces mai facil la resurse de calitate.** În cazul în care se apelează la o societate specializată în oferirea de servicii de audit intern, acea societate ar trebui să aibă resurse de calitate deja disponibile, cum ar fi: softuri, personal cu experiență și pregătire corespunzătoare, echipamente etc. Uneori, aceste resurse pot fi foarte costisitoare pentru o societate. În schimb, auditorul intern care prestează astfel de servicii împarte costurile între mai mulți clienți și, ca atare, resursele disponibile pot fi de o calitate mai bună. Practic, se pot accesa cele mai noi tehnologii și cele mai bune

practici în domeniu care, altfel, fie nu ar fi disponibile, fie nu și-ar justifica costurile.

- ✓ **Acces la resurse diverse.** Uneori, auditul intern presupune cunoștințe legate de activitatea firmei, dar și de IT și de legislație și de raportare financiară și alte resurse din domenii diverse. Este greu pentru o firmă și poate mult prea costisitor să angajeze atâtea persoane cu competențe diverse. Apelând la o firmă specializată, organizația va putea beneficia de toți acești specialiști, în funcție de nevoile sale. Ca și în cazul anterior, organizația care prestează astfel de servicii împarte costurile între mai mulți clienți și aceștia pot beneficia de resurse la costuri pe care și le pot permite.
- ✓ **Se degrevează resursele interne** care altfel ar fi utilizate măcar parțial și în funcția de audit. Poate fi cazul specialiștilor IT, dar și al celor din alte departamente (cum ar fi cel juridic, spre exemplu).
- ✓ **Controlul auditorilor interni.** În cazul entităților cu bune reguli de guvernanta corporativă, comitetul de audit este cel ce monitorizează funcția de audit intern. În cazul unei firme de audit care prestează astfel de servicii sau chiar a unui auditor membru al CAFR, **controlul de calitate este efectuat de organismul profesional, respectiv de CAFR**, care prin procedurile aplicate se asigură că serviciile de audit intern au fost prestate la cea mai înaltă calitate.
- ✓ **Timp versus beneficii:** Uneori este mai rapid să apelezi la o firmă de audit care poate începe imediat activitatea decât să pui bazele unei structuri de audit intern în cadrul organizației.

Ca **dezavantaje principale** enumerăm:

- În cazul societăților mari, **raportul cost – beneficii poate fi în favoarea internalizării funcției de audit intern.** Cu alte cuvinte, nevoia organizației poate justifica toate costurile anterior menționate: cu salariile și contribuțiile, cu trainingul auditorilor interni, cu instrumentele de lucru etc.
- **Nimeni nu ar putea cunoaște mai bine o societate (în special una complexă) decât salariații săi.** În cazul serviciilor externalizate, de regulă prestatorul nu stă permanent la sediul societății auditate, ceea ce poate însemna că are acces mai restrâns la informații specifice organizației auditate. Totuși, această limitare a informațiilor detaliate, specifice clientului poate fi balansată de experiența în domeniul auditului intern al specialistului.

- Poate fi dificil să se găsească o societate cu resurse suficiente și adecvate, mai ales în cazul societăților mari și complexe.
- Este **mai ușor de controlat o funcție atunci când este internalizată decât atunci când este externalizată** (în special când este vorba de calitatea serviciilor respective). Pot interveni chestiuni care țin de protecția datelor sau de confidențialitate, chestiuni de regulă mai ușor de controlat în cazul funcțiilor internalizate.
- **Disponibilitatea auditorului intern** în cazul serviciilor externalizate este mai mică decât în cazul celui angajat.
- Orice **fluctuație de personal al firmei de audit** care prestează servicii de audit intern înseamnă pentru organizație o perioadă de discontinuitate în care noii salariați vor trebui să adune informații despre activitate, despre procesele societății etc.
- Auditorul intern, în cazul serviciilor externalizate, **poate găsi mai dificilă o colaborare și o comunicare cu salariații societății**, lovindu-se de reticența acestora deoarece nu este la rândul său salariat.

2.7.2.4. Externalizarea parțială a structurii de audit intern

Uneori, conducerea superioară poate decide să **externalizeze parțial** funcția de audit intern sau chiar să **externalizeze anumite investigații** sau misiuni. Poate fi cazul unor misiuni speciale, care necesită anumite competențe ce lipsesc echipei de auditori interni sau în cazul unor resurse limitate în cadrul structurii interne create.

Spre exemplu, auditorii interni pot apela la specialiștii organizației din departamentele IT, dar, atunci când se pune problema efectuării unor misiuni la aceste departamente, se poate considera oportună apelarea la specialiști din afara organizației care să ducă la bun sfârșit aceste misiuni.

Un alt exemplu frecvent este cel în care structura de guvernănanță poate solicita implicarea auditorului intern în verificarea conformității unor proiecte, cum ar fi proceduri interne, aferente unor activități noi. În cazul în care prin aceste responsabilități, în afara funcției de audit intern, există posibilitatea de a submina, în fapt sau în aparență, independența sau obiectivitatea auditorului intern, este necesar ca structura de guvernănanță să aplice măsuri de protecție suplimentare, ca, de pildă, intensificarea activității de supraveghere, sau chiar să externalizeze aceste servicii.

Coordonatorul activității de audit intern va utiliza resursele oferite de posibili furnizori externi de servicii pentru activitățile de audit intern care

necesită competențe sau cunoștințe specializate necesare pentru îndeplinirea planului de audit intern și a obiectivelor misiunilor de audit intern sau atunci când resursele disponibile, cum ar fi numărul auditorilor interni angajați, sunt insuficiente pentru îndeplinirea sarcinilor de lucru. Prin resurse oferite de furnizori ne referim, spre exemplu, la alți auditori interni, contabili, evaluatori, specialiști judiciari, avocați, specialiști în securitatea datelor, specialiști în tehnologia informației, auditori externi și la alții.

Coordonatorul activității de audit intern poartă, de asemenea, responsabilitatea finală pentru selecția, evaluarea și contractarea unui furnizor extern de servicii. Se recomandă însă și implicarea conducerii superioare (comitet de audit sau consiliu de administrație) în supervizarea acestui proces de selecție, în vederea menținerii unui grad de independență și obiectivitate în procesul de selecție.

Evaluarea trebuie să aibă în vedere:

- cunoștințe, aptitudini și alte competențe dovedite prin certificări profesionale sau apartenența la organizații profesionale relevante;
- competența în domeniu;
- reputație și experiența în domeniu;
- lipsa legăturilor financiare sau personale cu organizația care face obiectul misiunii, pentru a se asigura independența și obiectivitatea;
- existența altor servicii oferite organizației care face obiectul misiunii.

Evaluarea furnizorilor externi trebuie documentată în scris și inclusă în dosarul de lucru al misiunilor de audit în care sunt utilizați furnizori externi de servicii. De asemenea, conducerea superioară trebuie informată despre acest demers și despre procesul de selecție în sine.

Orice contract privind angajarea de furnizori externi în legătură cu activitatea de audit intern va fi **aprobat de conducerea superioară adecvată**, în funcție de procedurile organizației.

2.7.2.5. Aspecte necesare de considerat în poziționarea ierarhică

Menționăm că externalizarea sau sub-contractarea, integrală sau parțială, a unui furnizor de servicii de audit intern **nu exonerează** în nici un fel organizația de obligațiile pe care le are în ceea ce privește **crearea unui cadru organizațional conform**, care să asigure atât **funcționalitatea auditului intern în mod independent și obiectiv**, precum și **comunicarea eficientă, transparentă și independentă între acest compartiment și restul structurii organizaționale**.

Este recomandat ca auditorul intern SĂ NU accepte aceea subordonare operațională care afectează în vreun fel independența, chiar dacă este un furnizor extern de servicii de audit intern.

Atragem atenția asupra faptului că implicarea decizională a coordonatorului activității de audit intern în activitatea comitetului de audit / consiliului de administrație al organizației pentru care prestează servicii de audit intern conduce la conflict semnificativ de interese și, implicit, la prejudicierea independenței și obiectivității sale.

Activitatea de audit intern (fie ea internalizată sau externalizată) **poate funcționa optim doar dacă beneficiază de susținere din partea conducerii superioare a organizației**, în ceea ce privește recunoașterea scopului, autorității și responsabilităților activității de audit intern, conform Cartei auditului intern.

În sprijinul derulării activității de audit intern, conducerea organizației:

- asigură condiții optime de lucru pentru auditorii interni;
- asigură auditorilor interni acces deplin la toate înregistrările, documentele, activele și angajații organizației, astfel încât aceștia să își poată duce la îndeplinire responsabilitățile;
- informează în timp util auditorul intern cu privire la identificarea anumitor arii de risc ce pot determina misiuni speciale de audit intern;
- comunică eficient cu echipa de audit intern în realizarea misiunii;
- ș.a.m.d.

Orice problemă apărută în **procesul de colaborare** între conducere și structura de audit intern trebuie raportată imediat directorului general (sau altei persoane cu responsabilități similare), precum și conducerii superioare, în speță comitetului de audit intern, dacă acesta există.

2.7.2.6. Colaborarea cu auditorii interni de grup

În contextul actual, în care multe organizații din România fac parte din **grupuri multinaționale**, este posibil ca funcția de audit intern să fie deja organizată la nivelul grupului. Utilizarea compartimentului de audit intern de la nivel de grup aduce o serie de beneficii locale, mai ales prin prisma

cunoașterii obiectivelor strategice ale societății, cunoașterea generală a riscurilor la care este expusă activitatea operațională, raportul cost-beneficiu pentru organizație, respectarea unor criterii etice interne ș.a.m.d.

Auditorii interni de Grup de cele mai multe ori au calificare internațională în acest domeniu și cel puțin coordonatorii structurii de Grup pot fi membrii IIA, aducând cu siguranță un plus de valoare profesională atât organizației în sine, cât și mediului economic din România.

Cu toate acestea un departament de audit intern, la nivel de Grup, va evalua riscurile considerând implicațiile pentru Grup, ca un tot, și nu la nivelul companiei individuale. Este posibil ca mediul de afaceri din România să nu fie o arie de expertiză a auditorilor interni de grup, ceea ce impune colaborarea cu auditori interni locali, care cunosc realitatea economică din România.

Un alt aspect important este că angajarea auditorilor de grup în efectuarea auditului intern în România, fără a respecta cerințele de organizare locală și mai ales prevederile Legii 162/2017, atrage un risc de conformitate cu legislația națională și implicit un risc reputațional pentru organizație.

Specificăm faptul că, potrivit cadrului legal aplicabil în România la data prezentului Ghid, pentru desfășurarea activității de audit intern pentru o societate înregistrată în România, se impune cerința ca „persoanele care sunt responsabile pentru organizarea activității de audit intern, coordonarea lucrărilor / angajamentelor și semnarea rapoartelor de audit intern” să aibă calitatea de auditor financiar activ în România, autorizat de ASPAAS, înscris ca membru al CAFR și să fie înregistrat de către ASPAAS în Registrul Public Electronic (RPE) al auditorilor financiari și firmelor de audit.

În concluzie, în contextul actual este recomandată colaborarea profesională dintre auditorul intern local și cel de grup, care poate aduce cele mai mari avantaje profesionale ambelor părți – atât organizației, cât și auditorului financiar local implicat în activitatea de audit intern.

Capitolul 3. ACCEPTAREA ȘI PREGĂTIREA MISIUNILOR DE AUDIT INTERN

3.1. Prezentare succintă a Standardelor Internaționale de Audit Intern

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

Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern sunt clasificate în **Standarde de Calificare** și **Standarde de Performanță** și se aplică tuturor activităților de audit intern.

3.1.1. Standardele de Calificare

Standardele de Calificare descriu **calitățile** pe care trebuie să le îndeplinească persoanele fizice și juridice 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 conștiinciozitate profesională (Standardul 1200);
- ✓ Programul de asigurare și îmbunătățire a calității (Standardul 1300).

3.1.2. Standardele de Performanță

Standardele de Performanță **descriu activitățile specifice auditului intern** și asigură criterii calitative pentru evaluarea performanței acestuia.

Standardele de Performanță au următoarea structură:

- ✓ Coordonarea Activității de Audit Intern (Standardul 2000);
- ✓ Tipul activității (Standardul 2100);
- ✓ Programul misiunii (Standardul 2240);

- ✓ Realizarea misiunii (Standardul 2300);
- ✓ Comunicarea rezultatelor (Standardul 2400);
- ✓ Monitorizarea progresului (Standardul 2500);
- ✓ Comunicarea Acceptării Riscurilor (2600).

3.2. Manualul de politici și proceduri interne

Manualul de politici și proceduri interne este documentul intern de organizare **care cuprinde procedurile 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 pot avea conducerea organizației și persoanele interesate de la auditorii interni.

O structură minimală a Manualului de politici și proceduri poate să cuprindă și să detalieze următoarele aspecte, conform strategiei de abordare și a manierei interne de organizare specifice fiecărui auditor intern:

1. Scopul documentului – faptul că este metodologia internă de lucru și care se va revizui periodic, ori de câte ori survin schimbări de standarde profesionale, recomandări sau nevoi de reorganizare procedurală;
2. Planificarea activității de audit intern;
3. Metodologia de abordare a misiunilor de audit intern:
 - a. Misiunea de asigurare;
 - b. Misiunea de consiliere sau consultanță;
4. Metodologia de comunicare atât internă, cât și cu conducerea superioară a organizației auditate;
5. Metodologia de evaluare a personalului din cadrul echipei de audit intern;
6. Metodologia de colaborare cu alți experți sau cu personalul din alte departamente;
7. Metodologia de asigurare a evaluării calității și îmbunătățire a activității anuale;
8. Alte prevederi;
9. Anexe – proceduri și formulare (machete).

Trebuie clarificat faptul că un astfel de manual de organizare internă diferă foarte mult ca formă și abordare în funcție de cum este organizată structura de audit intern – dacă este internalizată și angajații sunt salariați sau dacă este externalizată și firma de audit are propria sa metodologie de abordare.

În practică acest manual este „rețeta” de lucru internă a fiecărei firme și a fiecărui compartiment de audit intern; este elementul distinctiv față de alți auditori interni.

Documentarea într-un manual intern (fie suport hârtie sau electronic) este benefică și recomandată de CAFR pentru mai multe motive:

- ✓ Permite ca metodologia de lucru să fie mai ușor adusă la cunoștința angajaților
- ✓ Sprijină în procesul intern de formare profesională a membrilor echipei de audit intern
- ✓ Oferă posibilitatea angajaților să înțeleagă și să caute clarificări metodologice despre diverse spețe profesionale de tip comunicare sau abordare, ca tehnică
- ✓ Permite standardizarea modalității de abordare la clienții de audit intern, aducând productivitate în derularea activității de audit intern
- ✓ Este un referențial de calitate în cazul unei evaluări efectuate de un alt auditor intern sau de un evaluator independent, ca urmare a recomandării standardului 1300.

3.3. Acceptarea misiunii de audit intern

Reprezintă momentul în care auditorul intern – coordonator și responsabil pentru activitatea de audit intern – **acceptă asumarea îndeplinirii cerințelor IPPF în scopul exercitării unei activități de audit intern în cadrul unei organizații.** Această activitate solicită experiență profesională nu doar în audit intern, ci și în industria în care funcționează organizația, presupune responsabilitate și obligă la asumarea acțiunilor și a recomandărilor efectuate.

În vederea **contractării unui nou client de audit intern** sau **acceptării** unui angajament de coordonare a activității de audit intern, auditorul va avea în vedere o serie de aspecte preliminare, ca de pildă:

Aspecte necesare de luat în considerare la contractare	Potențiale întrebări
Cunoașterea beneficiarului	- Care este organizația care va face obiectul auditului intern și care este structura de capital? - Cine are influența semnificativă? - Cine este beneficiarul real²⁴, conform cerințelor legislative pentru combaterea terorismului și prevenirea spălării banilor? - În ce domeniu funcționează și cum se derulează activitatea? - Există suficiente resurse pentru a înțelege acest proces?
Contractarea activității / misiunii	- Care este natura misiunii? De asigurare sau de consiliere? - Care este bugetul de timp alocat? - Care este perioada contractului (cu cât perioada este mai scurtă (mai puțin de 1 an), cu atât realizarea obiectivelor este pusă sub semnul unei eficacități scăzute) - Care este bugetul financiar alocat și ce costuri pot acoperi resursele?
A existat auditor intern anterior?	- Cine a efectuat acest audit și ce calificări a avut persoana care a coordonat activitatea anterior? - Cum a fost organizată activitatea anterioară de audit intern? - Revizuirea rapoartelor emise anterior de auditorul intern și a hotărârilor AGA / Comitet de audit în acest caz.
Posibilitate de efectuare a misiunii	- Asigurarea independenței - Disponibilitatea conducerii superioare - Acces la informații - Comunicarea cu structurile auditate - Stabilirea sistemului de raportare – când, cui și cum raportează
Responsabilitatea coordonatorului activității de audit intern	- Aplicarea cerințelor IPPF în ceea ce privește standardele de calitate - Selectarea membrilor echipei de audit intern – există suficienți membri în echipa de audit pentru a efectua o astfel de misiune sau trebuie să efectuez procedura de selecție (internă sau externă)? Ce resurse se pot folosi din interiorul organizației? - Independență – sunt toți membrii echipei independenți? - Obiectivitate – există amenințări de obiectivitate care pot afecta bunul mers al misiunii de audit intern? - Competență – membrii echipei au experiență suficientă și adecvată pentru a putea realiza misiunea solicitată? - Confidențialitate – există riscuri care pot afecta confidențialitatea contractuală agreată?

²⁴ Prin „beneficiar real” se înțelege orice persoană fizică ce deține sau controlează în cele din urmă clientul și/sau persoana fizică în numele căruia/căreia se realizează o tranzacție, o operațiune sau o activitate, în conformitate cu reglementările naționale în vigoare privind prevenirea și combaterea spălării banilor și a finanțării terorismului (AML/CFT).

În cazul unui **auditor intern externalizat**, toate aspectele de mai sus se pot documenta **într-un chestionar preliminar**, completat în faza de propunere și se poate arhiva (fizic/electronic) la dosarul de propuneri clienți. Această procedură de cunoaștere este și în asentimentul legislației curente care vizează măsurile interne referitoare la cunoașterea clientului, combaterea terorismului și prevenirea spălării banilor.

În cazul **unui salariat**, astfel de întrebări în cadrul interviului de angajare pentru poziția de coordonator al structurii de audit intern îi permit să stabilească gradul de responsabilitate și să poată evalua, preliminar, dacă este confortabil cu decizia acceptului de angajare sau nu.

În oricare din situațiile mai sus menționate, **responsabilitatea selecției auditorului intern** de către organizație îi revine conducerii superioare, respectiv comitetului de audit sau consiliului de administrație, după caz.

Ca atare, în cazul acceptului mandatului respectiv de către ambele părți, acest pas trebuie oficializat **printr-un contract de acceptare a misiunii**. Pentru un salariat contractul de munca va trebui să conțină în Anexe clauze specifice activității derulate și care se supune prevederilor Legii Muncii din România.

Pentru un auditor intern externalizat, însă, acceptul misiunii reprezintă în fapt **un contract comercial**, cu clauze specifice acestei activități și care este bine să detalieze în clar drepturile și obligațiile părților.

Contractul de prestare servicii audit intern trebuie să conțină clauze cel puțin despre:

- ✓ Descrierea clară a părților și persoanele responsabile care reprezintă legal organizația în acest contract
- ✓ Scopul și natura misiunii
- ✓ Perioada de derulare
- ✓ Cadrul general și legal de derulare a misiunii de audit intern
- ✓ Responsabilitățile părților implicate
- ✓ Tariful auditorului și maniera de facturare
- ✓ Termenele orientative de livrare/comunicare a rapoartelor, în funcție de perioadele de implementare ale organizației
- ✓ Procedura de acceptanță a serviciului prestat astfel încât să poată permite facturarea și plata în bună regulă a valorii serviciilor prestate
- ✓ Limitări ale răspunderii auditorului intern, mai ales în anumite situații în care e posibil să fie misiuni punctuale sau unde nu există un acces nelimitat la informație

- ✓ Confidențialitatea și răspunderile contractuale derivate din acest aspect
- ✓ Clauze de modificare/reziliere/încetare
- ✓ Clauze de forță majoră
- ✓ Semnăturile în original de către persoanele responsabile de contractarea acestui serviciu
- ✓ Datarea contractului în original.

În [Anexa 1](#) la acest Ghid este prezentat **un model de contract prestări servicii**, cu **caracter general**, care se poate **particulariza** în funcție de opinia juridică acordată auditorului intern, **dar fără a denatura materialitatea contractului ca document legal**.

3.4. Carta de audit intern (Standardul 1000)

Conform Standardului de Calificare 1000, **cadrul legal de organizare și desfășurare a activității de audit intern** trebuie să se concretizeze într-un document scris, **întocmit/propus** de coordonatorul activității de audit intern și **aprobat** de conducerea superioară a organizației, sub forma **Cartei auditului intern**.

Prin intermediul Cartei se vor defini clar:

- Scopul, în funcție de natura activității;
- Autoritatea auditului intern, inclusiv în ceea ce reprezintă independența și obiectivitatea misiunii;
- Principalele responsabilități ale auditului intern în cadrul organizației.

Carta auditului intern 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.

În susținerea acestui cadru de referință, **un rol foarte important îl dețin capacitatea, experiența și abilitățile auditorului intern** de a înțelege și cunoaște organizația auditată **sub cele mai semnificative aspecte**, astfel încât organizarea și conducerea misiunii de audit intern sau, după caz, a activității de audit intern, **să răspundă realizării scopului și obiectivelor propuse**.

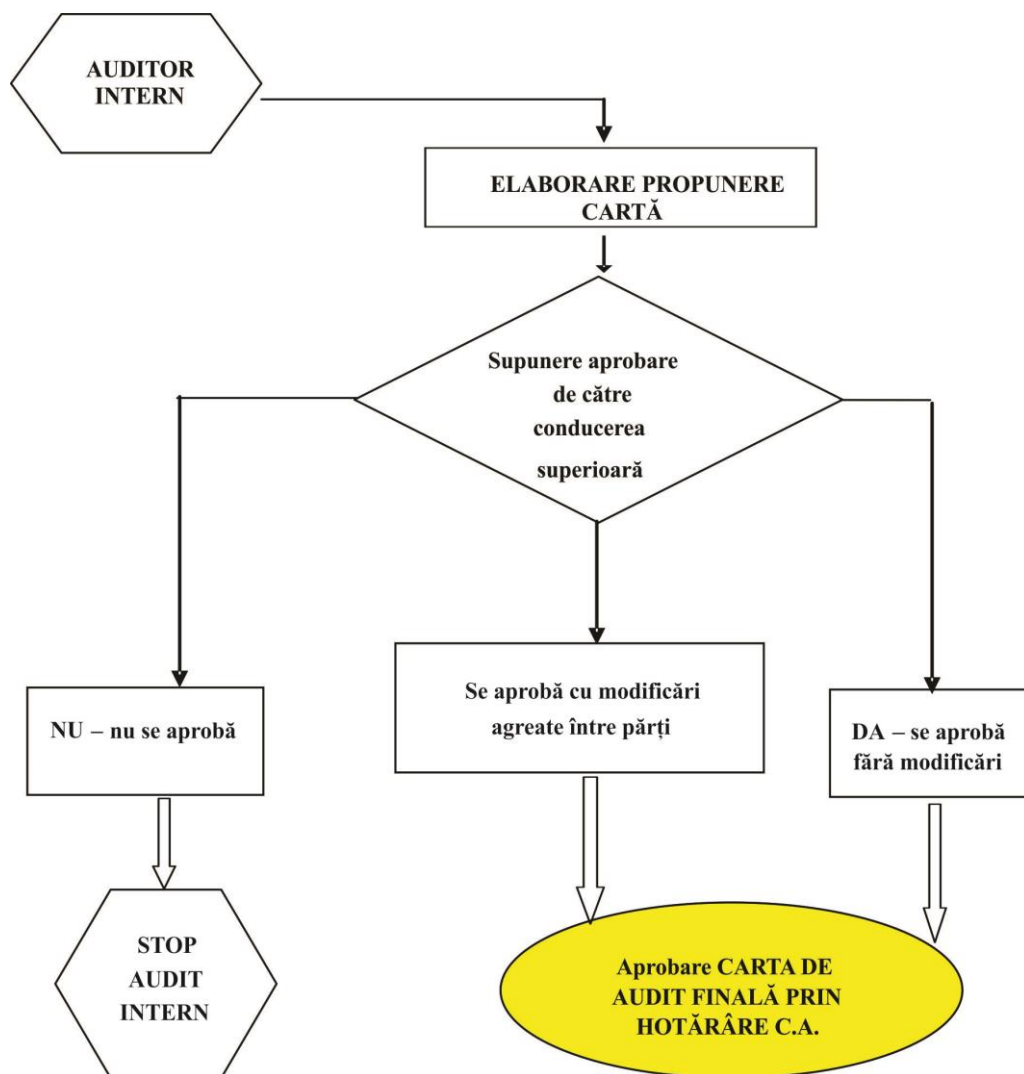
Coordonatorul structurii de audit intern trebuie să se asigure că sunt **elaborate și revizuite periodic**, conform Standardelor Internaționale de audit intern, sau ori de câte ori se impune, atât Carta de audit intern, precum și Manualul intern de politici și proceduri.

Ca atare, Carta de audit intern este recomandat să facă obiectul unui **proces continuu de revizuire** din partea coordonatorului activității de audit intern, de-a lungul mandatului agreed. Revizuirea se va efectua cel puțin o dată pe an, iar modificările necesare se vor supune aprobării conducerii superioare.

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 intern și servicii conexe / speciale;
4. Atribuții și responsabilități:
 - a. Atribuțiile și responsabilitățile auditului intern;
 - b. Atribuțiile și responsabilitățile coordonatorului activității de audit intern;
5. Accesul la informații și autoritatea;
6. Organizarea activității și liniile de raportare – independența organizațională;
7. Asigurarea calității;
8. Dispoziții finale.

Carta de audit trebuie aprobată de către consiliul de administrație sau altă structură de guvernare. Neaprobarea Cartei de Audit Intern de către consiliul de administrație conduce la imposibilitatea derulării activității de audit intern, în conformitate cu Standardele Internaționale.



Prevederile din Carta de audit intern se aduc și la cunoștința membrilor echipei de audit, prin comunicare internă (formală sau informală, în funcție de prevederile Manualului de politici și proceduri interne).

În fapt, obiectivul diseminării în echipă a Cartei de audit reprezintă înștiințarea participanților la activitatea de audit intern despre cadrul general de derulare a misiunii, despre orice aspect legat de implementarea și modificarea acestuia.

Carta de audit este un document specific fiecărui client de audit intern și trebuie arhivată în dosarul general al misiunii de audit intern, așa cum este menționat în CAPITOLUL 5.4.

[Anexa 2](#) prezintă, spre exemplificare, un model de Cartă a auditului intern.

3.5. Independență și obiectivitate (Standardul 1100)

Activitatea de audit intern trebuie să fie independentă și auditorii interni trebuie să dea dovadă de obiectivitate în îndeplinirea responsabilităților ce le revin. Coordonatorul activității de audit intern trebuie **să raporteze unui nivel ierarhic din cadrul organizației în scopul îndeplinirii responsabilităților stabilite în Carta auditului intern.**

Auditorul intern trebuie să aibă o atitudine **imparțială, nepărtinitoare** și să **evite orice conflict de interese**. Dacă independența sau obiectivitatea sa sunt prejudiciate în fapt sau în aparență, acestea trebuie aduse la cunoștință părților relevante.

Mai mult decât atât, acesta trebuie să confirme consiliului de administrație/consiliului de supraveghere/directorului, în funcție de tipul organizației și de modalitatea în care societatea este administrată, potrivit prevederilor Legii societăților nr. 31/1990, cu modificările și completările ulterioare, **cel puțin anual, independența organizațională a activității de audit intern.**

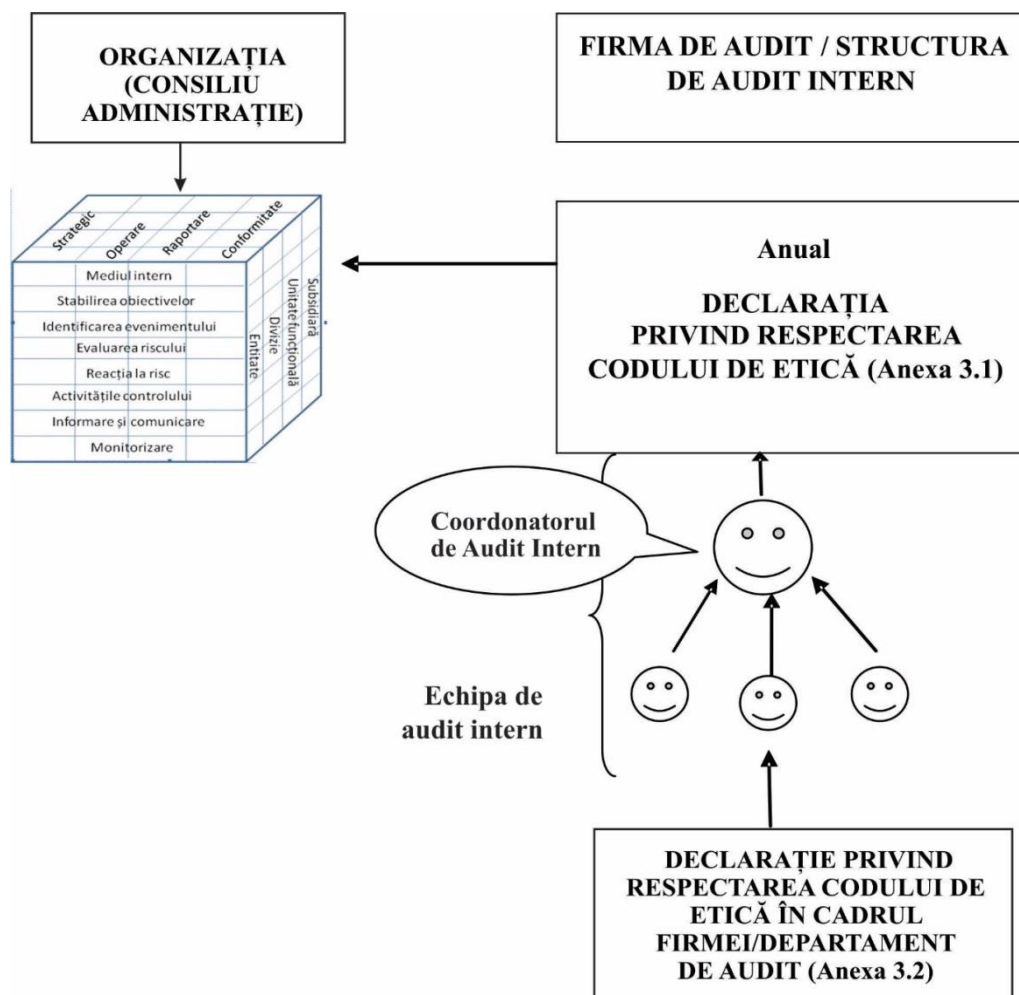
3.6. Declarația de respectare a Codului de Etică

Modalitatea de confirmare a respectării Codului de Etică poate varia în funcție de maniera de contractare și acest aspect se poate diferenția astfel:

Coordonatorul activității de audit intern va emite declarația privind respectarea Codului de Etică inițial la momentul contractării, ca o confirmare a respectării prevederilor standardului 1100, urmând să o revizuiască periodic, cel puțin odată pe an sau când survin modificări semnificative. În Anexa 3.1. la Ghid este prezentat un astfel de model de Declarație.

La nivel intern însă, în cazul în care funcția de audit intern este externalizată, coordonatorul echipei de audit intern va face toate diligențele să obțină declarațiile individuale privind respectarea Codului de Etică din partea tuturor membrilor echipei de audit intern de la angajare (angajați/colaboratori) și va urmări ca acestea să se actualizeze periodic, cel puțin anual, sau când survin modificări semnificative (vezi modelul din Anexa 3.2). Obligația emiterii acestei declarații este inclusiv pentru coordonatorul activității de audit intern.

Schema: Emiterea Declarațiilor privind respectarea Codului de Etică



În cazul în care funcția de audit intern este internalizată, declararea independenței este efectuată inițial la angajare și este actualizată la începerea fiecărei misiuni de audit intern sau ori de câte ori survin modificări în această declarație (vezi modelul în Anexa 3.2). Familiaritatea în cadrul unei organizații este o amenințare mai mare pentru independența structurii de audit intern, în cazul angajaților, decât în cazul unui prestator extern de servicii de audit intern.

Ca atare, este responsabilitatea fiecărui membru din structura de audit să actualizeze declarația sa privind respectarea Codului de Etică și să

informeze coordonatorul activității de audit astfel încât să nu prejudicieze planificarea echipelor și bunul mers al misiunilor de audit intern.

Modelele de declarații recomandate în acest Ghid sunt orientative, ele putând fi dezvoltate de fiecare firmă de audit sau structură de audit, în funcție de Manualul de politici și proceduri interne sau cerințe specifice.

Declarațiile tuturor angajaților, inclusiv cea a coordonatorului activității de audit intern, se păstrează în dosarele de personal/administrative astfel încât coordonatorului activității de audit intern să poată folosi informația în momentul planificării echipelor de audit intern și pentru propria evidență a monitorizării calității activității de audit intern.

În concluzie, în [Anexa 3](#) la ghid sunt prezentate, spre exemplificare, trei modele de declarații diferențiate astfel:

- ✓ **Anexa 3.1** model de declarație privind respectarea Codului de Etică (emisă de coordonatorul activității de audit intern către Consiliul de administrație, la începerea activității, indiferent dacă este prestator extern de servicii sau angajat în structura internă a organizației);
- ✓ **Anexa 3.2** model declarație pentru respectarea Codului de Etică pentru toți membrii echipei de audit intern, inclusiv coordonatorul acesteia (document administrativ al structurii de audit intern).

3.7. Universul de audit

Potrivit IIA²⁵, universul de audit reprezintă toate auditurile care pot fi efectuate într-o organizație (atât auditul de conformitate, cât și auditul operațional). El este strâns legat de strategia și obiectivele de dezvoltare, precum și de riscurile la care este expusă organizația.

Universul de audit ține cont atât de mediul în care organizația activează, de obiectivele strategice ale acesteia, precum și de intenția conducerii superioare, care indică, de regulă, schimbări ale obiectivelor strategice, operațiunilor, programelor, sistemelor informatice și de control.

Identificarea universului de audit se află, în teorie, la baza elaborării planului de audit multianual/anual.

În conformitate cu Standardul de audit intern 2010 – „Planificare”, coordonatorul structurii de audit intern trebuie să stabilească **un plan de**

²⁵ IIA – Standardul 2010 – Planificarea.

audit intern bazat pe evaluarea riscurilor, astfel încât să se asigure că adresează prioritățile activității de audit intern, în concordanță cu obiectivele organizației.

Pregătirea preliminară a planului de audit intern începe prin consultarea conducerii superioare organizației și a consiliului de administrație pentru o mai bună înțelegere a strategiilor acestora, a obiectivelor generale, a riscurilor asociate obiectivelor și a proceselor de gestionare a riscurilor.

Pentru a se asigura că universul de audit acoperă toate riscurile-cheie ale organizației (în măsura în care acest lucru este posibil), activitatea de audit intern verifică în mod independent și coroborează riscurile-cheie identificate de conducerea superioară.

Se recomandă ca auditorii interni **să delimiteze** toate activitățile cheie, procesele, funcțiile și controalele ce constituie universul de audit pentru fiecare organizație, în funcție de complexitatea acesteia și **să înțeleagă riscurile** aferente pentru a putea efectua o evaluare bazată pe riscuri a fiecărui element din universul de audit.

Această etapă se recomandă să se încheie cu elaborarea unui document centralizator cu caracter intern, propriu auditorului intern, care conține toate elementele componente ale universului de audit și care este, de fapt, baza pentru elaborarea planului de audit intern inițial și face parte din documentația suport a dosarului de misiune. Acest document diferă pentru domeniile specializate și/sau reglementate, cum ar fi domeniul bancar, de asigurări și similare etc.

Revizuirea modului de abordare a organizației cu privire la gestionarea riscurilor poate ajuta coordonatorul activității de audit intern să decidă modul de organizare și actualizare a universului de audit, care cuprinde toate ariile de risc care ar putea face obiectul auditului, rezultând o listă a posibilelor misiuni de audit intern care ar putea fi efectuate.

Coordonatorul structurii de audit intern **evaluează procesele interne de gestionare a riscurilor**, luând în considerare dacă în cadrul organizației există un cadru specific, formalizat, de gestionare a riscurilor (respectiv: COSO, ISO 31000).

În cazul în care organizația utilizează **un cadru mai puțin standardizat** de gestionare a riscurilor sau în cazul în care aceasta nu utilizează un cadru de gestionare a riscurilor, coordonatorul structurii de audit intern procedează la identificarea și evaluarea riscurilor asociate diferitelor activități,

procese, programe/proiecte, cuprinse în universul de audit, în scopul stabilirii universului de audit și pregătirii unei liste a posibilelor misiuni de audit care ar putea fi incluse în planul de audit intern.

Așadar, stabilirea universului de audit, ca etapă în sine, este un proces subiectiv, supus raționamentului profesional al auditorului intern. Decizia de a crea un univers de audit intern se bazează adesea pe viziunea independentă a auditului intern asupra evaluării riscului în cadrul organizației auditate. Răspunsul la întrebarea dacă universul de audit este **obligatoriu**²⁶ se află în standardul 2010 „Planificare” mai sus menționat, care arată că planificarea nu provine neapărat dintr-un univers de audit intern, ci provine cu certitudine dintr-un proces de identificare și evaluare a riscului la nivelul întregii întreprinderi.

Ca atare, identificarea universului de audit este necesară și benefică pentru o bună planificare, dar nu este obligatorie.

Beneficiile provenind din elaborarea universului de audit intern, anterior planului de audit intern, sunt numeroase, ca de pildă:

- ✓ Un univers de audit intern **ajută la asigurarea transparenței auditului intern** și a comitetului de audit în ceea ce privește acoperirea riscurilor semnificative și/sau funcțiilor cheie la un moment dat. De exemplu, auditul intern poate calcula și raporta cu ușurință că 100% din ariile auditabile cu risc ridicat au fost sau sunt planificate să fie auditate în cursul exercițiului curent/viitor.
- ✓ Stabilirea unui univers de audit **ajută la sporirea cunoștințelor și competențelor profesionale ale auditorului intern în ceea ce privește industria respectivă**, acesta având ocazia să cunoască și o altă abordare, alte strategii de afaceri, controalele existente și abordarea riscurilor întâmpinate.
- ✓ Conturarea unui univers de audit ajută auditorul intern să înțeleagă mai bine rolul fiecărui departament în organizație, funcțiile din organigramă și să poată identifica mai ușor dacă există duplicare de funcții, de efort sau nevoie de resurse etc.

²⁶ Vezi articolul publicat de ICAEW “Internal Audit: Understanding the audit universe and the journey to risk maturity”- Steve Bruce, CA, publicat în 17 aprilie 2018.

- ✓ Definirea universului de audit îi poate permite auditorului intern să vadă ce departamente oferă deja asigurare și pe care din acestea se poate baza în procesul său de auditare, oferind și conducerii superioare un feedback legat de funcționalitatea internă.
- ✓ Pe baza universului de audit, auditorul intern poate să determine și eventual să recomande mai bine necesitățile de personal din anumite departamente, posibile competențe noi sau nevoia de noi angajări etc.

Beneficiile par a fi numeroase și susțin decizia internă a auditorului intern de a elabora un univers de audit, anterior sau în paralel cu definirea planului de audit, mai ales atunci când organizația în sine are stabilit intern un sistem de evaluare al riscurilor și poate sprijini auditorul intern cu informații în acest sens.

Procesul însă devine dificil și laborios în cazul organizațiilor care nu au disponibil un astfel de sistem intern de evaluare al riscurilor și aici se pot observa cel mai bine dezavantajele etapei de identificare a universului de audit.

Cel mai important dezavantaj în acest proces este **timpul**. Timpul limitat al misiunii de audit intern, mai ales în cazul externalizării, nu ne poate permite de la început să evaluăm în mod realist acest univers și de aceea universul de audit este un element care se „dezvoltă” pe parcursul misiunii de audit intern, odată cu evaluarea anuală de risc. De aceea, el trebuie evaluat și reanalizat cu atenție.

EXEMPLE DE ASPECTE UTILE PENTRU IDENTIFICAREA UNIVERSULUI DE AUDIT/DOMENIU DE ACTIVITATE

Document de referință pentru identificarea universului de audit	Elemente de determinare a universului de audit intern	Includere în universul de audit
Statutul organizației	Cadrul legal aplicabil Acționariat Management și contracte de performanță a executivului	Conformitate cu cadrul legal Subscriere și mentenanță a capitalului social Performanță managerială
Organigrama	Structuri organizatorice	Eficiență funcțională: costuri vs. obiective
Regulament de organizare și funcționare a organizației	Atribuții funcționale / control intern	Eficiență operațională vs. Eficacitate funcțională
Documente interne de decizie și control	Competențe, sarcini, atribuții	Funcționarea sistemului de control intern

3.8. Planificarea activității de audit intern

Activitatea structurii de audit se desfășoară pe baza unui plan anual de audit, care este aprobat de conducerea superioară, respectiv comitetul de audit, acolo unde acesta există, sau consiliul de administrație/consiliul de supraveghere/directorat.

Planul de audit intern este elaborat pe baza unei **metodologii de evaluare a riscurilor**, priorităților stabilite de către conducerea organizației, iar frecvența angajamentelor de audit intern este determinată în funcție de profilul de risc al fiecărei structuri auditabile, precum și de durata contractuală agreeată în cazul situației de externalizare a acestor servicii.

Toate ariile și operațiunile organizației trebuie auditate în cursul unui **ciclu operațional planificat**, respectiv **o durată minimă de 3 ani**. De aceea, se recomandă ca durata contractuală să fie de cel puțin 3 ani în cazul auditului intern, cu posibilitatea de prelungire automată pe o durată similară.

Orice durată contractuală mai scurtă va pune în pericol posibilitatea de a evalua complet și corect toate procesele semnificative, precum și riscurile aferente lor.

3.8.1. Plan strategic versus Plan anual

Pornind de la cerințele IPPF conform cărora „toate ariile și operațiunile organizației trebuie auditate în cursul unui ciclu operațional planificat”, **Planificarea strategică/multianuală** trebuie înțeleasă ca un **tablou preliminar, o radiografie a întregii activități derulate de către organizația auditată și etapizarea activității de audit intern**, prin elaborarea unui document care să cuprindă, pe un orizont de timp de minim 3 ani, toate funcțiile, procesele, activitățile, obiectivele, programele ș.a.m.d. care pot fi auditate în cadrul organizației.

Misiunile de audit intern incluse în planul strategic/multianual sunt definite și selectate pe baza rezultatelor **analizei riscurilor asociate activităților** domeniilor auditabile. La elaborarea fiecărui plan strategic/multianual această analiză de risc are scopul **prioritizării** misiunilor de audit intern pe orizontul de previziune, astfel încât se stabilesc **în primul an** activitățile cu **riscurile cele mai mari** și **în anii următori** activitățile cu **un nivel al riscurilor mediu și scăzut**.

În procesul de planificare a misiunilor de audit intern este importantă și analiza în dinamică a **fondului total de timp disponibil**, astfel încât auditorul intern să își rezerve timp și pentru realizarea activităților administrative și de gestionare a activității; timp necesar deplasării la și de la client,

procesarea și analiza documentelor, formularea concluziilor, comunicarea cu clientul.

Planificarea strategică/multianuală este însă una preliminară, care se efectuează imediat după acceptul misiunii de audit intern, punând bazele strategiei de abordare a misiunilor de audit intern ulterioare. Ca atare, această planificare nu este una exhaustivă și trebuie să fie supusă revizuirii anuale, în funcție de rezultatele analizei de risc periodice și a misiunilor de audit intern efectuate.

În [Anexa 4](#) este prezentat un model de planificare strategică / multianuală, care va sta la baza primului document supus aprobării conducerii superioare a organizației auditate. Acest document dă startul misiunilor de audit intern punctuale ulterioare.

*

Planificarea anuală de audit intern se referă la sumarul misiunilor de audit intern care sunt planificate pe un orizont mai scurt de timp (de regulă, se alege ca referință închiderea unui exercițiu financiar) și care permite o mai ușoară revizuire și raportare la final de exercițiu. În practică, în cazul în care există o structură de audit intern în cadrul organizației, abordarea se face pe baza unui plan anual care se stabilește inițial la începutul exercițiului și asupra căruia se raportează la finele anului.

În plus, elaborarea unui plan anual restrânge aria de focus a auditului intern spre zone mai mici și îi permite concentrarea pe zonele de risc semnificative.

Ca atare există o **relație de interdependență** între cele două concepte – **plan strategic multianual și plan anual de audit intern** – în sensul că planul strategic etapizează preliminar ce misiuni se pot derula anual, pe durata contractuală, iar planul anual permite o revizuire și o restructurare a strategiei de abordare a auditului intern în funcție de rezultatele misiunilor de audit intern efectuate.

Planul strategic este recomandat a fi elaborat pentru a stabili o țintă a activității de audit intern, în cadrul ciclului operațional, iar planul anual este indispensabil derulării curente a activității de audit intern.

În [Anexa 5.1](#) sunt prezentate două modele ale **Planului anual de audit intern** (un model simplificat și unul mai detaliat), iar în [Anexa 5.2](#) un model al raportului sau notei de fundamentare pentru conducere.

Referatul sau Nota de fundamentare este un document care ar trebui să justifice și să sprijine atât planul strategic, cât și planul anual propus conducerii superioare a organizației auditate. Este de fapt modalitatea prin care auditorul intern își detaliază, în fața conducerii superioare a organizației auditate, modalitatea de organizare a acestei funcții, pe o perioadă previzibilă de timp.

De regulă, Planul de audit este un document supus aprobării conducerii superioare, fie direct pe document, fie prin hotărârea consiliului de administrație sau a comitetului de audit, după caz.

3.8.2. Etapele elaborării planului de audit

Indiferent că vorbim despre plan strategic sau plan anual, elaborarea în sine a planificării activității de audit intern necesită parcurgerea următoarelor etape:

1. **Analiza informațiilor preliminare colectate despre organizația auditată** (pornind de la documente de societate, informații fiscale, documentația internă de control, informații din spații publice etc.)
2. **Discuții preliminare cu părțile interesate** – pentru a se asigura faptul că planul activității de audit intern se adresează nevoilor și intereselor conducătorilor structurilor organizatorice ale organizației. Auditorul intern 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 consiliere), 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;
 - deficiențe identificate de către organe de control sau de supraveghere sau de către auditorul extern.

Documentarea discuțiilor se poate formaliza prin utilizarea unui format predefinit (tip chestionar) sau a unui formular care se poate difuza prin e-mail, în vederea completării și returnării.

Auditorul intern centralizează și analizează solicitările și informațiile primite și include în **proiectul de plan de audit intern** eventuale misiuni de audit speciale solicitate, în funcție de semnificația problemelor semnalate, de resursele umane și de bugetul de timp disponibile.

3. **Evaluarea riscurilor** – auditorul intern revizuieste/identifică, actualizează și evaluează riscurile pentru activitățile cuprinse în universul de audit. Rezultatele acestei evaluări stabilesc **prioritățile în auditare** și **obiectivele misiunilor** de audit intern ulterioare, așa cum se vor detalia inițial în planul strategic (multi-anual), și/sau în planurile ulterioare anuale.

În procesul de evaluare a riscurilor auditorii aplică **raționalul 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 organizației.

Luând în considerare procesul de control și management al riscurilor, organizat și implementat de organizația auditată, **evaluarea riscurilor de către auditorul intern comportă două abordări diferite**, respectiv:

- a. În condițiile **în care există un proces de gestionare** a riscurilor, realizat de conducerea organizației, auditul intern ia în considerare la elaborarea planului de audit intern nivelul riscurilor stabilite de către organizație, după un proces de analiză și revizuire;
 - b. În cazurile **în care nu există un proces de gestionare** a riscurilor la nivelul organizației, auditorul intern procedează la identificarea riscurilor pentru fiecare activitate din cadrul organizației și apoi procedează la evaluarea acestora și la includerea cu prioritate în planul de audit a acelor activități cu riscuri ridicate.
4. **Definirea preliminară / Revizuirea universului de audit**²⁷ – presupune identificarea oricăror aspecte care vizează următoarele:

²⁷ Pentru mai multe detalii, vezi subcapitolul anterior 3.6 „Universul de Audit”.

- **viziunea conducerii organizației** – 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 organizației** – Structura și componența universului de audit trebuie să fie stabilite în consecvență cu obiectivele strategice ale organizației și să reflecte aceste obiective;
 - **sarcinile și responsabilitățile** structurilor organizatorice ale organizației auditate;
 - **efectuarea analizei activităților** desfășurate în cadrul organizației (activități operaționale specifice, activități de suport etc.);
5. **Estimarea resurselor disponibile** – coordonatorul activității de audit intern analizează din punct de vedere **cantitativ** și **calitativ** necesarul de resurse umane, respectiv competențele necesare auditorilor interni care participă la diverse misiuni și stabilește bugetul de timp orientativ al tuturor activităților proiectate pentru anul viitor.
6. **Elaborarea planului de audit intern** – Proiectul planului de audit se întocmește de către coordonatorul activității de audit intern, cu respectarea următoarei structuri:
- o secțiune referitoare la planificarea misiunilor de audit, de regulă în format tabelar (Anexa 4, Anexa 5.1)
 - o secțiune narativă, conținând baza legală, precum și fundamentarea planului propus și detaliile referitoare la prioritizarea activităților prevăzute în proiectul planului (Anexa 5.2)

3.8.3. Aprobarea planului de audit intern

De regulă, în penultima ședință din an sau prima din anul următor a conducerii superioare (consiliului de administrație sau alt organ de administrare al organizației) **coordonatorul activității de audit prezintă proiectul planului de audit pentru anul următor, spre analiză și aprobare.**

De asemenea, planul de audit va fi trimis spre informare și către structura de management pentru a fi o dovadă că managementul este informat despre planificarea în sine.

În cazul în care conducerea superioară a organizației formulează observații asupra proiectului planului de audit, coordonatorul activității de audit intern efectuează ajustările necesare și transmite versiunea finală, spre aprobare, astfel încât planul să fie operațional la începutul anului calendaristic următor.

Pe parcursul anului, coordonatorul activității de audit intern poate modifica planul anual, 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 a conducerii organizației.

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

Capitolul 4. IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA RISCURILOR

4.1. Aspecte preliminare

În cadrul organizației, **managementul riscurilor** se referă la **identificarea** și **evaluarea riscurilor**, precum și la **stabilirea modului** de a reacționa în fața acestora adică de a pune în aplicare sisteme de control intern eficiente care să atenueze posibilitatea de apariție (**probabilitatea**) sau consecințele pe care le-ar produce (**impactul**) în cazul în care acestea s-ar materializa.

Managementul riscurilor este definit în Glosarul Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern (Standarde) ca „*un proces de identificare, evaluare, gestionare și control al potențialelor evenimente sau situații pentru a furniza o asigurare rezonabilă cu privire la îndeplinirea obiectivelor organizației.*”

Auditorii interni trebuie să înțeleagă și să cunoască noțiuni precum: expunerea la risc, toleranța la risc, riscul rezidual, apetitul pentru risc al organizației (nivelul de risc acceptat) și importanța gestionării riscului.

Acest capitol își propune să explice și să exemplifice modalitatea de evaluare a riscurilor identificate în cadrul unei organizații, prin mecanisme de bază, venind în ajutorul membrilor cu un model matriceal în „**5 trepte**”.

4.2. Definirea riscului

Riscul reprezintă **incertitudinea** în obținerea rezultatelor dorite sau **vulnerabilitatea** în fața factorilor care afectează activitatea organizației.

În practică, acesta este exprimat ca o combinație între **probabilitate** și **impact**.

Riscurile trebuie **identificate** și **evaluate** din perspectiva combinației dintre **probabilitatea** ca acestea să se întâmple și **impactul** lor, respectiv, consecința asupra obiectivului, pe care materializarea respectivei posibilități îl poate avea.

Riscurile sunt inițial identificate pornind de la **obiectivele organizației (strategice, operaționale etc.)** și, în cadrul acestora, defalcate **pe activități sau operații (vânzări, aprovizionare, încasări, plăți, investiții, salarizare etc.)**.

Orice **organizație** se constituie pentru **realizarea unor scopuri/obiective** în raport cu care își direcționează activitățile pe care le va desfășura în cadrul acesteia.

Obiectivele generale ale unei organizații, care își desfășoară activitatea într-un mediu reglementat, vor fi stabilite în conformitate cu legile, actele normative, regulamentele și reglementările interne. Obiectivele generale se descompun în obiective operaționale, respectiv obiective individuale, formând un ansamblu coerent de obiective.

Obiectivele operaționale/specifice (la nivelul fiecărei activități) trebuie exprimate prin indicatori de rezultate, pentru a putea fi monitorizate. Din această cauză, obiectivele sunt denumite în mod curent și „rezultate așteptate”.

Oricare ar fi organizația, atingerea obiectivelor stabilite sau obținerea rezultatelor așteptate este grevată de **incertitudine**, care poate deveni o barieră în atingerea obiectivelor.

Gestionarea riscurilor înseamnă **identificarea și evaluarea** riscurilor, precum și stabilirea modului în care organizația reacționează în fața riscurilor – cu alte cuvinte aplicarea de mijloace de control intern care să atenueze posibilitatea de apariție sau consecințele pe care le-ar produce potențialele riscuri în cazul în care s-ar materializa.

Fiecare organizație trebuie să ia măsurile necesare gestionării riscurilor până la **un nivel considerat acceptabil** – respectiv să implementeze un sistem de control intern. Acest nivel este numit **toleranța la risc** (sau **apetitul pentru risc**).

Trebuie făcută diferențierea între **riscul inerent** și **riscul rezidual**:

1. **Riscul inerent** este riscul specific ce ține de realizarea obiectivului, fără a se interveni prin măsuri de atenuare a riscurilor (controlul intern); Evaluarea riscurilor inerente identificate de organizație se poate documenta sub forma tabelară prezentată în **tabelul 3, Anexa 16** din prezentul Ghid.
2. **Riscul rezidual** este riscul care rămâne după ce s-au pus în operă măsurile de atenuare a riscurilor inerente sau, cu alte cuvinte, **riscurile remanente controlului intern**. Riscul

rezidual este consecința faptului că riscurile inerente nu pot fi controlate în totalitate.

Prin aplicarea unor sisteme de control intern eficiente riscurile inerente sunt diminuate până când **riscul rezidual** (riscul rămas după punerea în aplicare a formelor de control) **se încadrează în nivelul de risc acceptat de organizație (apetitul la risc)**.

4.3. Conceptul de management al riscurilor

Managementul riscului la nivel de organizație este un proces continuu, structurat în cadrul acesteia, permițând 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 identifica, evalua și a ține sub control toate tipurile de situații care pot avea impact negativ asupra organizației.

Managementul riscurilor este un proces aflat în responsabilitatea conducerii organizației, **constând în:**

- **definirea strategiei** ce trebuie aplicată;
- **identificarea și evaluarea riscurilor** ce pot afecta organizația și activitățile ce se desfășoară în cadrul acesteia;
- **monitorizarea/controlul riscurilor** astfel încât **acestea să se încadreze în limitele toleranței la risc**; monitorizarea, revizuirea și raportarea continuă a situației riscurilor, beneficiindu-se de experiența acumulată (proces de învățare), pentru a se obține o asigurare rezonabilă cu privire la realizarea obiectivelor organizației.

Rolul conducerii organizației în derularea acestei activități este esențial. Având o viziune de ansamblu a activității organizației, percepe mai bine riscurile generale și interconstrucțiile dintre riscurile individuale.

Rolul activității de audit intern este de a evalua eficacitatea proceselor de management al riscurilor din cadrul organizației și să contribuie la îmbunătățirea acestora.

Conform standardului 2120 – Managementul riscurilor, *activitatea de audit intern trebuie să evalueze eficacitatea și să contribuie la îmbunătățirea proceselor de management al riscului.*

Astfel, auditorii interni **trebuie să înțeleagă și să cunoască noțiunea de risc**, principalele riscuri la care este expusă organizația auditată, apetitul pentru risc al organizației (nivelul de risc acceptat), precum și importanța gestionării riscului.

Controlul riscurilor înseamnă că la nivelul organizației este posibilă reducerea probabilității și/sau atenuarea impactului în cazul în care riscul s-ar materializa sau a amândurora.

În caz contrar, riscurile sunt necontrolabile dacă organizația nu are posibilitatea de a interveni direct pentru reducerea probabilității și/sau atenuarea impactului.

Stabilirea faptului că **procesele de management** al riscului **sunt eficace** se face în baza raționamentului profesional și a evaluării auditorului intern cu privire la următoarele aspecte:

- a) **Obiectivele organizaționale** sprijină misiunea organizației și sunt corelate cu aceasta;
- b) **Riscurile semnificative** sunt identificate și evaluate;
- c) Sunt selectate **răspunsurile adecvate la risc**, care pun în concordanță riscurile cu apetitul organizației la risc; și
- d) **Informațiile relevante** cu privire la riscuri **sunt colectate și comunicate în timp util în cadrul organizației**, permițând personalului, managementului și conducerii superioare să-și îndeplinească responsabilitățile.

4.4. Detectarea riscurilor de către auditorul intern

Identificarea riscurilor de către auditorul intern constituie **primul pas** în crearea **profilului de risc al organizației auditate**. Riscurile trebuie identificate în raport cu obiectivele a căror realizare este afectată de materializarea lor.

Un sistem de obiective coerent constituie premisa pentru identificarea și definirea riscurilor. Un risc nu trebuie identificat în raport cu un singur obiectiv, el poate fi semnificativ pentru mai multe obiective ale organizației, iar impactul său poate varia în funcție de fiecare obiectiv în parte.

Astfel, se pot lua măsuri de diminuare a riscului în raport cu sistemul de obiective asupra cărora are consecințe.

Pentru un management eficace al riscurilor, **identificarea riscurilor trebuie să capete un caracter permanent**. Identificarea continuă a riscurilor este condiția necesară racordării la schimbare.

În practică, organizațiile care au un sistem de management al riscurilor implementat **vor avea și un Registru al Riscurilor sau un Centralizator care permite corelarea** dintre obiectivele specifice, activitățile corespunzătoare și riscurile asociate acestora, acțiunile întreprinse, evaluarea expunerii la risc, riscul rezidual etc (vezi tabelul 1 din [Anexa 16](#)).

Aceste **detalii derivă din Matricea de Risc a Organizației** auditate.

Revizuirea modului de abordare de către organizație a gestionării riscurilor ajută coordonatorul auditului intern să decidă asupra modului de organizare și actualizare a universului de audit, care cuprinde toate ariile de risc care ar putea face obiectul auditului intern, rezultând astfel o listă a posibilelor misiuni de audit de efectuate (planul strategic/multianual).

În cazul în care organizația utilizează **un cadru mai puțin formal de gestionare a riscurilor** sau în cazul în care **aceasta nu are implementat** managementul riscurilor sau nu utilizează un cadru formal de gestionare a riscurilor, **coordonatorul activității de audit intern aplică proceduri proprii pentru identificarea și evaluarea riscurilor** asociate diferitelor activități, procese, programe/proiecte, în scopul stabilirii unei liste a posibilelor misiuni de audit care ar putea fi incluse în planul strategic/anual.

În activitatea sa de evaluare a sistemului intern de management al riscurilor din cadrul organizației, coordonatorul activității de audit intern **poate utiliza instrumente** cum ar fi **interviuri, sondaje, întâlniri** pentru a colecta informații despre posibilele riscuri generate la diferite niveluri în cadrul organizației, atât de la structurile interne, cât și de la consiliul de administrație și de la alte părți interesate.

În procesul de analiză a riscurilor identificate, auditorul le poate grupa pe **categorii de riscuri pentru o abordare unitară**. Ca, de exemplu:

- a. **riscuri de organizare** (riscuri determinate de organizarea necorespunzătoare a structurii organizatorice și de personal);
- b. **riscuri operaționale** (riscuri aferente afacerii);
- c. **riscuri financiare** (riscul determinat de structura costului, riscul îndatorării, risc schimb valutar, risc rata dobânzii);
- d. **riscuri generate de schimbări** – schimbări legislative, economice, operative generate de industrie (ex. schimbare legislație producție, legislație poluare) etc.

Pentru **documentarea evaluării riscurilor** detectate și ale celor care se vor include în planul de audit intern, **auditorul intern va folosi Anexa 5.3**, care este un document de bază în procesul planificării activității de audit intern.

4.5. Evaluarea riscurilor

Evaluarea riscurilor presupune evaluarea **probabilității (P)** de materializare a riscurilor și a **impactului (I)** (consecințelor) asupra obiectivelor în cazul în care acestea se materializează.

Combinația dintre nivelul estimat al probabilității și nivelul estimat al impactului constituie **expunerea la risc (E)**, în baza căreia se realizează profilul riscurilor.

Scopul evaluării riscurilor este de a stabili o ierarhie a riscurilor unei organizații care, în funcție de tolerabilitatea la risc, permite stabilirea celor mai adecvate modalități de tratare și gestionare a riscurilor.

Evaluarea preliminară a riscurilor constă în parcurgerea următoarelor **etape**:

- a. **Evaluarea probabilității de apariție a riscului** – reprezintă determinarea șanselor de apariție a unui rezultat specific. **Probabilitatea este o măsură a incertitudinii.**
- b. **Evaluarea impactului** – stabilește care sunt consecințele asupra obiectivelor urmărite dacă riscurile s-ar materializa /produce.
- c. **Evaluarea expunerii la risc** – reprezintă **combinația dintre probabilitate și impact**, pe care o poate resimți o organizație în raport cu obiectivele prestabilite, în cazul în care riscul s-ar materializa.

În aceste condiții, expunerea la risc se calculează după formula:

$$E = P \times I$$

unde:

- **E** este expunerea la risc;
- **P** este probabilitatea de apariție a riscului;
- **I** este impactul asupra obiectivelor, dacă riscul s-ar materializa.

Expunerea la risc este **direct proporțională** cu fiecare termen al produsului care îl generează, respectiv atât cu probabilitatea de apariție a riscului, cât și cu impactul acestuia asupra activității la care se referă.

Este evident că un risc cu **expunerea mare** (probabilitate de apariție ridicată și impact ridicat în cazul materializării) nu este echivalent cu un risc cărui i se asociază **expunerea mică** (probabilitate de apariție scăzută, impactul scăzut în cazul materializării).

Gruparea riscurilor identificate într-o organizație în funcție de expunerea la risc conduce la **realizarea profilului de risc al organizației**.

Evaluarea riscurilor trebuie:

- să se bazeze pe utilizarea **unei scale de evaluare relevantă și consecventă** (de exemplu, în 3 sau în 5 trepte);
- să aibă în vedere **toate activitățile** care sunt afectate de riscul respectiv;
- să facă **distincția între expunerea la risc și toleranța la risc**.

Pentru a evalua și cuantifica riscurile asociate diferitelor activități/acțiuni și deci implicit de a aprecia probabilitatea de apariție a riscurilor și impactul pe care acestea îl pot avea asupra obiectivelor organizației, în cazul materializării lor, coordonatorul structurii de audit intern va stabili **un set de criterii de apreciere/analiză** a acestora, astfel încât toate componentele – elementele cuprinse în universul de audit să poată fi auditate într-un interval minim de trei ani.

Criteriile privind aprecierea/analiza riscurilor pot fi:

a) Pentru aprecierea probabilității – element calitativ, ce evaluează posibilitatea de apariție a riscurilor și care se poate exprima pe o scală valorică, pe 3 sau mai multe niveluri. De exemplu: **stabilitatea cadrului normativ, complexitatea și periodicitatea operațiilor, calitatea personalului (experiență, grad de ocupare, vechime), fluctuație de personal, performanța tehnologică etc.**

Astfel, pentru o:

- ✓ **Probabilitate scăzută – nivel 1:** Cadrul legislativ nu a suferit modificări în ultimii 3 ani, activitățile au un nivel redus de complexitate, personalul are experiență de cel puțin 3 ani, gradul de ocupare cu personal este ridicat, riscul nu a suportat modificări de la ultima misiune de audit.

- ✓ **Probabilitate medie – nivel 2:** Cadrul legislativ a suportat mici modificări în ultimii 3 ani, activitățile au un nivel mediu de complexitate, personalul are experiență de cel puțin 1 an, gradul de ocupare cu personal este mediu, riscul a suportat modificări mici de la ultima misiune de audit.
- ✓ **Probabilitate mare – nivel 3:** Cadrul legislativ a fost modificat des în ultimii 3 ani, activitățile au un nivel ridicat de complexitate, personalul nu are experiență, gradul de ocupare cu personal este scăzut, riscul a suportat modificări majore de la ultima misiune de audit.

În practică, fiecare organizație care **are un sistem propriu de evaluare a riscurilor** va identifica și stabili criteriile specifice de evaluare a probabilității de apariție a riscurilor **în funcție de specificul și complexitatea activității sale**.

Auditorul intern va evalua gradul de relevanță a criteriilor stabilite de organizație și va decide dacă se poate baza pe acest sistem de evaluare în planificarea activității de audit intern.

b) Pentru aprecierea impactului – element cantitativ, care se realizează prin evaluarea efectelor riscului în cazul în care acesta s-ar produce și se poate exprima pe o scală valorică pe 3 niveluri, astfel: impact scăzut, impact moderat și impact ridicat. De exemplu, pot fi utilizate următoarele criterii: **pierderi de active, costuri de funcționare, întreruperea activităților, imaginea organizației etc.**

Astfel, pentru un:

- ✓ **Impact scăzut – nivel 1:** Nu există pierderi de active (materiale, financiare, umane), afectarea imaginii organizației este redusă, costurile de funcționare nu sunt afectate, calitatea serviciilor furnizate nu este afectată, nu există întreruperi în activitatea curentă.
- ✓ **Impact moderat – nivel 2:** Pierderile de active (financiare, materiale, umane) sunt reduse, afectarea imaginii organizației este moderată, creșterea costurilor de funcționare este moderată, calitatea serviciilor furnizate este afectată în mică măsură, există mici întreruperi în activitate etc.
- ✓ **Impact ridicat – nivel 3:** Pierderi semnificative de active (financiare, material, umane), imaginea organizației este afectată

în mod semnificativ, costuri ridicate de funcționare, calitatea serviciilor furnizate este afectată semnificativ, întreruperi semnificative în activitate etc.

În practică, fiecare organizație, în funcție de specificul și complexitatea activității, va identifica și stabili **criteriile specifice pe baza cărora se va aprecia impactul** asupra obiectivelor în cazul în care riscul se materializează.

Auditorul intern va evalua gradul de relevanță a criteriilor stabilite de organizație și va decide dacă se poate baza pe acest sistem de evaluare în planificarea activității de audit intern.

4.6. Matricea de risc a organizației

La nivelul organizației este recomandat să se pregătească o matrice a riscurilor. **Matricea riscurilor** este un instrument folosit pentru a reprezenta grafic scorurile agregate ale impactului și probabilității.

Nu este responsabilitatea auditorului intern să întocmească o astfel de matrice pentru organizație, dar el va analiza riscurile identificate și le va lua în considerare (în funcție de probabilitate și impactul așteptat) atunci când își face planificarea misiunilor – respectiv în planul de audit intern.

În schimb, **este obligatoriu** pentru coordonatorul activității de audit intern ca în pregătirea planului de audit intern să revizuiască rezultatele evaluărilor de risc efectuate de conducerea organizației sau să elaboreze evaluarea independent, astfel încât să existe o bază solidă, justificată, a planului strategic de audit intern și a abordării decise.

O matrice de evaluare a expunerii la risc (în “3 trepte” sau “5 trepte”) este una **bidimensională** sau, cu alte cuvinte, **de tip matriceal**.

- Liniile matricei descriu variația impactului,
- Coloanele matricei descriu variația probabilității,
- Intersecția liniilor de probabilitate și a coloanelor de impact delimitează intervalul în care se va încadra gradul de expunere la risc.

Ridică tă (3)	PROBABILITATE	Impact scăzut – Probabilitate ridicată (3)	Impact moderat – Probabilitate ridicată (6)	Impact ridicat – Probabilitate ridicată (9)
		Impact scăzut – Probabilitate medie (2)	Impact moderat – Probabilitate medie (4)	Impact ridicat – Probabilitate medie (6)
		Impact scăzut – Probabilitate scăzută (1)	Impact moderat – Probabilitate scăzută (2)	Impact ridicat – Probabilitate scăzută (3)
Medie (2)				
Scăzută (1)				
IMPACT				
Scăzut (1) Moderat (2) Ridică tă (3)				

Evaluarea probabilității

Nivel probabilitate		Explicație
1	Scăzută	Este puțin probabil să se întâmple pe o perioadă lungă de timp (3 ani); s-a întâmplat de foarte puține ori până în prezent
2	Medie	Este probabil să se întâmple pe o perioadă medie de timp (1- 3 ani); s-a întâmplat de câteva ori în ultimii 3 ani
3	Ridică	Este probabil să se întâmple pe o perioadă scurtă de timp (< 1 an); s-a întâmplat de câteva ori în ultimul an

Evaluarea impactului

Nivel probabilitate		Explicație
1	Scăzut	Cu impact scăzut asupra activităților structurii/ compartimentului și îndeplinirii obiectivelor și/sau cu impact financiar foarte scăzut
2	Moderat	Cu impact mediu asupra activităților structurii/ compartimentului și îndeplinirii obiectivelor și/sau cu impact financiar mediu
3	Ridicat	Cu impact major asupra activităților structurii/ compartimentului și îndeplinirii obiectivelor și/sau cu impact financiar major

Matricea grafică de mai sus pune în evidență faptul că expunerea la risc **operează ca o ierarhizare a riscurilor**. În fapt, în exemplul de mai sus, gradul de expunere poate fi scalat astfel:

Grad de expunere mic	Verde	1-2
Grad de expunere mediu	Galben	3-4
Grad de expunere mare	Roșu	5-9

Scorurile folosite în evaluarea matricei de risc trebuie să fie detaliate și explicate în metodologia de audit intern, astfel încât membrii echipei să știe cum să decidă asupra scorului în sine.

Ierarhizarea riscurilor – se realizează pe baza punctajelor totale obținute din evaluarea riscului – expunerilor la risc, iar activitățile/acțiunile auditabile se pot împărți în:

- activități/acțiuni cu risc mic, pentru E = 1 sau 2;
- activități/acțiuni cu risc mediu, pentru E = 3 sau 4;
- activități/acțiuni cu risc mare, pentru E = 6 sau 9.

Stabilirea nivelului de toleranță

Toleranța la risc reprezintă „cantitatea” de risc pe care o organizație este pregătită să o tolereze sau la care este dispusă să se expună la un moment dat.

În raport cu expunerea la risc, toleranța la risc poate fi definită pe următoarele niveluri:

Nivel de tolerare la riscuri		Explicații
1 – 2	Tolerabil	Nu necesită măsuri de control
3 – 4	Tolerare scăzută	Necesită măsuri de control pe termen mediu/scurt
6 – 9	Intolerabil	Necesită măsuri de control urgente

Expunerea la risc (ca o combinație dintre probabilitate și impact), determinată prin metodele de evaluare arătate anterior, capătă sens numai în raport cu nivelul **toleranței la risc**.

Când **expunerea la risc** este comparată cu **toleranța la risc**, amplasarea măsurilor de control al riscurilor ce trebuie luate devine evidentă.

Dacă **expunerea la riscul inerent** (riscul înainte de aplicarea măsurilor de control intern al riscurilor) **este mai mică sau egală** cu **toleranța la risc** definită de manageri nu se impun măsuri de control al riscurilor, ceea ce înseamnă că **riscurile sunt acceptate**.

În caz contrar, sunt necesare măsuri de control al riscurilor, astfel încât **expunerea la riscul rezidual** (riscul care rămâne după aplicarea măsurilor de control al riscurilor) să se încadreze în **limitele de toleranță la risc** stabilite.

4.7. Strategii de răspuns la risc ale organizației

În cadrul acestei etape, **după ce riscurile au fost identificate** și evaluate de către auditorul intern și după ce s-au definit limitele de toleranță, organizația evaluează și decide **tipul de răspuns la risc pentru fiecare risc în parte (respectiv reacția organizației față de riscurile identificate)**.

Auditorul intern va evalua strategia de abordare a riscului pentru a înțelege strategia acesteia în gestionarea riscurilor și a întregii activități.

Strategia de răspuns sau, altfel spus, modalitatea în care o organizație decide să reacționeze în cazul unui risc ²⁸ poate fi:

- Transferarea (externalizarea) riscului;
 - Acceptarea riscului (tolerarea);
 - Reducerea (atenuarea) riscului;
 - Evitarea riscului.

T.A.R.E.

4.7.1. Transferarea (externalizarea) riscurilor

Această strategie de răspuns la risc constă în încredințarea gestionării riscului unui terț care are expertiza necesară gestionării aceluși risc, încheindu-se în acest scop un contract. Prin aceasta se urmărește, pe de o parte, micșorarea expunerii organizației, iar, pe de altă parte, gestionarea eficientă a riscului de către un terț specializat.

Această opțiune este benefică mai ales în cazul riscurilor financiare și patrimoniale.

Cel mai cunoscut exemplu de transfer al riscurilor îl constituie contractele de asigurare.

4.7.2. Acceptarea (tolerarea) riscurilor

Acest tip de răspuns la risc constă în neluarea unor măsuri de control al riscurilor și este adecvat pentru riscurile inerente a căror expunere este mai mică decât toleranța la risc.

Acceptarea (tolerarea) riscurilor este o strategie de răspuns la risc **recomandată pentru riscurile cu expunere scăzută**. În cazul riscurilor cu expunere medie sau mare acceptarea riscurilor este inadecvată și, de aceea, în astfel de situații, opțiunea trebuie temeinic justificată.

4.7.3. Reducerea (atenuarea) riscurilor

Acest tip de acțiune la risc caută să limiteze expunerea la risc sau să diminueze impactul efectelor adverse, în cazul producerii riscului anticipat.

²⁸ Vezi publicațiile emise de Editura CECCAR 2019 pe tema Guvernanța corporativă și managementul riscurilor. În literatura de specialitate, terminologia se regăsește sub acronimul S.A.R.A. (Share, Avoid, Reduce, Accept).

4.7.4. Evitarea (ocolirea) riscurilor

Această strategie de răspuns la risc constă în ocolirea/evitarea activităților (circumstanțelor) care generează riscurile.

În cazuri în care posibilitatea de ocolire a riscului este redusă, acest tip de acțiune poate duce la închiderea organizației sau la sistarea activității care ridică acest risc.

4.8. Revizuirea și raportarea riscurilor

Revizuirea și raportarea riscurilor este faza ce încheie ciclul compus din identificarea, evaluarea, controlul, revizuirea și raportarea riscurilor.

Revizuirea riscurilor analizează dacă:

- riscurile persistă;
- au apărut riscuri noi;
- impactul și probabilitatea riscurilor au suferit modificări;
- instrumentele de control intern puse în operă sunt eficace;
- anumite riscuri trebuie escaladate la nivele de management superioare etc.

Revizuirea trebuie să se facă cu o frecvență periodică, cel puțin anual, în raport cu natura instrumentelor de control ce urmează a se implementa.

Rezultatele revizuirilor trebuie raportate pentru:

- a se asigura monitorizarea continuă a situației riscurilor și
- pentru a se sesiza schimbările majore care impun modificarea priorităților.

În cazul în care organizația dispune de un sistem intern de management al riscurilor, acest pas este obligatoriu să fie efectuat de organizație, pentru o buna funcționare. Coordonatorul de audit intern va evalua toți pașii incluși în sistemul de management al riscurilor pentru a se asigura de eficiența și eficacitatea sa.

În cazul în care însă organizația nu dispune de un astfel de sistem, auditorul intern va efectua periodic și sistematic o evaluare a riscurilor și va monitoriza măsurile luate de conducerea superioară în ceea ce privește acțiunile incluse în planul de acțiune, ca urmare a măsurilor propuse.

4.9. Model practic de întocmire a matricei de risc (în 5 trepte)

În cele ce urmează vom exemplifica o matrice de evaluare a nivelului final de expunere la risc în „5 trepte”, puțin mai complexă față de cea teoretică prezentată anterior în subcapitolul 4.6.

În fapt diferă maniera de considerare a expunerii la risc – în loc de 3 grade de comparație, așa cum este modelul în „3 trepte” din subcapitolul 4.6, se pot decide asupra a „5 trepte” de expunere.

Astfel, evaluarea universului de audit este mai detaliată și planificarea activității de audit intern permite o mai bună cunoaștere a organizației.

Atragem atenția că nivelul scorurilor expuse în modelul care urmează sunt stabilite aleatoriu, doar în scop didactic.

Astfel, pentru completarea matricei se parcurg următorii pași:

1. Primul pas este **enumerarea fiecărui risc identificat în procesul preliminar de evaluare** a riscurilor de către coordonatorul activității de audit intern (se poate folosi informația din tabelul 1 din [Anexa 16](#) întocmită de Client sau se va documenta ca în tabelul 2 din Anexa 16).

În practică, **auditorul deschide o fișă de analiză riscuri**. Pentru scopul parcurgerii mai ușoare, vom detalia în acest capitol aspectele minimale necesare de urmărit.

Nr. crt.	Riscul asociat obiectivelor specifice ²⁹	Probabilitatea de apariție		Impactul		Grad de expunere al riscului		Gradul de evaluare a controlului intern	Nivelul corectat al expunerii la risc
		Probabilitate	Scor	Impact	Scor	Expunere	Scor	Calificativ	Calificativ
		(P)	(1)	(I)	(2)	(E)	(3=1*2)	(4)	(5=3*4)
1.									
2.									
3.									

2. **Stabilirea** nivelurilor de evaluare a **probabilității** de apariție a riscului (de exemplu: foarte mare, mare, medie, mică, foarte mică)

²⁹ Riscurile specifice care se preiau în această matrice sunt cele incluse în Analiza Riscurilor, conform Anexa 8, de către auditorul intern.

3. **Alocarea unui scor valoric** aferent probabilității de apariție potrivit metodologiei proprii a auditorului intern (de exemplu: de la 1 la 10)

Exemplu de calcul al scorului pentru probabilitate

Probabilitatea de apariție	Scor
Mică – evenimentul poate apărea din când în când	0-3
Medie – evenimentul are probabilitate semnificativă de apariție	4-7
Mare – eveniment cu probabilitate mare de apariție	8-10

4. **Stabilirea** nivelurilor de evaluare a **impactului** riscului asupra organizației (de exemplu: semnificativ, rezonabil, nesemnificativ)
5. **Alocarea unui scor valoric** aferent impactului, potrivit metodologiei proprii a auditorului intern (de exemplu: de la 1 la 10)

Exemplu de calcul al scorului pentru impact

Impact	Scor
Nesemnificativ – evenimentul poate apărea foarte rar	0-3
Rezonabil – evenimentul poate apărea din când în când	4-7
Semnificativ – evenimentul are probabilitate semnificativă de apariție	8-10

6. **Stabilirea gradului de expunere la risc**, ca produs dintre scorurile alocate pentru probabilitatea de apariție a riscului și impactul estimat.

În funcție de acest grad valoric se stabilește și nivelul gradului de expunere la risc (de exemplu: sistemul „**5 trepte**” – foarte mare, mare, mediu, mic, neglijabil; sistemul „**3 trepte**” – mare, mediu, mic)

Exemplu de calcul al gradului de expunere la risc

Gradul de Expunere la Risc	Scor
Neglijabil	0-9
Mic	10-30
Mediu	31-60
Mare	61-80
Foarte mare	81-100

7. În practică, gradul de expunere la risc estimat la punctul 6 de mai sus se ajustează cu factorul de evaluare a controlului intern, implementat în organizație. Astfel, auditorul intern stabilește **calificativul adecvat pentru controlul intern existent în**

organizație, pe baza raționamentului profesional și a tehnicilor de investigare. Un exemplu de investigare prin chestionare este prezentat în [Anexa 5.4](#) de la acest Ghid.

Exemplu:

Calificative pentru Evaluarea Controlului Intern	Scor
Conform – există proceduri și acestea se aplică în totalitate	1
Parțial Conform – există proceduri, dar nu sunt cunoscute sau nu se aplică corespunzător	2
Neconform – nu există proceduri	3

În final, gradul de expunere ajustat se poate sintetiza **calitativ sau letric**, după cum urmează în schema de mai jos:

Risc	Interpretarea expunerii la risc (Calitativ)	Clasificare (Letrică)
Impact mare/ Probabilitate mare	Foarte mare Sunt cele mai mari riscuri, cărora întreprinzătorii trebuie să le acorde o atenție deosebită	A
Impact mare/ Probabilitate medie Impact mediu/ Probabilitate mare	Mare Aceste riscuri au fie o probabilitate mare de apariție, fie un impact semnificativ	B
Impact mediu/ Probabilitate medie	Mediu Există o șansă medie ca riscurile cu un impact sesizabil să apară	C
Impact mediu/ Probabilitate scăzută Impact scăzut/ Probabilitate medie	Mic Aceste riscuri pot apărea în unele situații și au un impact scăzut sau mediu	D
Impact scăzut/ Probabilitate scăzută	Neglijabil Sunt riscuri cu probabilitate mică de apariție și cu un impact scăzut. De aceea pot fi neglijate	E

- La final, **gradul de expunere la risc** se va „ajusta” cu calificativul de evaluare al controlului intern implementat de organizație pe

fiecare obiectiv/activitate din lista inițial întocmită și se determină nivelul final al expunerii la risc (de exemplu: mare, mediu, mic).

Astfel, un risc cu expunere mare pentru care există un control intern puternic implementat de către organizație va conduce spre un nivel final al expunerii la risc scăzut. Similar, pe acele riscuri unde există o expunere medie și nu există un control intern implementat de către organizație poate determina o expunere ridicată și ca atare atrage atenția auditorului intern de a prioritiza includerea în planul de audit a riscului respectiv.

Reprezentarea grafică a expunerii la risc, conform matricei mai sus detaliate, se poate face astfel:

a) TIP LETRIC

IMPACTUL				
PROBABILITATEA		Scăzut (neseemnificativ)	Mediu (rezonabil)	Mare (semnificativ)
	Mică (puțin probabil să se întâmple)	E	D	C
	Medie (se poate produce la un moment dat)	D	C	B
	Mare (foarte probabil să se producă)	C	B	A

b) TIP SEMAFOR

IMPACTUL				
PROBABILITATEA		Scăzut (neseemnificativ)	Mediu (impact rezonabil)	Mare (impact semnificativ)
	Mică (puțin probabil să se întâmple)	Verde (ești în siguranță)	Galben (de monitorizat)	Portocaliu (trebuie acționat)
	Medie (se poate produce la un moment dat)	Galben (de monitorizat)	Portocaliu (trebuie acționat)	Portocaliu închis (necesită acțiuni imediate)
	Mare (foarte probabil să se producă)	Portocaliu (trebuie acționat)	Portocaliu închis (riscuri serioase acțiuni imediate)	Roșu aprins – zonă de pericol

4.10. Exemple de categorii de riscuri

Riscul de credit – riscul manifestat ca urmare a incapacității contrapărții de a-și îndeplini obligațiile integral, nici la scadență și nici la un alt moment viitor.

Riscul de piață – riscul de a înregistra pierderi aferente pozițiilor din bilanț și din afara bilanțului din cauza fluctuațiilor nefavorabile pe piață ale prețurilor (cum ar fi, de exemplu, prețurile acțiunilor, ratele de dobândă, cursurile de schimb valutar);

Risc de lichiditate – riscul actual sau viitor de afectare negativă a profiturilor și capitalului, determinat de incapacitatea organizației de a-și îndeplini obligațiile la scadență;

Riscul operațional – riscul manifestat ca urmare a erorii umane și/sau a unei nefuncționări a unei componente hardware, software sau a sistemului de comunicație, care este crucială în procesul de decontare;

Riscul de concentrare – riscul rezultat din expunerile față de fiecare contraparte, grupuri de contrapartide asociate și contrapartide din același sector economic, aceeași regiune geografică sau care desfășoară aceeași activitate sau furnizează aceeași marfă sau din aplicarea tehnicilor de diminuare a riscului de credit, inclusiv, în special, riscurile aferente expunerilor indirecte mari din credite;

Risc reputațional – riscul actual sau viitor de afectare negativă a profiturilor și capitalului determinat de percepția nefavorabilă asupra imaginii unei organizații, de către clienți, contrapartide, acționari, investitori sau autorități de supraveghere;

Risc de conformitate – reprezintă riscul actual sau viitor de afectare a profiturilor și a capitalului, care poate conduce la amenzi, daune și/sau rezilierea de contracte sau care poate afecta reputația unei organizații, ca urmare a încălcărilor sau neconformării cu cadrul legal și de reglementare, cu acordurile, practicile recomandate sau standardele etice;

Riscul strategic – riscul actual sau viitor de afectare negativă a profiturilor și capitalului determinat de schimbări în mediul de afaceri sau de decizii de afaceri defavorabile, de implementarea inadecvată a deciziilor sau de lipsa de reacție la schimbările din mediul de afaceri.

Riscul spălării banilor – riscul este determinat de cerințele Directivei 2015/849 a Parlamentului European și a Consiliului din 20 mai 2015 privind prevenirea utilizării sistemului financiar în scopul spălării banilor sau finanțării terorismului, de modificare a Regulamentului (UE) nr. 648/2012 al Parlamentului European și al Consiliului și de abrogare a Directivei

2005/60/CE a Parlamentului European și a Consiliului și a Directivei 2006/70/CE a Comisiei. Fiecare organizație trebuie să facă o analiză de risc a clientelei atunci când încheie o afacere și trebuie să aplice o serie de măsuri de cunoaștere („*know your client*”), conform legislației europene.

Riscul de Conformitate cu cerințele GDPR – Cerințele GDPR au ca scop standardizarea și armonizarea la nivelul Uniunii Europene a reglementărilor privind protecția datelor cu caracter personal. Prin acest regulament se pun în atenție riscurile legate de protecția datelor cu caracter personal, fără a stabili cum să se realizeze protecția acestor date. Mai degrabă se stabilesc așteptări legate de date pe baza nivelului de sensibilitate a acestora și a riscurilor potențiale. În [Anexa 20](#) la acest Ghid sunt prezentate informații complementare despre acest aspect de interes.

Riscul cibernetic – este unul din cele mai actuale riscuri în era digitală. Organizațiile trebuie să rămână sigure, vigilente și rezistente pentru minimizarea riscului, cât și optimizarea noilor oportunități. Mediul de afaceri de astăzi este global și foarte interconectat, sporind probabilitatea unei organizații de amenințări cibernetice. În [Anexa 21](#) la Ghid sunt prezentate informații complementare despre acest aspect de interes.

Capitolul 5. DESFĂȘURAREA MISIUNII DE AUDIT INTERN

Prezentul Ghid detaliază și oferă clarificare pentru etapele de derulare a unei misiunii de audit intern, precum și principalele operațiuni efectuate în cadrul **misiunii de asigurare**. Prevederile de mai jos sunt general aplicabile tuturor tipurilor de misiuni de audit efectuate de structura de audit, conform Cartei auditului intern al organizației.

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.

5.1. Standardele de performanță aplicabile

Activitățile specifice în cadrul unei misiuni de audit intern și criteriile calitative pentru evaluarea activității de audit intern se regăsesc în *Standardele* de performanță.

Ca regulă generală, acestea se aplică indiferent dacă misiunea de audit este de asigurare sau de consiliere, atât pentru activitățile de audit intern organizate în cadrul structurii interne a organizației, cât și pentru cele realizate prin servicii externalizate.

În fluxul de desfășurare a activității de audit intern, considerăm că nu poate exista o delimitare între momentele în care se aplică *Standardele* de calificare și cele de performanță.

Îndeplinirea *Standardelor* de performanță depinde de îndeplinirea *Standardelor de calificare* (vezi capitolul 3).

5.1.1. Coordonarea activității de audit intern (Standardul 2000)

Conducătorul activității de audit intern trebuie **să coordoneze eficace** activitatea de audit intern, astfel încât să se asigure că aceasta **va aduce valoare organizației**.

Activitatea de audit intern este coordonată **în mod eficace** atunci când:

- **Rezultatele** activității de audit intern **asigură îndeplinirea scopului** și responsabilităților prevăzute în Carta auditului intern;
- Activitatea de audit intern se **desfășoară conform Definiției și Standardelor** de audit intern; și
- Persoanele care desfășoară activitatea de audit intern **demonstrează că respectă Codul de Etică și Standardele**.

Auditul intern aduce valoare în cadrul organizației atunci când furnizează o asigurare obiectivă și relevantă și contribuie la eficacitatea și eficiența proceselor de guvernare, ale managementului riscului și ale controlului.

Coordonatorul activității de audit intern trebuie să stabilească un plan bazat pe riscuri pentru a determina prioritățile activității de audit intern, care să fie în concordanță cu obiectivele organizației.

Coordonatorul activității de audit intern este responsabil pentru elaborarea unui plan bazat pe riscuri. Acesta trebuie să ia în considerare cadrul privind managementul riscului din organizație, inclusiv prin utilizarea nivelurilor de apetit la risc stabilite de către conducere pentru diferite activități sau structuri din organizație. Dacă nu există un astfel de cadru, coordonatorul activității de audit intern va utiliza propriul său raționament cu privire la riscuri, după consultarea conducerii superioare și a consiliului de administrație.

Coordonatorul activității de audit intern trebuie să revizuiască și să ajusteze planul, după caz, ca răspuns la schimbările survenite cu privire la activitățile, riscurile, operațiunile, programele, sistemele și controalele din cadrul organizației.

În **Anexele 4 și 5** sunt prezentate, spre exemplificare, modele de plan multianual de audit intern și plan anual de audit intern, așa cum este detaliat și în Capitolul 3.

5.1.2. Programul misiunii (Standardul 2240)

Auditorii interni trebuie să elaboreze și să documenteze **programe de lucru** pentru îndeplinirea obiectivelor misiunii de audit intern.

Programul de lucru al misiunii de audit intern **trebuie să includă procedurile pentru identificarea, analizarea, evaluarea și documentarea informațiilor pe timpul misiunii**.

Programul de lucru trebuie să fie aprobat înainte de implementarea sa, iar orice modificare trebuie aprobată cu promptitudine de către coordonatorul de audit intern.

În **Anexa 8** este prezentat, spre exemplificare, un model de program general al misiunii de audit intern. Acesta se poate adapta după caz, pe tipul și structura funcției auditate.

5.1.3. Realizarea misiunii (Standardul 2300)

Auditorii interni trebuie să identifice, analizeze, evalueze și documenteze informații suficiente pentru îndeplinirea obiectivelor conform programului misiunii de audit.

Informațiile trebuie să fie suficiente și adecvate, bazate pe probe și convingătoare, astfel încât o persoană prudentă și informată să ajungă la aceleași concluzii cu auditorul intern. Informațiile sigure sunt cele mai bune informații care se pot obține prin utilizarea tehnicilor adecvate în cadrul misiunii de audit intern. Informațiile relevante susțin constatările și recomandările misiunii și sunt în concordanță cu obiectivele misiunii.

În **Anexa 9** este prezentat, spre exemplificare, un model de foaie de lucru care se întocmește de auditorul intern pentru fiecare obiectiv din programul misiunii de audit intern pentru susținerea constatărilor, recomandărilor și concluziilor cuprinse în raportul de audit intern întocmit de acesta.

5.1.4. Comunicarea rezultatelor (Standardul 2400)

Auditorii interni trebuie să comunice rezultatele misiunilor.

Comunicările trebuie să includă **obiectivele misiunii, sfera de cuprindere, precum și concluziile, recomandările și planurile de acțiune adecvate.**

Comunicarea finală a rezultatelor misiunii trebuie să conțină, acolo unde este cazul, opinia auditorilor interni și/sau concluziile acestora. Când o opinie generală este emisă, aceasta trebuie să țină seama de așteptările conducerii superioare, ale consiliului și ale altor factori interesați de activitatea de audit intern și trebuie să se bazeze pe informații suficiente, sigure, relevante și utile.

Pentru detalii despre maniera de raportare, vezi Capitolul 5.3.

5.1.5. Monitorizarea progresului (Standardul 2500)

Conducătorul activității de audit intern trebuie să stabilească și să mențină un sistem de monitorizare a utilizării rezultatelor comunicate de către consiliul de administrație, consiliul de supraveghere sau directorat, în funcție de tipul organizației și de modalitatea în care organizația este administrată,

potrivit prevederilor Legii nr. 31/1990 privind societățile, cu modificările și completările ulterioare.

În [Anexa 14](#) este prezentat, spre exemplificare, un model de raport de monitorizare privind constatările, recomandările și stadiul de implementare a recomandărilor cuprinse în rapoartele de audit intern întocmite, raportare care se prezintă periodic consiliului de administrație, consiliului de supraveghere sau directoratului, în funcție de tipul organizației.

5.1.6. Comunicarea acceptării riscurilor (Standardul 2600³⁰)

Identificarea riscului acceptat³¹ de către management poate fi constatată printr-o misiune de asigurare sau consiliere, prin verificarea stadiului privind acțiunile luate de management ca urmare a misiunilor anterioare sau prin alte mijloace. **Nu este responsabilitatea** coordonatorului activității de audit intern **să ia decizii cu privire la riscuri.**

Atunci când coordonatorul activității de audit intern consideră că evaluarea internă de risc folosită de organizație are **un nivel al riscului rezidual³² inadecvat și care poate afecta** procesul decizional, acesta trebuie **să adreseze problema spre clarificare și remediere către conducerea executivă superioară / nivelurile superioare ale conducerii organizației.** Dacă stabilește că problema nu a fost rezolvată, coordonatorul activității de audit intern trebuie să comunice acest fapt consiliului de administrație.

5.1.7. Comunicarea cu conducerea superioară și cu consiliul

Conform *Standardelor IIA* și, nu în ultimul rând, celor mai bune practici, comunicarea efektivă cu conducerea superioară și cu consiliul organizației este responsabilitatea coordonatorului activității de audit intern.

În implementarea cerințelor de comunicare, coordonatorul activității de audit intern trebuie să înțeleagă care sunt așteptările conducerii superioare și ale consiliului legat de auditul intern.

Coordonatorul activității de audit intern trebuie să discute cu conducerea superioară și cu consiliul toate detaliile privind raportarea, comunicarea

³⁰ Conform *IIA Global 2017*, versiunea în limba română.

³¹ Nivelul absolut al riscurilor pe care o organizație este pregătită să și-l asume în mod aprioric – Risk appetite (conform *IIA Global*).

³² Riscul la care poate fi expusă organizația după implementarea măsurilor de control în vederea diminuării riscului inerent (conform *IIA Global*).

– inclusiv frecvența comunicării –, să elaboreze un program fundamentat, fezabil și obiectiv al raportărilor către conducerea superioară.

Calitatea comunicării depinde în primul rând de abilitățile coordonatorului activității de audit intern de a întreprinde cele mai utile acțiuni, de a formula informările/notele sau alte documente transmise conducerii superioare și consiliului într-o manieră care să aibă în vedere o formulare adecvată, clar structurată, cu menționarea motivelor pentru care au fost întocmite, subiectul și scopul acestora, eventual solicitări și termene de soluționare.

Accesul nerestricționat la conducerea superioară și la consiliu trebuie să asigure pentru coordonatorul activității de audit intern comunicarea oportună (în orice moment) a aspectelor legate de identificarea unor elemente care afectează procesele de guvernare, management al riscului și de control.

Atât timp cât conducerea superioară și consiliul **răspund în cel mai scurt timp** la solicitările / informările / sesizările coordonatorului activității de audit intern se poate aprecia o eficiență crescută a comunicării.

5.2. Desfășurarea misiunii de audit intern

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 parcurgerea a cel puțin următoarelor etape principale prevăzute în Standarde:

- 2200 – Planificarea misiunii de audit intern
- 2300 – Realizarea misiunii
- 2400 – Comunicarea rezultatelor
- 2500 – Monitorizarea progresului.

5.2.1. Planificarea preliminară a misiunii de audit intern

Pornind de la Planul Strategic și Planul anual stabilit de activitate, se va stabili planificarea efectivă a misiunii de audit în sine. Ca atare:

La planificarea misiunii trebuie luate în considerare:

- Obiectivele strategice și operaționale ale activității selectate pentru audit intern și mijloacele prin care activitatea este controlată în cadrul organizației (ca management al riscurilor);
- Identificarea clară a structurii (departamentului) care va face obiectul misiunii de audit intern;
- Riscurile semnificative legate de activitatea respectiva, care sunt obiectivele sale, resursele utilizate, precum și operațiile și mijloacele prin care impactul potențial al riscului este menținut la un nivel acceptabil de către organizație (așa cum au fost ele identificate inițial în Evaluarea preliminară de risc pentru elaborarea Planului Strategic de Audit Intern);
- Obiectivul misiunii de audit intern va fi acela de adecvare și eficacitate a sistemelor de management și control al riscurilor activității, cu referire la un cadru sau model relevant de control;
- Resursele disponibile în cadrul departamentului de audit intern, atât din punct de vedere calitativ (ca număr de persoane în echipă), cât și cantitativ (ca și competențe profesionale și experiența în domeniul respectiv); de asemenea trebuie luată în calcul și resursa timpului pentru efectuarea misiunii de audit intern;
- Conformarea membrilor echipei de audit cu criteriile calitative profesionale etice – în speță independența – și evitarea oricărui conflict de interese. Coordonatorul verifică actualizarea declarațiilor de independență pentru echipa sa.

Așa cum este menționat și în subcapitolul 3.8.1., **planul strategic este baza pentru planul anual** și rezultatele fiecărei misiuni de audit pot modifica sau confirma, după caz, planificarea perioadei următoare.

În urma acestei analize efectuate intern de către coordonatorul structurii de audit intern, împreună și cu echipa sa, se va stabili pasul de deschidere oficială a misiunii de audit intern.

5.2.2. Notificarea începerii misiunii de audit intern

Notificarea privind începerea misiunii de audit intern are ca scop informarea structurii auditate despre începerea misiunii de audit intern potrivit Dispoziției / Ordinului de misiune semnat.

Notificarea trebuie să conțină informații referitoare la obiectivele generale, durata misiunii, perioada supusă auditării, componența echipei misiunii de audit intern, solicitarea asigurării prezenței personalului din

structura auditată și asigurarea condițiilor de desfășurare a misiunii în bună regulă, **precum și informații cu privire la data, locația și ora organizării ședinței de deschidere a misiunii de audit intern.**

În scopul eficienței de comunicare și în vederea asigurării condițiilor de desfășurare și de conformare, se recomandă ca, în funcție de complexitatea structurii auditate, *Notificarea* să fie transmisă structurii auditate și conducerii superioare **cu cel puțin 7 zile calendaristice înainte de începerea misiunii.**

Misiunea de audit intern începe **după primirea răspunsului de confirmare** din partea structurii auditate – în scris sau electronic – privind asigurarea prezenței persoanelor implicate, punerea la dispoziția auditorului intern a materialelor solicitate, colaborarea executivului.

Data începerii misiunii nu este recomandat să depășească data aprobată de consiliul de administrație / comitetul de audit pentru începerea misiunii. În caz contrar, orice modificare față de un plan inițial agreeat trebuie notificată părților, în special conducerii superioare din organizație.

În Ghidul curent modelul de *Notificare* este actualizat și prezentat în [Anexa 6](#).

De asemenea, considerăm că emiterea **Ordinului de misiune** (vechea **Anexă 4 din Ghidul 2015**) **nu este obligatorie**, cu excepția cazurilor expres prevăzute în Manualul de Politici și Proceduri interne a activității de audit intern.

5.2.3. Deschiderea misiunii de audit intern

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 servește 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 echipei de audit intern eventualele sale observații asupra conținutului minutei.

În cazul necomunicării unui răspuns, se consideră că informațiile cuprinse în document sunt confirmate.

Ședința de deschidere a misiunii este recomandat să se organizeze la structura auditată.

În [Anexa 7](#) este prezentat un astfel de model al minutei ședinței de deschidere. Acest document se poate formaliza ca o Minută oficială sau poate avea structura unui e-mail cu confirmare de primire, care să ateste toate aspectele discutate și agreate în ședință.

5.2.4. Elaborarea programului de lucru al misiunii

Programul de lucru al misiunii reprezintă un document elaborat pentru fiecare misiune de audit intern, cu scopul de asigura, în mod metodic și sistematic, desfășurarea în bune condiții a misiunii, cu respectarea etapelor și procedurilor stabilite pentru realizarea obiectivelor aprobate.

În cadrul Programului de lucru, pentru fiecare obiectiv se stabilesc activitățile, perioadele de efectuat, repartizarea responsabilităților între membrii echipei, precum și resursele alocate.

Coordonatorul activității de audit intern poartă responsabilitatea elaborării programului de lucru și monitorizează îndeplinirea acestuia.

Programul de lucru poate fi actualizat / modificat / completat, în funcție de concluziile și constatările apărute pe parcursul derulării misiunii.

În [Anexa 8](#) se prezintă un astfel de model al **Programului general de lucru al misiunii de audit intern**, care se poate adapta și detalia mai mult, dacă este cazul. Ca o remarcă, acest model are scopul de a sintetiza ceea ce ar trebui elaborat pe parcursul misiunii (un „checklist” calitativ) și, de aceea, programul de lucru general se va detalia pe fiecare misiune, obiective, activități și proceduri aplicabile.

5.2.5. Realizarea efectivă a misiunii

Constă în identificarea, analiza, evaluarea și documentarea informațiilor necesare pentru îndeplinirea obiectivelor misiunii.

În cadrul acestei etape se desfășoară cel puțin următoarele activități:

- Efectuarea testărilor, aplicarea tehnicilor și procedurilor stabilite prin Programul de lucru al misiunii;
- Colectarea probelor de audit;
- Revizuirea analizei de risc anterioare sau efectuarea unei analize mai detaliate pentru a ne asigura de completitudine în procedurile aplicate.
- Evidențierea în documentele de lucru ale misiunii de audit intern a rezultatelor obținute din efectuarea procedurilor de audit intern aplicate, precum și a celorlalte informații relevante ale misiunii;
- Verificarea și revizuirea probelor de audit obținute;
- Formularea concluziilor și discutarea acestora cu structura auditată, pe baza rezultatelor procedurilor de audit intern efectuate.
- Discutarea constatărilor cu conducerea structurii auditate

Toate aceste operațiuni au ca scop obținerea de către echipa de audit a unor **informații suficiente, utile, credibile și relevante** pentru a avea o fundamentare a observației asupra obiectivului general al misiunii.

Pentru obținerea probelor de audit, echipa de audit efectuează testele, respectiv aplică tehnicile și **procedurile stabilite** prin programul de audit, în mod sistematic și metodic, cele mai uzuale dintre acestea fiind:

- ❖ interviul,
- ❖ observarea,
- ❖ inspecția la fața locului,
- ❖ investigarea,
- ❖ verificarea,
- ❖ testele tip *walk-through* (validare a procedurii în sine pe baza unui eșantion aleatoriu de tranzacții),
- ❖ examinarea documentelor și înregistrărilor,
- ❖ analiza datelor și informațiilor,
- ❖ reefectuarea sau recalcularea,
- ❖ confirmarea,
- ❖ urmărirea și
- ❖ procedurile analitice

Obținerea informațiilor este facilitată de o comunicare deschisă cu personalul structurii auditate. De asemenea, tehnicile de obținere a informațiilor sunt documentate în manualul de politici și proceduri ale auditului intern.

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 adecvate³³.

Auditorul intern va documenta procedurile efectuate și observațiile sale în **foi de lucru specifice**, care se vor arhiva într-un dosar de lucru distinct pe fiecare misiune de audit intern. Documentarea poate conține, pe lângă foi de lucru și scheme logice, și documentație care susține/justifică observațiile făcute și recomandările propuse etc.

Deși foile de lucru diferă în funcție de procedura efectuată, este important ca din foaia de lucru să reiasă clar: **obiectiv, procedura aplicată, populația verificată, observația făcută, riscul estimat de auditor și recomandarea propusă**.

În [Anexa 9](#) se prezintă un model general de foaie de lucru. Este foarte important ca foaia de lucru să ofere **baza pentru observațiile** care se vor include în raport și să permită o **trasabilitate rapidă** la sursa informațiilor.

³³ În cele mai multe cazuri eșantionarea aleatoare este foarte relevantă pentru testarea procedurilor, dar din păcate nu oferă o bază matematică pentru extrapolarea rezultatelor la o populație neomogenă. Există însă softuri care pot eșantiona tranzacții, precum și literatură de specialitate (vezi IIA) în acest sens.

De aceea, pentru ușoara trasabilitate, se pot utiliza referințe similare celor din dosarele de audit financiar, care vor permite conectarea diverselor secțiuni din dosarul de lucru sau conectarea cu sursa informației.

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

Realizarea misiunii apelează la competențele și abilitățile profesionale ale coordonatorului activității de audit intern și ale membrilor echipei.

5.2.6. Verificarea finală și revizuirea execuției misiunii de audit intern

Înainte de finalizarea misiunii de audit intern, conducătorul 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, utilitatea, relevanța și credibilitatea rezultatelor acestor proceduri pentru atingerea obiectivului general al misiunii, respectiv, asigurarea calității corespunzătoare a probelor de audit obținute.

Acesta este un proces continuu, care începe cu planificarea și se continuă pe tot parcursul misiunii.

Coordonatorul activității de audit intern revizuieste la final foile de lucru și evaluează nivelul de îndeplinire a criteriilor de calitate pentru informațiile obținute

Documentarea conformării se face prin foile de lucru, întocmite manual sau electronic, inițializate de membrul echipei care a efectuat procedura respectivă și contrasemnate de coordonatorul activității de audit.

Anexa 15 la Ghid oferă un model de listă de verificare/revizuire (checklist), care permite finalizarea în bună regulă a misiunii de audit și asigură conformitatea misiunii cu Standardele internaționale de audit intern.

5.3. Finalizarea misiunii de audit intern

Din punct de vedere practic, finalizarea misiunii de audit intern reprezintă etapa în care, în urma analizei și evaluării informațiilor obținute, **se elaborează raportul de audit intern**, se formulează măsurile și planul de acțiune pentru îmbunătățirea proceselor de guvernanță, management al riscurilor și control și se comunică rezultatele realizării misiunii.

Totodată, finalizarea are în vedere **comunicarea legată de riscurile acceptate**, identificate în urma implementării planului de acțiune menționat mai sus.

Etapă de finalizare a misiunii de audit intern reprezintă doar încheierea unui ciclu de desfășurare a misiunii și impune reluarea acestuia pornind de la evaluările consemnate în rapoartele anterioare de audit intern.

5.3.1. Elaborarea raportului de audit intern și comunicarea rezultatelor

Din punct de vedere semantic, comunicarea reprezintă acțiunea de a înștiința/a informa/a prezenta/a transmite/a face cunoscut contextul, aprecierile, concluziile legate de o anumită activitate, iar abilitățile de comunicare în mediul de afaceri ar trebui să reprezinte un punct forte al coordonatorului activității de audit intern.

Raportul de audit intern 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.

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 (ex: de la 1 la 5, unde 5 este cel mai bun), concluzie (ex: satisfăcător/nesatisfăcător/funcțional/etc.) sau altă descriere a rezultatelor (tip semafor)** furnizată de coordonatorul activității de audit intern, 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.

Auditorii interni își exprimă opinia cu **privire la activitatea auditată în funcție de nivelele de apreciere acordate** și de rezultatele constatărilor efectuate sau de 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 organizației 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 organizației 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 la nivelul structurii auditate care pot avea implicații asupra poziției financiare și performanțelor organizației 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 organizației sau acesta nu este cunoscut și aplicat corespunzător de către organizația auditată;
- au fost constatate deficiențe la nivelul structurii auditate care au avut implicații asupra activelor sau situațiilor financiare ale organizației și necesită acțiune imediată.

Similar, auditorul trebuie să asigure **adaptarea criteriilor de apreciere calitative și cantitative la specificul și particularitățile organizației**.

- 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 asupra controlului intern pot avea în vedere următoarele criterii:

Corespunzător	• 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 eficace; • 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	• 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 eficace; • 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	• 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 eficace; • 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.

Observațiile necesare de inclus în raport trebuie să respecte următoarele caracteristici:

- **Precizie** = fără erori sau distorsiuni;

- **Claritate** = ușor de înțeles și logice;
- **Concis** = la obiect, evită prezentări inutile și detaliile inutile, surplusul de informații și lipsa de claritate;
- **Constructiv** = utile pentru organizație;
- **Complet** = includ toate informațiile și constatările relevante pentru susținerea recomandărilor și propunerilor;
- **Realizate la timp** = oportune și rapide.

Ca structură narativă, Raportul de Audit Intern ar trebui să includă cel puțin următoarele capitole:

1. **Introducere:**

- i. Obiective urmărite
- ii. Detalii logistice de derulare a misiunii
- iii. Confirmarea independenței echipei de audit intern
- iv. Bugetul de timp disponibil
- v. Structura auditată și baza de informații
- vi. Eventuale limitări (doar dacă e cazul)
- vii. Alte informații relevante

2. **Prezentare succintă a principalelor observații** (*Executive Summary*). Acest capitol din raport prezintă **opinia finală** și face trimitere la observațiile cheie detaliate în capitolul următor. Este de regulă relevant celor din conducerea superioară pentru a facilita parcurgerea mai rapidă a aspectelor cheie și înțelegerea opiniei exprimate de auditorul intern.

Atragem atenția că această prezentare succintă nu este independentă de restul raportului și trebuie coroborată și parcursă împreună cu restul raportului.

Executive Summary poate avea formă tabelară sau poate fi narativ.

3. **Observații detaliate** – în format tabelar sau narativ, după modelul propriu, unde se vor include cel puțin informații despre:
- i. Activitatea verificată
 - ii. Observație
 - iii. Risc
 - iv. Recomandare

- v. Răspunsul structurii auditate
 - vi. Perioada de implementare propusă de structura auditată
4. **Alte informații relevante** (ca, de exemplu, anexe sau exemple de documente pentru înțelegerea observațiilor/comentariilor/recomandărilor).

5.3.2. Ședința de conciliere a observațiilor și de închidere a misiunii

Echipa de audit împreună cu conducerea structurii auditate sau cu responsabilul procesului sau al 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.

Echipa de audit intern analizează și evaluează punctele de vedere ale structurii auditate și/sau documentele suport oferite spre clarificări ulterioare. În cazul **unor neînțelegeri din partea echipei sau omisiuni** și dacă părțile agreează pozitiv în sensul revizuirii, proiectul inițial de raport poate suferi modificări astfel încât varianta finală să poată răspunde cât mai corect obiectivelor misiunii de audit intern.

În [Anexa 11](#) din Ghid este prezentată schema procesului de conciliere.

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 de vedere divergente.

Dacă în urma ședinței de conciliere **divergențele de opinie persistă**, se va menționa acest lucru în **versiunea finală a raportului de audit intern**, alături de motivele prezentate de structura auditată și de punctele de vedere exprimate de responsabilul acesteia.

Tot ca urmare a procesului de conciliere finală, conducerea structurilor auditate răspunde auditorului intern, **în scris**, indicând datele și informațiile relevante, ce atestă punerea în aplicare a recomandărilor și orice altă informație utilă ce vizează acest scop, împreună cu documentele de suport aferente, după caz. Acest pas se documentează într-un „**Plan de măsuri/acțiune al organizației pentru diminuarea riscurilor inerente identificate**”.

În practică, planul de măsuri pentru implementarea recomandărilor împreună cu raportul de audit se discută în ședința de conciliere, în cadrul

căreia se stabilește calendarul de implementare a recomandărilor împreună cu structura auditată (adică recomandările și termenele de implementare).

După finalizarea raportului de audit, în misiuni distincte de „*follow-up*” periodice, cel puțin anual se monitorizează implementarea recomandărilor formulate în rapoartele de audit și planurile de acțiune pentru implementarea recomandărilor, în termenele agreeate cu structurile auditate.

*

Un model de Plan de Măsuri al Organizației este menționat în [Anexa 16](#), **tabelul 4** din Ghid.

Raportul în versiunea sa finală agreeată/conciliată este trimis mai departe spre informare conducerii superioare și supus unei discuții clarificatoare cu aceasta.

Similar, în [Anexa 12](#) la Ghid este prezentat un model al Minutei de închidere în vederea documentării poziției finale a părților (auditor intern, structura auditată). Acolo unde procedura nu cere o formalizare strictă de comunicare, minuta finală se poate documenta și pe e-mail, cu confirmarea de primire a părților.

5.3.3. Monitorizarea progresului

Urmărirea implementării recomandărilor efectuate de către auditorii interni este procesul subsecvent comunicării către organizație a opiniei generale asupra rezultatelor misiunii de audit intern, prin care se constată caracterul adecvat, eficacitatea și oportunitatea **acțiunilor întreprinse de către conducerea structurii auditate** pentru implementarea recomandărilor formulate de auditorul intern.

Coordonatorul activității de audit intern decide asupra celei mai adecvate abordări pentru urmărirea modului în care sunt implementate recomandările formulate în comunicările cu conducerea organizației sau cu consiliul.

Din punct de vedere practic, acest proces trebuie să fie derulat în mai multe etape:

a. **stabilirea unei proceduri / reguli de urmărire a implementărilor**, prin care să se urmărească:

- i) intervalul de timp în care se așteaptă răspunsul conducerii organizației la observațiile/recomandările formulate de auditorul intern;
- ii) care sunt criteriile de evaluare și probitatea răspunsului conducerii;
- iii) cum se poate aprecia rezultatul implementării;
- iv) procesul de comunicare cu cel mai adecvat nivel al conducerii superioare sau consiliu și acțiunile pentru clarificarea răspunsurilor nesatisfăcătoare.

b. **obținerea** din partea structurii auditate a unui *referat/notă /raport al structurii auditate asupra gradului de implementare a recomandărilor agreeate*. Acest document este unul informal și reprezintă o declarație a structurii auditate pe propria răspundere cu măsurile întreprinse până la data monitorizării.

c. **monitorizarea** efectivă a stadiului de implementare, conform celor agreeate în raportul de audit și celor declarate de structura auditată;

d. **comunicarea rezultatelor monitorizării ulterioare**, atât către structura auditată, cât și către conducerea superioară.

În „Monitorizarea progresului” valoarea adăugată a activității de audit intern trebuie să demonstreze oportunitatea și calitatea recomandărilor propuse, care se regăsesc în contribuția la îmbunătățirea performanțelor structurii auditate.

Rezultatele finale periodice se comunică structurii auditate și conducerii superioare / consiliului organizației.

Etapa monitorizării se va documenta separat, conform [Anexei 13](#). Ea poate fi un raport distinct al auditorului intern către conducerea superioară sau poate fi parte din raportul de audit aferent următoarei misiuni de audit. Indiferent însă cum este abordat, ca o misiune separată sau în cursul unei alte misiuni ulterioare, aceasta va fi o secțiune distinctă în Raportul de audit intern.

*

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

auditare este înștiințată în scris (în format fizic sau electronic), cu confirmarea primirii.

Dacă, în situații excepționale, structurile organizației apreciază că, **din motive obiective** (apărute ulterior finalizării misiunii de audit), **sunt în imposibilitatea de a implementa anumite recomandări**, care fac obiectul „Planului de măsuri”, conducerea respectivelor structuri trebuie să comunice auditorului intern, în scris, acest fapt.

În corespondența trimisă auditorului intern, 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 agreate prin raportul de audit sau în planul de măsuri inițial emis.

În situația în care, în urma monitorizării, auditorul intern identifică recomandări neimplementate, aferente unor constatări cu nivel de risc ridicat, apreciat de auditorul intern ca inacceptabil pentru organizație, **aceasta se va menționa distinct, în cuprinsul rapoartelor / comunicările aferente.**

5.3.4. Comunicarea acceptării riscurilor

În cadrul misiunii de audit intern coordonatorul misiunii de audit intern trebuie să considere:

- **identificarea de către auditorul intern a riscurilor generale inițiale**, care se referă la evaluarea impactului față de realizarea obiectivelor organizației;
- **stabilirea de către auditorul intern a riscurilor specifice pentru fiecare misiune de audit intern**, care se referă la particularizarea impactului asupra realizării obiectivelor structurii/structurilor auditată/auditare;
- măsuri de reducere a riscului identificat prin „*Monitorizarea progresului*”
- **aprecierea riscului rezidual**, ca risc ce se poate evalua după implementarea/aplicarea măsurilor corective, ca diferență între riscul inițial identificat de auditorul intern și riscul rămas după aplicarea măsurilor corective;
- comparație cu riscul acceptat de organizație.

Având în vedere responsabilitățile în cadrul guvernantei, conducerea superioară / consiliul ar trebui să aibă responsabilitatea și să aprecieze

nivelurile de risc acceptate pentru realizarea obiectivelor stabilite, astfel încât să se justifice continuitatea activității.

În activitatea auditorului intern, ar putea fi avute în vedere, cel puțin pentru realizarea imediată a obiectivelor de activitate și performanță, riscuri acceptate privind:

- afectarea reputației organizației;
- acțiuni în dauna oamenilor (populației sau a angajaților – legate de exemplu de protecția mediului);
- nerespectarea conformității cu reglementările în vigoare, amenzi sau sancțiuni financiare sau contractuale;
- denaturări semnificative în situațiile financiare;
- fraudă sau alte acte ilegale;
- impedimente semnificative pentru atingerea obiectivelor strategice ale organizației.

Auditorul intern nu decide asupra soluționării riscurilor!³⁴

5.4. Structurarea dosarelor de audit intern – documentarea activității de audit intern

Organizarea dosarelor de audit intern **este o responsabilitate internă a coordonatorului activității de audit intern** și derivă din competențele profesionale, precum și din criteriile etice ale profesioniștilor angajați în misiune. Păstrarea unor dosare ordonate, cu o informație transparentă și ușor de parcurs, permite un proces ușor de urmărire/revizuire, găsirea informațiilor/recomandărilor în timp și asigură respectarea criteriilor de calitate cerute de IIA.

Modalitatea de structurare a dosarelor interne însă depinde de raționamentul profesional.

Documentarea și arhivarea activității de audit intern sunt un punct important, **care trebuie detaliat** în Manualul de Politici și Proceduri Interne al fiecărei firme de audit sau compartiment de audit intern, ca metodologie, pentru a asigura transpunerea unitară a metodologiei atât în timp, cât și unitar/consecvent, pe toți clienții de audit intern.

³⁴ IIA-Implementation Guides.

Astfel, se recomandă folosirea unor dosare cu conținut distinct și impunerea unor drepturi de acces diferit pentru membrii echipei de audit sau a altor terțe părți interesate.

Un exemplu ar putea fi următoarea structură aferentă unei misiuni de audit intern:

a. DOSAR GENERAL (conține informații colectate pe durata unui ciclu operațional de minim 3 ani). Acest dosar poate conține , ca secțiuni:

- I. **Rapoartele finale emise** – se vor arhiva toate rapoartele originale finale, semnate, emise de către structura de audit intern, precum și alte rapoarte de interes pentru derularea misiunii
- II. **Planurile multianuale/anuale de audit** și comunicările cu conducerea pe această temă
- III. **Evaluare de riscuri** – este secțiunea dedicată cunoașterii clientului și evaluării preliminare a sistemului de control intern. Aici se pot include detalii despre Matricea de Risc a Clientului, informații referitoare la managementul riscurilor sau propriile foi de lucru efectuate în faza preliminară de evaluare a riscurilor și elaborare a Planului Strategic/Anual.

Este o secțiune importantă pentru că se actualizează de fiecare dată când vor fi schimbări interne în cadrul sistemului de control intern.

În practică este posibil ca această secțiune să fie clasată într-un dosar separat.

- IV. **Administrarea activității** – aici se vor include informații ca de pildă: contractul încheiat, declarațiile speciale emise către client (dacă există), Carta de audit, discuțiile preliminare de cunoaștere a clientului, bugetele de timp și financiare aferente misiunii etc.
- V. **Revizuirea generală a activității** – aici se vor include programele de revizuire a calității, comunicări ulterioare încheierii misiunilor de audit intern, procesul de evaluare anuală etc.

b. DOSAR DE MISIUNE (doar pentru o misiune) – va fi dosarul care se va referi strict la misiunile de audit intern, pornind de la Planul anual agreat cu organizația auditată, și care va păstra

toată documentația de audit și foile de lucru, conform metodologiei de audit.

Fiecare dosar va conține o secțiune cu raportul emis spre discutare și observațiile structurilor auditate, comunicarea și acceptarea riscurilor și urmărirea (*follow-up*) implementării.

Dosarul de misiune se va considera închis și revizuit pentru calitate atunci când va conține, completat/semnat, chestionarul de revizuirea misiunii ([Anexa 15](#)) și pe cel de îmbunătățire a calității ([Anexa 17](#)).

Dosarul de Misiune se poate împărți în subsecțiuni și acestora să li se **aloce referințe**, similare celor utilizate în activitatea de audit (de tip letric/numeric). Metodologia de referențiere trebuie să fie documentată în Manualul intern de Politici, pentru informarea membrilor echipei de audit intern.

Având în vedere că misiunile diferă de la un client la alt client, este dificil de sugerat o structură foarte specifică. Acest aspect rămâne în decizia coordonatorului structurii de audit intern

Menționăm că în cursul misiunilor de audit intern este posibil ca informațiile colectate să conțină date cu caracter personal (GDPR).

Deși nu este un procesator de date, totuși, datorită arhivării datelor în dosarele interne, recomandăm ca auditorul intern să limiteze accesul altor persoane neautorizate la informațiile colectate și să se asigure de protecția acestor date, conform prevederilor legale referitoare la protecția datelor cu caracter personal.

Capitolul 6. PROGRAMUL DE ASIGURARE ȘI ÎMBUNĂTĂȚIRE A CALITĂȚII

Coordonatorul activității de audit intern trebuie să elaboreze și să actualizeze un program de asigurare și îmbunătățire a calității, care să acopere toate aspectele activității de audit intern în conformitate cu prevederile Standardului Internațional pentru Practica Profesională a Auditului Intern **1300-Programul de asigurare și îmbunătățire a calității**.

Acest program se recomandă a fi elaborat la începutul misiunii de audit intern și să fie adus la cunoștință echipei de audit intern (pentru a se cunoaște criteriile de calitate urmărite intern).

Se recomandă ca, periodic, cel puțin o dată pe an, coordonatorul activității de audit intern să revizuiască activitatea sa și să centralizeze observațiile într-un chestionar general, centralizator pentru întreaga activitate, ca o autoevaluare (astfel, în cazul compartimentului de audit intern acesta va servi ca autoevaluare pentru organizația în sine; în schimb, la un furnizor extern de servicii de audit intern, va folosi pentru maniera de derulare unitară, pentru toți clienții).

Un model de program de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern (PAIC) este prezentat în [Anexa 17](#) din Ghid.

6.1. Rolul programului de îmbunătățire a calității

Programul de asigurare și îmbunătățire a calității **are rolul de a permite o evaluare a conformității activității** de audit intern cu:

- Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern;
- Codul de Etică.

În practică, procedurile privind asigurarea și îmbunătățirea calității activității de audit intern elaborate de auditorii interni trebuie să cuprindă

aspecte privind modul de elaborare și implementare a programului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern.

Prin elaborarea programului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern **se evaluează eficiența și eficacitatea activității de audit intern și se identifică oportunitățile de îmbunătățire.**

6.2. Monitorizare internă și evaluare

Programul de asigurare și îmbunătățire a calității trebuie să includă atât **evaluări interne, cât și externe** în conformitate cu Standardul Internațional pentru Practica Profesională a Auditului Intern **1310 – Cerințele Programului de Asigurare și Îmbunătățire a Calității.**

În conformitate cu Standardul Internațional pentru Practica Profesională a Auditului Intern **1311- Evaluările interne**, evaluările interne trebuie să includă:

- **Monitorizarea continuă** privind desfășurarea activității de audit intern;
- **Chestionare de evaluare** trimise către conducerea superioară a organizațiilor auditate
- **Autoevaluări periodice** sau evaluări realizate de alte persoane din cadrul organizației, care posedă suficiente cunoștințe privind practicile de audit intern.

6.2.1. Monitorizarea continuă

Monitorizarea continuă face parte integrantă din activitatea zilnică de supervizare, verificare și măsurare a activității de audit intern. Monitorizarea continuă este încorporată în politicile și practicile curente, utilizate pentru a conduce activitatea de audit intern și presupune folosirea unor procese, instrumente și informații considerate necesare pentru a evalua conformitatea cu Codul de Etică și Standardele.

În vederea asigurării monitorizării continue a activității de audit intern, coordonatorul activității de audit intern va întocmi pentru fiecare misiune un **chestionar de revizuire finală** și verificare a calității misiunii de audit intern, conform modelului prezentat în [Anexa 15](#).

Acest document se va clasifica în dosarul misiunii respective și completarea sa finală de către coordonatorul misiunii se va considera dovada respectării cerințelor de închidere și revizuire a calității pe activitatea de audit intern respectivă.

6.2.2. Chestionarele de evaluare

Anual sau periodic, dar nu mai târziu de încheierea ciclului operațional de audit intern de 3 ani, se va proceda la emiterea **unui chestionar de evaluare a activității de audit intern**.

Acest chestionar se va trimite de către coordonatorul activității de audit intern conducerii superioare a organizației auditate în vederea obținerii unui punct de vedere care să ajute în procesul de asigurare și îmbunătățire a calității.

O astfel de evaluare, **dacă este obiectivă și corectă**, poate ajuta foarte mult în procesul de asigurare a calității în serviciile de audit intern prestate și impunere a transparenței în comunicarea dintre auditorul intern și conducerea superioară.

Cu siguranță însă pot exista și dezavantaje aferente faptului că orice evaluare nu poate fi obiectivă și ca atare coordonatorul de audit intern trebuie să dea dovadă de înțelepciune, integritate și obiectivitate în evaluarea răspunsurilor primite ulterior.

Toate răspunsurile primite se vor centraliza și în urma concluziilor obținute se va proceda la îmbunătățirea sistemului intern de calitate a structurii de audit intern (fie prin modificări în abordarea de audit, fie prin ameliorarea comunicării, fie prin schimbări în echipă, fie prin îmbunătățirea competențelor profesionale).

Modelul de evaluare este inclus în [Anexa 18](#) la prezentul Ghid. Menționăm că aceste chestionare trimise (inclusiv dovada trimiterii) și răspunsurile primite, împreună cu Programul de Asigurare a Calității din [Anexa 17](#), completat și semnat de coordonatorul structurii auditate, se vor stoca în dosarul de calitate al structurii de audit intern.

6.3. Indicatorii de performanță urmăriți în procesul de monitorizare continuă

Indicatorii de performanță («KPI» sau „Key Performance Indicators”) utilizați în măsurarea calității activității de audit intern, dar fără a ne limita la aceștia, sunt prezentați mai jos.

EXEMPLE DE INDICATORI DE PERFORMANȚĂ UTILIZAȚI ÎN EVALUAREA CALITĂȚII ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN

SCOP	INDICATORI / RECOMANDĂRI
Măsurarea performanțelor auditului intern , care trebuie să vizeze valoarea adăugată și îmbunătățirile aduse, conform componentelor modelului IIA-criterii pentru măsurarea activității de audit intern ³⁵	
Resursele umane utilizate în activitatea de audit intern	- Experiență-competență - Experiența personalului în audit (nr. mediu de ani experiență) - Număr ore/zile pregătire pe auditor - Grad de realizare plan de pregătire profesională - Proporția auditorilor interni calificați - Satisfacția profesională – activitățile specifice - Fluctuația personalului auditor
Eficacitatea activității de audit intern	- Numărul constatărilor de audit semnificative (atenție în monitorizare la subiectivism și la tendința de a „vâna erori”) - Procentul recomandărilor acceptate (independent de audit versus experiența auditorului în formularea de recomandări) - Economii realizate în urma auditului (difícil de estimat uneori) - Numărul constatărilor care se repetă (poate depinde de tonul la vârf) - Numărul proceselor (operațiunilor...) îmbunătățite (difícil de estimat)
Calitatea actului de audit intern	- Numărul solicitărilor de misiuni din partea conducerii (poate fi un indicator privind calitatea analizei riscului pentru elaborarea planului de audit) - Timpul mediu de răspuns la solicitările de misiuni ale managementului - Gradul de satisfacție a beneficiarilor misiunilor de audit (difícil de estimat uneori – chestionar de satisfacție) - Numărul obiecțiilor formulate privind auditul intern (poate depinde de tonul la vârf)
Raportarea activității de audit intern	- Număr rapoarte de audit emise - Durata medie a auditului - Durata medie a testării
Economicitate	Minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități,

³⁵ The Institute of Internal Auditors – Quality Assessment Manual, 6th Edition, 2009.

SCOP	INDICATORI / RECOMANDĂRI
	cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate Are în vedere procurarea resurselor (personal, materiale etc.) la prețuri cât mai mici
Eficiență	Reprezintă maximizarea rezultatelor unei activități în relație cu resursele utilizate ✓ Maximizare rezultate cu același nivel de resurse $\frac{\text{maxim (rezultate)}}{\text{nivel_constant (resurse)}}$ ✓ Minimizare resurse folosite pentru un nivel al rezultatului $\frac{\text{rezultate}}{\text{minimizare (resurse)}}$ ✓ Modificare proces (modernizare, reducere număr operații) ✓ Să obținem cât mai mult din utilizarea resurselor avute la dispoziție ✓ Exemplu: creșterea productivității muncii cu 10%
Eficacitate	✓ Reprezintă gradul de îndeplinire a obiectivelor programate pentru fiecare dintre activități și raportul dintre efectul proiectat și rezultatul efectiv al activității respective ✓ Au fost atinse obiectivele stabilite? $\frac{\text{rezultate_obținute}}{\text{rezultate_planificate}}$ ✓ S-a obținut impactul dorit? $\frac{\text{impact_obținut}}{\text{impact_proiectat}}$

6.4. Evaluări externe de calitate

Evaluările externe trebuie realizate **cel puțin o dată la 5 ani**, de către un **evaluator calificat independent** sau de către o **echipă de evaluare din afara organizației**, conform Standardul Internațional pentru Practica Profesională a Auditului Intern **1312 – Evaluările externe**.

Evaluările externe pot fi realizate prin intermediul unei evaluări externe complete sau printr-o **autoevaluare cu validare independentă externă**. Evaluatorul extern trebuie să concluzioneze asupra conformității cu Codul de etică și cu Standardele; evaluarea externă poate include și comentarii de natură operațională sau strategică.

Un evaluator sau o **echipă de evaluare calificată demonstrează competență în două domenii**: în **practica profesională** a auditului intern și în **procesul de evaluare externă**. Competența poate fi demonstrată prin combinarea experienței și cunoștințelor teoretice dobândite. Experiența dobândită în organizații având mărime, complexitate, sector sau domeniu de activitate similare, precum și aspectele tehnice sunt mai importante decât o experiență relevantă, dar mai redusă.

În cazul unei echipe de evaluare, fiecare membru în parte nu trebuie să dețină toate competențele; echipa în sine, ca întreg, trebuie să dețină calificările necesare. Coordonatorul activității de audit intern aplică raționamentul profesional pentru a aprecia dacă evaluatorul sau echipa de evaluare au competența necesară.

Independența unui evaluator sau a unei echipe de evaluare presupune ca aceștia să nu aibă un conflict de interese, **în fapt sau în aparență**, și să nu facă parte sau să se afle sub controlul organizației a cărei activitate de audit intern este evaluată.

a) În cazul în care structura de audit intern este internalizată, având în vedere nevoia de transparență și evitarea conflictelor de interese aparente sau potențiale, coordonatorul structurii ar trebui să încurajeze supravegherea procesului de evaluare externă de către consiliul de administrație.

În fapt, coordonatorul structurii de audit intern trebuie să discute cu conducerea superioară despre:

- Modalitatea și frecvența evaluării externe; și
- Calificările și independența necesare evaluatorului extern sau echipei de evaluare, inclusiv orice eventual conflict de interese.

b) În cazul în care structura de audit este externalizată, posibilitatea implicării conducerii superioare a fiecărei organizații auditate în procesul de evaluare ridică o problemă logistică în ceea ce privește buna funcționare a auditorului intern, acesta trebuind să găsească un evaluator independent care să fie validat de toate organizațiile auditate.

În practică, opinăm că prin asumarea contractuală coordonatorul structurii de audit intern își asumă responsabilitatea îndeplinirii Standardelor Internaționale și ca atare va decide asupra selectării unui evaluator independent, cu o calificare relevantă și care poate efectua această revizuire fără a prejudicia poziționarea în piață a niciunei părți implicate și fără a leza interesele economice.

Un aspect important de reținut este că în România, conform cadrului legal aplicabil, organismul de reglementare pentru activitatea de audit intern este **CAFR**. **Ca atare, prin Normele interne, CAFR poate efectua o dată la 3 ani o revizuire a sistemului intern de calitate al membrilor săi** și va verifica respectarea Normelor profesionale de către aceștia.

Această revizuire poate concluziona asupra conformității sistemului de calitate cu cerințele Standardelor internaționale de audit intern numai în măsura în care misiunea de revizuire se face în acord cu cerințele Standardului 1321 *„Utilizarea sintagmei «în conformitate cu Standardele internaționale pentru practica profesională a auditului intern»”*.

Auditorii interni externalizați vor raporta conducerii superioare a organizației auditate (beneficiarul serviciilor de audit intern) despre rezultatele evaluărilor externe, deoarece în final aceasta este responsabilă de buna funcționare a funcției de audit intern în cadrul organizației în sine.

6.5. Autoevaluarea

Ca urmare a procesului intern de evaluare și monitorizare a calității, coordonatorul de audit intern emite o autoevaluare – respectiv o declarație de conformitate cu Standardele IIA, după modelul inclus în [Anexa 19](#).

Această autoevaluare este un instrument de autoevaluare internă care obligă etic și moral coordonatorul structurii de audit intern să declare corect care este statusul de calitate al structurii pe care o reprezintă.

Declarația din **Anexa 19** se va completa la cerere, doar în cazul unei evaluări externe, când terța parte va cere o astfel de declarație sau când există un audit de conformitate a calității de la autoritatea de reglementare.

Pentru fiecare element din declarația de autoevaluare, coordonatorul structurii de audit intern va completa nivelul de conformare aferent:

- ✓ **Nivelul 1 – „se conformează, în general”**, este cel mai înalt nivel de asigurare și indică faptul că activitatea de audit intern are un statut, proceduri interne și metodologii care sunt considerate a fi în conformitate cu Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern. Cu toate acestea, pot exista unele oportunități de îmbunătățire cu privire la activitatea desfășurată.

- ✓ **Nivelul 2 – „parțial conform”** indică faptul că echipa de evaluare a ajuns la concluzia că sunt realizate toate demersurile necesare conformării cu cerințele Standardelor Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, însă există condiții semnificative de îmbunătățire cu privire la activitatea desfășurată;
- ✓ **Nivelul 3 – „neconformă/nu se conformează”** indică faptul că deficiențele identificate în urma misiunii de autoevaluare a calității activității de audit intern sunt considerate a fi atât de semnificative încât afectează în mod serios sau împiedică realizarea activității de audit intern, în totalitate sau în zone semnificative ale responsabilităților sale.

De asemenea, vor fi prezentate distinct oportunități de îmbunătățire cu privire la activitatea desfășurată și situațiile de neconformitate, dacă este cazul.

La final se va concluziona asupra autoevaluării generale, ca o medie a nivelelor declarate.

Atragem atenția asupra faptului că, în baza Standardului 1321, coordonatorul nu va putea concluziona cu sintagma **„conform cu standardele internaționale de audit intern”** întrucât respectarea trebuie să fie 100% pe toate ariile.

6.6. Comunicarea rezultatelor evaluării

Coordonatorul activității de audit intern trebuie să comunice, conducerii superioare și consiliului organizației rezultatele programului de asigurare și îmbunătățire a calității conform cerințelor Standardului Internațional pentru Practica Profesională a Auditului Intern **1320 – „Raportarea privind Programul de Asigurare și Îmbunătățire a Calității”**.

Un asemenea raport ar trebui să includă:

- Sfera de cuprindere și frecvența atât a evaluărilor interne, cât și externe.
- Calificările și independența evaluatorului(or) sau ale echipei de evaluare, inclusiv potențialele conflicte de interese.
- Concluziile evaluatorilor.
- Planurile de măsuri corective.

Forma, conținutul și frecvența comunicării rezultatelor programului de asigurare și îmbunătățire a calității sunt stabilite în urma discuțiilor cu con-

ducerea superioară și cu consiliul și au în vedere responsabilitățile activității de audit intern și ale coordonatorului activității de audit intern, așa cum sunt acestea menționate în carta (statutul) auditului intern.

Pentru a demonstra conformitatea cu Codul de Etică și Standardele, rezultatele evaluărilor externe și ale evaluărilor interne periodice sunt centralizate și diseminate ca rezultat, după finalizarea lor, în interiorul structurii de audit intern, de către coordonatorul misiunii.

În cazul structurilor de audit internalizate, acestea pot informa conducerea superioară despre procesul de evaluare și rezultatele obținute, măsurile de îmbunătățire luate .

În consecință, măsurile de îmbunătățire a calității trebuie să fie corelate cu aceste instrumente de evaluare și implementarea lor să fie imediat ulterioară observării posibilelor deficiențe de calitate.

În cazul structurilor de audit externalizate, acest proces de îmbunătățire a calității este o responsabilitate profesională, o asumare contractuală și a cărei nerespectare poate atrage riscuri reputaționale atât pentru auditorul intern, cât și pentru clientul pentru care auditorul a prestat servicii de audit intern neconform cu Standardele IIA.

Capitolul 7. ANEXE

Abrevieri

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

Anexa 1: Model Contract prestări servicii de audit intern (în cazul externalizării)

– MODEL –

(se recomandă ca acest model să fie atent **revizuit de departamentul juridic** al organizației sau de avocații firmei de audit)

(antet) FIRMA DE AUDIT /
COORDONATORUL ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN³⁶

Nr. RPE³⁷

CONTRACT DE PRESTĂRI SERVICII PENTRU ACTIVITATEA DE AUDIT INTERN

Încheiat astăzi, între:

Societatea....., cu sediul în, înregistrată în România la Registrul Comerțului sub nr....., cod fiscal, reprezentată legal prin....., în calitate de, denumit în continuare BENEFICIAR, pe de o parte

și

SOCIETATEA/PFA/PFI....., cu sediul în, înregistrată la Registrul Comerțului sub nr., cod unic de înregistrare (CUI), firmă de audit / auditor financiar, înscris în Registrul Public Electronic cu autorizație nr., membru activ al Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR), reprezentată legal prin auditor financiar, înscris în Registrul Public Electronic cu nr., membru activ al Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR), în calitate de, denumit în continuare PRESTATOR, pe de altă parte.

³⁶ Care poate fi coordonatorul structurii de audit intern sau al altei structuri ce asigură această funcție, un auditor financiar independent sau o firmă de audit către care s-au externalizat serviciile de audit intern.

³⁷ Registrul Public Electronic al Auditorilor Financiari și Firmelor de Audit din România.

Articolul 1: OBIECTUL CONTRACTULUI

1.1 Obiectul prezentului contract **constă în furnizarea de servicii de audit intern**, conform cadrului legal aplicabil în România și reglementărilor emise de CAFR.

1.2 Obiectul prezentului contract se va îndeplini conform Articolului 3 din prezentul document.

Articolul 2: DURATA PRESTĂRII SERVICIILOR

2.1. Serviciile menționate în prezentul contract vor fi prestate pe durata unui ciclu operațional de audit intern de minim 3 ani financiari, începând cu data de

Contractul se va putea prelungi automat, pentru o perioadă de încă 3 ani, dacă părțile nu convin altfel. Orice modificare a duratei se va face cu Act Adițional la prezentul contract.

2.2. Articolul 7.7. va continua să producă efecte și în cazul expirării duratei prestării serviciilor menționate la pct. 2.1., precum și în cazul rezilierii sau anulării prezentului contract pentru orice motive.

Articolul 3: DESCRIEREA AUDITULUI INTERN ȘI RAPORTAREA

3.1. În prezentul contract, auditul intern reprezintă „activități independente de asigurare obiectivă sau de consiliere, destinate să adauge valoare și să îmbunătățească operațiunile BENEFICIARULUI. Activitățile de audit intern 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”, conform definiției din Normele obligatorii din Cadrul internațional de practici profesionale ale auditului intern, emise de Global IIA – The Institute of Internal Auditors – Institutul Internațional al Auditorilor Interni., asimilate de Camera Auditorilor Financiari din România.

3.2. **Obiectivele auditului** intern constau în:

- a) verificarea conformității activităților din organizația auditată cu politicile, programele și managementul acesteia, potrivit prevederilor legale;
- b) evaluarea gradului de adecvare și aplicare a controalelor financiare și nefinanciare dispuse și efectuate de către conducerea unității în scopul creșterii eficienței activității;
- c) evaluarea gradului de adecvare a datelor/informațiilor financiare și nefinanciare destinate conducerii pentru cunoașterea realității în organizația economică;

- d) protejarea elementelor patrimoniale și sprijinirea în identificarea metodelor de prevenire a fraudelor și pierderilor de orice fel.
- e) serviciile de audit intern se derulează în conformitate cu standardele de calitate și de performanță emise de IIA.

3.3. În cadrul organizării funcționale a BENEFICIARULUI, funcția de audit intern trebuie să fie independentă, permanentă și eficace, va fi evidențiată distinct în structura organizațională a BENEFICIARULUI și va avea în vedere următoarele:

- (1) Evaluarea nivelului de calitate al cadrului aferent controlului intern privind eficiența și eficacitatea;
- (2) Evaluarea conformării tuturor activităților cu politicile și procedurile, fără a fi componentă sau combinație cu orice altă funcție din cadrul organizației.
- (3) Evaluarea modului în care politicile și procedurile existente la nivelul organizației rămân corespunzătoare și sunt conforme cu reglementările aplicabile.

3.4. PRESTATORUL va furniza BENEFICIARULUI rapoartele de audit intern periodice asupra structurilor interne auditate, conform Planului de Audit agreeat cu conducerea superioară a organizației.

Acestea vor fi întocmite în limba română. Doar la solicitarea expresă a organizației, se poate decide livrarea într-o altă limbă străină de circulație internațională.

Raportul întocmit în limba română va prevala în orice situație.

Articolul 4: UTILIZAREA RAPORTULUI DE AUDIT INTERN

4.1. Raportul de audit intern este destinat pentru a fi utilizat în mod exclusiv pentru uzul intern al BENEFICIARULUI.

4.2. Raportul de audit intern nu poate fi utilizat, publicat sau distribuit, integral sau pe secțiuni, către alte terțe părți, decât de Consiliul de Administrație, Comitetul de Audit sau Conducătorul structurii auditate, doar cu permisiunea PRESTATORULUI acordată în mod expres asupra materialului distribuit. PRESTATORUL nu va putea refuza în mod abuziv acordarea consimțământului.

4.3. În măsura permisă de lege, PRESTATORUL nu acceptă și nu își asumă responsabilitatea decât față de Consiliul de administrație, Comitetul de Audit sau Conducătorul structurii auditate, în ansamblu.

Articolul 5: TARIFUL PRESTATORULUI ȘI PLATA ACESTUIA

5.1. Tariful PRESTATORULUI se calculează în funcție de timpul petrecut de personalul implicat în auditul intern, precum și de nivelul de pregătire și gradul de răspundere al acestora.

5.2. În baza celor de mai sus, se estimează tariful PRESTATORULUI la lei lunar. Tariful nu include TVA.

5.3. Plata se va face pe baza facturii emise de PRESTATOR, lunar.

5.4. Facturile vor fi achitate în termen de X zile calendaristice de la primirea acestora de către BENEFICIAR. În cazul nerespectării termenului menționat sau în cazul unei neplăți, BENEFICIARUL poate datora PRESTATORULUI penalități în cotă de X% DIN SUMA facturată.

5.5. Tariful are în vedere accesul și cooperarea deplină a conducerii și personalului BENEFICIARULUI, existența unor evidente contabile corespunzătoare, precum și întreaga disponibilitate a conducerii BENEFICIARULUI la cererile de prezentare detaliată de informații solicitate la anumite date, necesare pentru finalizarea auditului intern în termenul stabilit prin programul de audit anual.

5.6. Orice activități efectuate de PRESTATOR la solicitarea BENEFICIARULUI, legate de alte obiective decât cele menționate în prezentul contract, vor fi plătite de BENEFICIAR după tarifele obișnuite ale PRESTATORULUI, în funcție de poziția și experiența personalului implicat. Termenii de referință specifici, precum și tariful pentru aceste activități vor fi convenite anterior, prin act adițional sau contract distinct (dacă este cazul), cu respectarea principiului independenței.

Articolul 6: OBLIGAȚIILE PĂRȚILOR

6.1 *Obligațiile PRESTATORULUI*

6.1.1. PRESTATORUL va efectua o examinare obiectivă a ansamblului activităților derulate de BENEFICIAR, în scopul furnizării unei evaluări independente a managementului de risc, a controlului intern și a proceselor de guvernanta.

6.1.2. PRESTATORUL va numi o persoană însărcinată cu ansamblul relațiilor dintre reprezentanții BENEFICIARULUI și ai PRESTATORULUI.

6.1.3. PRESTATORUL va utiliza personal calificat, angajați sau colaboratori, cu nivelul de experiență cerut de obiectul misiunii, precum și cu o bună cunoaștere a sistemului economic românesc și a activității BENEFICIARULUI.

6.1.4. PRESTATORUL poate utiliza serviciile prestate de sub-contractori cu calificări corespunzătoare, conform cerințelor Standardelor de Calificare IPPF, în situația în care acest lucru este considerat necesar de către PRESTATOR.

6.1.5. PRESTATORUL va respecta programul de lucru și datele ședințelor care vor fi convenite împreună cu reprezentanții BENEFICIARULUI. Acestea vor putea fi modificate cu acordul ambelor părți.

6.1.6. PRESTATORUL va întocmi rapoartele menționate la articolul 3 din prezentul contract.

6.2 Obligațiile BENEFICIARULUI.

6.2.1. BENEFICIARUL se obligă să plătească tariful în condițiile prevăzute la articolul 5 al prezentului contract.

6.2.2. BENEFICIARUL va pune la dispoziția PRESTATORULUI documente și alte informații relevante considerate de către PRESTATOR suficiente pentru efectuarea auditului intern. În acest sens BENEFICIARUL se obligă să pună la dispoziția PRESTATORULUI, la solicitarea acestuia, toate documentele sale contabile, orice alte documente și acte ale BENEFICIARULUI, incluzând toate procesele verbale ale tuturor Adunărilor Generale ale Acționarilor, ale Consiliului de Administrație și ale Comitetului de Audit, precum și informațiile și explicațiile necesare, solicitate de către PRESTATOR, în scopul realizării obiectului prezentului contract.

BENEFICIARUL se obligă să permită accesul PRESTATORULUI la toate documentele sau declarațiile în legătură cu structura auditată. BENEFICIARUL se obligă să permită PRESTATORULUI să discute în mod liber cu orice persoană aflată în subordinea sau sub controlul său, care ar putea furniza informații în vederea realizării obiectului prezentului contract.

6.2.3. BENEFICIARUL va pune la dispoziție spații adecvate de lucru pentru personalul PRESTATORULUI pe toată durata efectuării auditului intern.

6.2.4. BENEFICIARUL este responsabil pentru proiectarea, întreținerea unor proceduri de control care să asigure un nivel corespunzător de protecție a activelor. De asemenea, BENEFICIARUL este responsabil pentru definirea de nivele de protecție adecvate, pentru identificarea obiectivelor de control corespunzătoare acestora și pentru asigurarea realizării acestor obiective prin procedurile de control existente.

6.2.5. BENEFICIARUL se obligă să numească un responsabil însărcinat cu coordonarea ansamblului de relații între reprezentanții PRESTATORULUI și cei ai BENEFICIARULUI.

6.2.6. BENEFICIARUL se obligă să respecte programul de lucru și datele ședințelor care vor fi convenite împreună cu reprezentanții PRESTATORULUI. Acestea vor putea fi modificate cu acordul ambelor părți.

Articolul 7: LIMITAREA RĂSPUNDERII PRESTATORULUI

7.1. PRESTATORUL nu răspunde pentru conformitatea sau neconformitatea raportului față de interesele generale sau specifice (legate de o anumită tranzacție) ale vreunui terț. Activitatea PRESTATORULUI nu va fi planificată sau desfășurată din perspectiva așteptărilor sau planurilor vreunei terțe persoane ori a unei tranzacții specifice planificate de BENEFICIAR.

7.2. În nici un caz, cuantumul despăgubirilor ce ar putea fi datorate de PRESTATOR în baza răspunderii civile contractuale ca urmare a nerespectării sau a îndeplinirii necorespunzătoare a obligațiilor prevăzute în prezentul contract nu poate depăși **suma egală cu tariful menționat la Art. 5.2.**

7.3. PRESTATORUL nu va fi ținut răspunzător pentru eventualele daune cauzate BENEFICIARULUI sau oricărui terț ca urmare a folosirii informațiilor cuprinse în rapoartele întocmite de PRESTATOR, în baza prevederilor prezentului contract. În nici un caz, sumele ce urmează a fi plătite cu titlu de despăgubire nu pot depăși suma ce urmează a fi plătită cu titlu de tarif pentru serviciile prestate, suma menționată în articolul 5 al prezentului contract.

7.4. Răspunderea PRESTATORULUI va fi angajată numai în caz de culpă gravă sau dol. De asemenea, PRESTATORUL nu va fi obligat la plata despăgubirilor atunci când nu și-a putut executa obligațiile din cauza intervenirii unui caz fortuit sau de forță majoră.

7.5. În nici un caz, PRESTATORUL nu va răspunde pentru pierderi, costuri sau cheltuieli determinate de sau în legătură cu neglijența sau omisiunea, fraudă ori de interpretări greșite sau greșeli intenționate ale BENEFICIARULUI, ori ale conducerii acestuia sau ale oricărei alte entități conexe sau rezultând din orice documente frauduloase sau prezentări eronate ce provin din partea BENEFICIARULUI sau reprezentanților săi și care sunt puse la dispoziția PRESTATORULUI.

7.6. Activitatea desfășurată de PRESTATOR pentru întocmirea rapoartelor de audit intern va include eșantioane statistice ale tranzacțiilor și ale soldurilor semnificative. Semnificativ se definește ca fiind un eveniment sau tranzacție care ar putea influența deciziile economice ale beneficiarilor.

Articolul 8: RĂSPUNDEREA BENEFICIARULUI

8.1. BENEFICIARUL va răspunde pentru existența unor controale interne corespunzătoare, în scopul prevenirii și detectării fraudelor, erorilor și neconformității cu legislația și reglementările.

Efectuarea de către PRESTATOR a auditului intern nu înlătură răspunderea BENEFICIARULUI în ceea ce privește modalitățile de implementare a unor controale interne corespunzătoare și a sistemului de management intern corespunzător.

8.2. BENEFICIARUL va răspunde de luarea unor măsuri adecvate în scopul implementării recomandărilor formulate în raportul de audit intern în termenele de implementare stabilite sau asumarea riscului de a nu întreprinde nicio măsură în scopul implementării recomandărilor.

Articolul 9: LIMITĂRI ALE AUDITULUI INTERN

9.1. Procedurile de audit intern efectuate în legătură cu obiectivele specifice de control implică limitări inerente deoarece se efectuează pe bază de eșantioane statistice și, în consecință, pot exista erori sau nereguli care să nu fie detectate. Procedurile de control nu pot garanta depistarea asocierii ilegale sau improprii, în special a unor reprezentanți ai BENEFICIARULUI deținând funcții de conducere sau răspundere.

9.2. Responsabilitatea păstrării în siguranță a activelor BENEFICIARULUI, a existenței unor controale interne corespunzătoare, precum și prevenirea și detectarea fraudelor, erorilor și a neconformității cu legislația și reglementările revine BENEFICIARULUI. PRESTATORUL va planifica auditul intern astfel încât să existe o probabilitate rezonabilă de a fi detectate erorile materiale din sistemul auditat sau din evidențele contabile, dar examinarea PRESTATORULUI nu va putea detecta toate acele greșeli, fraude sau erori ori cazuri de neconformitate semnificative ce pot exista.

9.3. PRESTATORUL va discuta cu structurile auditate din cadrul BENEFICIARULUI toate observațiile din timpul misiunilor de audit și va căuta să găsească recomandările cele mai potrivite prin prisma obiectivelor organizației.

Articolul 10: CONFIDENȚIALITATEA

10.1. Părțile convin anticipat și în mod expres să considere confidențiale toate informațiile, datele și documentele obținute, legate de îndeplinirea obiectului prezentului contract și se obligă să nu le divulge sau să le transmită terților pe toată durata prezentului contract și pe o perioadă de 2 ani de la terminarea acestuia, decât cu acordul scris al celeilalte părți.

10.2. Părțile prezentului contract au obligația de a păstra față de terțe părți confidențialitatea tuturor informațiilor referitoare la relația lor contractuală, după cum se stipulează în contract. Părțile nu vor divulga informațiile

contractuale decât cu acordul scris al celeilalte părți. Dacă una din părți divulgă anumite informații și prin acest fapt prejudiciază cealaltă parte contractuală, prima parte va avea obligația de a plăti despăgubiri. Cu toate acestea, PRESTATORUL va avea dreptul să menționeze numele BENEFICIARULUI și natura serviciilor prestate în documentele de marketing întocmite de către acesta.

10.3. Prevederile alineatului precedent nu se aplică în cazul în care aceste informații sunt publice sau sunt solicitate conform legii din România, fiind aplicabilă în orice situație legea română.

Articolul 11: PROTECȚIA DATELOR CU CARACTER PERSONAL

PRESTATORUL, prin angajații proprii și colaboratorii externi, garantează că respectă legislația aferentă protecției datelor cu caracter personal, inclusiv, dar fără a se limita la dispozițiile Regulamentului (UE) 2016/679 al Parlamentului European și al Consiliului privind protecția persoanelor fizice în ceea ce privește prelucrarea datelor cu caracter personal și privind libera circulație a acestor date și de abrogare a Directivei 95/46/CE (*„Regulamentul general privind protecția datelor cu caracter personal”* sau *GDPR*).

PRESTATORUL va apăra și va despăgubi BENEFICIARUL împotriva tuturor cheltuielilor, costurilor și pierderilor suportate de BENEFICIAR sau pentru care BENEFICIARUL poate deveni răspunzător din cauza nerespectării de către PRESTATOR a prevederilor Regulamentului general privind protecția datelor.

PRESTATORUL va notifica cu promptitudine BENEFICIARUL dacă există orice suspiciune sau constată orice încălcare a securității datelor cu caracter personal și care sunt prelucrate de către FURNIZOR în numele sau pe seama BENEFICIARULUI.

Termenii „Date cu caracter personal”, „Încălcarea securității datelor cu caracter personal” și „Prelucrarea” vor avea semnificația atribuită în legislația națională în vigoare, referitoare la GDPR.

Articolul 12: MODIFICAREA CONTRACTULUI

12.1. Prezentul contract poate fi modificat în baza unui act adițional semnat de ambele părți contractante.

Articolul 13: ÎNCETAREA CONTRACTULUI

13.1. Prezentul contract încetează în următoarele cazuri:

13.1.1. Prin acordul ambelor părți;

13.1.2. Prin denunțarea unilaterală de către una din părți; denunțarea își produce efectele în termen de X zile lucrătoare de la data expedierii pe adresa celeilalte părți a unei notificări scrise, prin scrisoare recomandată cu confirmare de primire;

13.1.3. Prin imposibilitatea îndeplinirii obiectului prezentului contract;

13.1.4. În cazul falimentului uneia sau ambelor părți;

13.1.5. În celelalte cazuri expres prevăzute de legea română drept cazuri de încetare a contractului.

13.2. În toate aceste cazuri, dacă legea nu dispune altfel, BENEFICIARUL se obligă să plătească PRESTATORULUI tariful, calculat în conformitate cu prevederile articolului 5 al prezentului contract, proporțional cu serviciile prestate până în momentul prezentului contract.

Articolul 14: FORȚA MAJORĂ

14.1. Debitorul obligațiilor contractuale va fi exonerat de executarea unor asemenea obligații contractuale dacă executarea este împiedicată sau întârziată de orice acțiune sau cauză mai presus de controlul uneia dintre părți și pe care o asemenea parte nu a putut-o prevedea sau evita, cu condiția ca partea ale cărei obligații au fost efectuate, să informeze prompt, în termen de maxim 120 ore de la producerea situației de forță majoră, cealaltă parte, asupra unor asemenea cauze și să depună toate eforturile de a-și duce la îndeplinire obligațiile sale. Dacă situația de forță majoră durează mai mult de 9 luni, prezentul contract va înceta. Sunt considerate cazuri de forță majoră, fără a se limita la următoarele: război, inundații, cutremure, condiții meteorologice periculoase, ordine ale autorităților de stat sau locale etc.

Articolul 15: COMUNICAREA PE SUPORT ELECTRONIC

15.1. Cu excepția situației în care BENEFICIARUL solicită în mod expres prezentarea raportului de audit intern și a celorlalte documente pe suport de hârtie, PRESTATORUL va comunica BENEFICIARULUI toate documentele realizate în executarea prezentului contract pe suport electronic.

15.2. Transmiterea electronică de informații nu este pe deplin sigură și nici lipsită de erori. Informațiile transmise pe această cale pot fi interceptate, modificate, pierdute, distruse, pot ajunge cu întârziere sau pot fi incomplete, iar utilizarea lor poate ridica anumite riscuri. Ca urmare, deși înainte de a transmite informații pe suport electronic PRESTATORUL va pune în practică

proceduri rezonabile din punct de vedere comercial pentru a depista cei mai cunoscuți viruși la momentul respectiv și, fără a ține seama de nici o garanție, atât PRESTATORUL, cât și angajații, agenții și colaboratorii săi nu vor fi ținuti responsabili de către BENEFICIAR din nici un motiv (independent de orice alte prevederi ale acestui contract), fie că acesta este stipulat de contract, fie că reprezintă un prejudiciu (inclusiv din neglijență) sau altfel, cu referire la orice eroare sau omisiune rezultată din/sau în legătură cu comunicarea electronică de informații către BENEFICIAR și cu gradul de siguranță al acestor informații și inclusiv (dar nu exclusiv) actele sau omisiunile furnizorilor de servicii ai PRESTATORULUI. PRESTATORUL nu va fi scutit de o astfel de răspundere în cazul unor acte, omisiuni sau interpretări eronate care reprezintă acte penale, necinstite sau frauduloase din partea angajaților, agenților sau colaboratorilor PRESTATORULUI.

15.3. În cazul în care informațiile transmise se referă la aspecte care prezintă o importanță semnificativă pentru BENEFICIAR, este recomandabilă solicitarea unei copii scrise a acestora de la PRESTATOR. În cazul în care BENEFICIARUL dorește ca PRESTATORUL să protejeze cu parolă toate sau anumite documente transmise, BENEFICIARUL va comunica opțiunea sa către PRESTATOR, pentru ca acesta să ia măsurile corespunzătoare.

Articolul 16: LEGEA CONTRACTULUI. ARBITRAJUL

16.1. Prezentul contract este guvernat de legea română.

16.2. Orice neînțelegere rezultată din valabilitatea, executarea și interpretarea prezentului contract va fi soluționată în mod amiabil. Când aceasta nu este posibilă, litigiul va fi depus spre soluționare instanțelor competente din jurisdicția PRESTATORULUI, dezbaterile urmând să aibă loc în limba română/engleză și potrivit regulilor procedurale juridice.

Limba română este limba care prevalează în rapoartele emise și ca atare acestea se vor considera baza oricărei dispute.

Articolul 17: DISPOZIȚII FINALE

17.1. Toate notificările și comunicările privind prezentul contract se vor face în scris și vor fi transmise la următoarele adrese:

- pentru BENEFICIAR: [persoana de contact], adresa, fax, telefon.....

- pentru PRESTATOR: [persoana de contact], adresa, fax, telefon.....

Orice schimbare a adreselor menționate mai sus va fi notificată în scris celeilalte părți, în timp util.

Încheiat astăzi, la, în două exemplare, cu valoare egală, câte unul pentru fiecare parte (PRESTATOR și BENEFICIAR), părțile garantând prin prezenta că reprezentanții ale căror semnături apar mai jos au fost și sunt la data încheierii acestui contract legal investiți să încheie prezentul contract.

PRESTATOR

BENEFICIAR

Anexa 2: Model Carta de audit intern

– MODEL –

(orientativ; se adaptează în funcție de specificul activității de audit intern și complexitatea organizației)

(antet) FIRMA DE AUDIT / COORDONATORUL ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN³⁸

Nr. RPE³⁹

Nr...../ Data.....

ORGANIZAȚIA

APROBAT,

CONSILIUL DE ADMINISTRAȚIE,

Președinte.....

CARTA AUDITULUI INTERN

ORGANIZAȚIA _____

Cuprins:

Capitolul 1. Dispoziții generale _____

Capitolul 2. Misiunea și obiectivele auditului intern

Capitolul 3. Principiile auditului intern

Capitolul 4. Tipuri de audit intern și servicii de consultanță/consiliere

Capitolul 5. Atribuții și responsabilități

Capitolul 6. Organizarea și liniile de raportare-independența organizațională

Capitolul 7 Responsabilitățile managementului

Capitolul 8. Asigurarea calității

Capitolul 9. Dispoziții finale

³⁸ Poate fi coordonatorul structurii de audit intern sau al altei structuri ce asigură această funcție, un auditor financiar – prestator extern de servicii de audit intern sau o firmă de audit către care s-au externalizat serviciile de audit intern.

³⁹ Registrul Public Electronic al Auditorilor Financieri și Firmelor de Audit din România.

Versiunea X (luna / anul)

Capitolul 1. Dispoziții generale

Activitatea de audit intern este organizată în cadrul
 [denumirea organizației] ca urmare a Hotărârii
 ...[structura de guvernanță (AGA / CD CA – **după caz**)]- nr. _____ /
 _____.

Structura de audit intern/ dezvoltă și actualizează Carta de audit intern care se aprobă de ... [structura de guvernanță-(AGA / CD / CA – **după caz**)].

Carta auditului intern reprezintă documentul oficial care guvernează locul și rolul auditului intern în cadrul ... [organizația], prezintă principalele atribuții și responsabilități ale auditului intern.

Carta auditului intern stabilește scopul și sfera de activitate a auditului intern, poziția structurii de audit în cadrul organizației, drepturile și obligațiile coordonatorului activității de audit intern și ale membrilor echipei de audit intern, autorizează accesul la datele, informațiile și alte bunuri fizice ale structurii auditate, care sunt necesare pentru realizarea activității de audit intern.

Capitolul 2. Misiunea și obiectivele auditului intern

Rolul auditului intern este de a oferi asigurare privind eficacitatea sistemelor de management al riscurilor, de control și de guvernanță, să adauge valoare și să ofere recomandări pentru îmbunătățirea operațiunilor din cadrul ...[organizația] Auditul intern 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 activității de audit intern sunt:

- să asiste structurile de guvernanță și conducerea executivă⁴⁰ prin furnizarea unei evaluări independente a eficienței și eficacității

⁴⁰ 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 organizației.

sistemului/cadrului de control intern, implementat de către management;

- să evalueze buna administrare a fondurilor și păstrarea patrimoniului;
- să evalueze fiabilitatea sistemelor contabile și informatice;
- să ofere asigurarea că politicile și procesele organizației 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 organizație;
- 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/consiliere în cadrul proiectelor coordonate de către structurile de guvernare sau de [conducerea executivă], după caz, privind dezvoltarea de noi programe, proceduri, sau privind evaluarea riscului operațional care poate rezulta în cazul unor schimbări semnificative;
- 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 ... [organizația], 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 guvernare;
- activități de consiliere, menite să adauge valoare și să îmbunătățească procesele de guvernare din cadrul organizațiilor auditate.

Capitolul 3. Principiile auditului intern

Structurile de guvernantă și conducerea executivă ale ...[organizația] au întreaga responsabilitate pentru stabilirea unui sistem de control intern eficient și adecvat dimensiunii și complexității activităților desfășurate de organizație. Structurile de guvernantă și conducerea executivă sunt asistate în realizarea responsabilităților de către funcția de audit intern.

Funcția de audit intern respectă toate principiile fundamentale ale practicii profesionale.

Principiul de bază este că funcția de audit intern este independentă și are un caracter permanent în cadrul ...[organizația]

3.1. Independența, obiectivitatea și imparțialitatea auditului intern

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

Activitatea de audit intern se exercită ca o funcție distinctă și independentă față de activitățile organizației. Prin atribuțiile sale, structura de audit intern nu trebuie să fie implicată în elaborarea procedurilor de control intern și a procedurilor pe care urmează a le audita.

Următoarele reguli sunt aplicabile membrilor echipei/personalului structurii de audit intern:

- **nu** va audita activități sau funcții desfășurate sau deținute anterior decât după trecerea unei perioade de cel puțin **12** luni;
- **nu** va putea fi angrenat în operațiuni ale organizației, 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 organizației;
- **nu** pot fi desemnați să efectueze misiuni de audit intern la o structură din cadrul organizației dacă se află în conflict de interese⁴¹;

⁴¹ **Conflict de interese** – Orice relație care este sau pare să nu fie stabilită în interesul organizației. Un conflict de interese ar prejudicia capacitatea unei persoane de a-și îndeplini atribuțiile și responsabilitățile cu obiectivitate.

- **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[organizația], ... personalul structurii de audit intern 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.

Coordonatorul activității de audit intern va urmări sporirea cunoștințelor și abilităților profesionale, precum și a experienței membrilor echipei /personalului prin pregătirea și dezvoltarea profesională continuă a acestuia, prin expunerea personalului, pe cât posibil, la diverse tipuri de angajamente și responsabilități de audit, asigurând rotația personalului pe misiuni. În situația externalizării funcției, auditorul intern (firma de audit sau auditor financiar activ) va desemna în echipă auditori sau experți care au o pregătire și experiență corespunzătoare.

Coordonatorul activității de audit intern (persoana cu responsabilitate finală) va solicita aprobarea ... [structura de guvernare] 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 intern.

3.3. *Confidențialitatea informațiilor și protecția datelor cu caracter personal*

Personalul structurii de audit trebuie să dea dovadă de prudență în utilizarea informațiilor colectate în exercitarea activității și, totodată, să asigure protejarea informațiilor colectate în timpul misiunii, inclusiv a datelor cu caracter personal, conform prevederilor legale în vigoare.

De asemenea, nu vor utiliza informațiile dobândite pentru obținerea unor avantaje personale sau în orice mod care ar fi contrar prevederilor legale sau în detrimentul intereselor [organizația]

Capitolul 4. Tipuri de audit intern 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 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 modului în care este exercitată funcția de conducere pentru îndeplinirea obiectivelor organizației.

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

- **angajamente de consiliere formală** – planificate și concretizate într-un document scris;
- **angajamente de consiliere 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 consiliere 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 agreea 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

Coordonatorul activității de audit intern are, în principal, următoarele atribuții:

- exprimă o opinie independentă asupra eficienței și gradului de adecvare a sistemului de control intern al organizației;
- 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 eficiența operațiunilor și activităților desfășurate de organizație;
- evaluează modul în care sunt respectate prevederile cadrului legal și ale 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 structura de guvernantă sau conducerea executivă pentru dezvoltarea de noi

programe și proceduri, **cu scop consultativ**, fără a aduce atingere independenței auditorului intern;

- participă în cadrul echipelor coordonate de către[*structura de guvernanță*] sau conducerea executivă pentru evaluarea riscului operațional care poate rezulta în cazul unor schimbări semnificative în activitate, cu scop consultativ, fără a aduce atingere independenței auditorului intern;
- se asigură că se păstrează confidențialitatea asupra tuturor informațiilor obținute din angajamentele de audit planificate și în afara planului (prin politici, proceduri etc.);
- coordonează și administrează activitatea de audit intern, facilitând astfel îndeplinirea rolului de asistare a conducerii organizației în menținerea și îmbunătățirea sistemului de control intern.

Coordonatorul activității de audit intern (persoana cu responsabilitate finală) trebuie să evalueze periodic dacă misiunea, competențele și responsabilitățile definite în Carta auditului intern permit ca activitatea de audit intern să își realizeze obiectivele în condiții de eficiență și eficacitate.

Pentru fiecare misiune de audit intern efectuată, auditorul intern 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 prezentate comitetului de audit, acolo unde acesta există, consiliului de administrație/consiliului de supraveghere/directoratului, potrivit sistemelor de conducere a societăților în România, așa cum sunt prevăzute în Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare.

Capitolul 6. Organizarea și liniile de raportare

Coordonatorul activității de audit intern raportează către comitetul de audit, acolo unde acesta există, consiliul de administrație/consiliul de supraveghere/directoratul, potrivit sistemelor de conducere a societăților în România, așa cum sunt prevăzute în Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare, iar raportarea poate fi făcută

semestrial sau anual. Structura de audit întocmește o sinteză privind principalele activități desfășurate și stadiul implementării recomandărilor formulate, sinteză pe care o înaintează spre aprobare conducerii executive și spre informare consiliului director.

Activitatea de audit intern se desfășoară pe baza unui plan anual, care este aprobat de comitetul de audit, acolo unde acesta există, respectiv consiliul de administrație/consiliul de supraveghere/directorat, potrivit sistemelor de conducere a societăților în România, așa cum sunt prevăzute în Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare. Planul de audit intern este elaborat pe baza unei metodologii de evaluare a riscurilor, priorităților stabilite de către conducerea organizației, iar frecvența angajamentelor de audit este determinată în funcție de profilul de risc al fiecărei structuri auditabile. Toate ariile și operațiunile organizației trebuie auditate în cursul unui ciclu operațional planificat.

Activitatea de audit intern se coordonează cu activitatea auditorului extern, dacă acesta există, în scopul evitării suprapunerilor în activitate și obiective.

Capitolul 7. Responsabilitățile managementului

Activitatea de audit intern se poate desfășura doar dacă beneficiază de susținere din partea conducerii.

În sprijinul derulării activității de audit intern, conducerea organizației:

- asigură condiții optime de lucru pentru auditorii interni;
- asigură auditorilor interni acces deplin la toate înregistrările, documentele, activele și angajații organizației, astfel încât aceștia să își poată duce la îndeplinire responsabilitățile;
- informează în timp util auditorul intern cu privire la identificarea anumitor arii de risc ce pot determina misiuni speciale de audit intern;
- comunică eficient cu echipa de audit intern în realizarea misiunii;
- ș.a.m.d.

Orice problemă apărută în procesul de colaborare între management și auditul intern trebuie raportată imediat structurii de guvernanță.

Capitolul 8. Asigurarea calității

În scopul asigurării îndeplinirii obiectivelor stabilite de către consiliul organizației 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 organizație.

Capitolul 9. Dispoziții finale

Prezenta Cartă va intra în vigoare la data aprobării de către[*structura de guvernanță: consiliul de administrație/consiliul de supraveghere/directorat, potrivit sistemelor de conducere a societăților în România, așa cum sunt prevăzute în Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare*], și va fi revizuită periodic. Ea va fi comunicată întregului personal al [*organizația*] care ia cunoștință despre conținutul acesteia.

Ca urmare a aprobării, prevederile Cartei auditului intern devin obligatorii pentru toți membrii echipei de audit.

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

Anexa 3: Modele de *Declarații privind respectarea Codului de Etică*

Anexa 3.1: Model *Declarație privind respectarea Codului de Etică*

– MODEL –

(Declarația se emite de coordonatorul activității de audit intern, către Consiliul de administrație, la începerea activității de audit intern și se actualizează periodic, cel puțin o dată pe an)

DECLARAȚIE PRIVIND RESPECTAREA CODULUI DE ETICĂ

Subsemnatul(a)..... (reprezentant al Firmei de audit⁴².... RPE.....) în calitate de **PRESTATOR** și coordonator pentru misiunile de audit intern, conform contractului nr...../....., încheiat cu [SC auditată.....], în calitate de **BENEFICIAR**, 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 activității de audit intern.

Declar pe propria răspundere că respect principiile prevăzute în Codul de Etică din Normele Obligatorii din cadrul internațional de practici profesionale ale auditului intern, adoptate de CAFR. Declar că pe tot parcursul contractului voi asigura premisele 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, 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 comitetului de

⁴² Dacă externalizarea activităților de audit intern s-a făcut către o firmă de audit.

audit/consiliului de administrație, în scris, ori de câte ori și imediat ce se constată apariția acestor situații.

Declar 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 de Etică și ale *Standardelor* emise de IIA și asimilate de către Camera Auditorilor Financiari din România.

Firma de audit: _____ (dacă e cazul)

Nr. RPE Firma _____ (dacă e cazul)

Funcție: *Coordonatorul activității de audit intern* _____

Nume: _____

Nr. RPE: _____

Semnătura : _____

Data: _____

Anexa 3.2: Model Declarație privind respectarea codului de etică – pentru toți membrii echipei de audit

– MODEL⁴³ –

(orientativ; se completează de către fiecare membru al echipei de audit intern, indiferent dacă funcția este externalizată sau nu; document administrativ)

A. DECLARAȚIE DE INDEPENDENȚĂ

Subsemnatul(a)..... în calitate de coordonator al activității de audit intern de audit intern/membru al echipei de audit intern/stagiar în activitatea de audit intern (*tăiați ceea ce nu este corect*), conform contractului de muncă nr...../data....., încheiat cu firma de audit _____, membră CAFR înregistrată în RPE cu nr....., **declar pe propria răspundere** următoarele informații care vor ajuta în stabilirea **independenței** mele în activitatea de audit financiar în care voi fi implicat:

A1. La data prezentei declarații dețin acțiuni la următoarele societăți:

Denumire societate	Număr de acțiuni	Procent estimat de control sau influența semnificativă

A2. La data prezentei declarații am primit următoarele beneficii materiale, obținute în mod regulat de la (ex. chirii obținute, dobânzi încasate, tichete cadou, alte avantaje etc.):

Denumire organizație	Tip de beneficii	Valoarea anuală estimată a avantajelor primite	% suma în venit anual personal

⁴³ Este o recomandare minimală, care poate fi completată sau dezvoltată după caz, de fiecare firmă de audit, în funcție de manualul său intern de proceduri și de cadrul de reglementare specific, național.

A3. La data prezentei declarații, declar pe propria răspundere **relațiile de rudenie de gradul 1-3** (membrii apropiați ai familiei de grad 1-3, inclusiv concubinul sau logodnicul în cazul în care nu există soț/soție)

Denumire membru familie/Grad rudenie	Locul de muncă al rudei respective (societatea)	Funcția deținută de ruda respectivă la data Declarației
SOT/SOTIE		
CONCUBIN/LOGODNIC		
FIU/FIICĂ		
MAMĂ/TATĂ		
UNCHI/MĂTUȘĂ		
VĂR/VERIȘOARĂ		

A4. La data prezentei declarații, declar pe propria răspundere **că sunt implicat ca parte în următoarele procese comerciale/civile:**

Denumirea celui cu care există litigiul / proces	Calitatea în litigiu / proces	Data începerii litigiului	Stadiu litigiu

Declar că îmi asum responsabilitatea de a anunța în **maxim 5 zile calendaristice** orice modificare a celor mai sus declarate, atât la data modificărilor survenite, cât și la începerea unei misiuni în care pot fi implicat(ă) și în care nu-mi voi putea onora obligațiile profesionale din cauza posibilei vicieri a independenței și/sau obiectivității mele.

B. DECLARAȚIE PRIVIND RESPECTAREA CODULUI DE CONDUITĂ PROFESIONALĂ AL FIRMEI DE AUDIT

B1. Am luat la cunoștință și voi respecta Codul de conduită profesională al firmei de audit:

- integritate și obiectivitate;
- competență profesională;
- confidențialitate;
- conduită profesională și
- desfășurarea activității în conformitate cu standardele de audit intern relevante.

B2. Mă angajez să respect cerințele profesionale ale firmei de audit care coordonează activitatea de audit intern, pe durata angajării mele și voi răspunde pozitiv solicitărilor de dezvoltare profesională stabilite de Coordonatorul misiunilor de audit intern.

În cazul în care survin modificări care au implicații asupra independenței sau obiectivității mele și nu pot stabili în mod cert maniera în care este afectat statutul meu profesional, declar că mă voi consulta în **termen de cel puțin 24 de ore** cu partenerul de audit și/sau cu coordonatorul de audit intern și voi respecta decizia lor referitoare la modul de lucru ulterior comunicării schimbărilor survenite.

C. DECLARAȚIE PRIVIND CONFIDENȚIALITATEA

C1. Având în vedere implicarea mea în misiunile de audit intern ale firmei de audit _____, mă angajez să păstrez **confidențialitatea** informațiilor în posesia cărora intru **pe perioada mea de angajare**, în conformitate cu Codul de Etică adoptat de CAFR, **precum și încă 2 ani calendaristici după încetarea relațiilor mele cu firma de audit.**

C2. De asemenea mă angajez **să nu divulg informații confidențiale** și să **nu folosesc/divulg date cu caracter personal**, obținute în contextul misiunilor de audit intern derulate, fără a avea acordul prealabil al superiorului meu și fără a cere acordul specific al Clientului și să respect condițiile impuse contractual în acest sens, **cu excepția situațiilor specifice impuse de lege.**

D. ALTE ASPECTE

D1. Declar că am luat la cunoștință prevederile legislației în vigoare referitoare la „*prevenirea și combaterea terorismului și a spălării banilor*”, conform informărilor interne, și înțeleg implicațiile sesizării în timp util a tranzacțiilor suspecte și a anunțării imediate a acestora către partenerul semnatar al raportului de audit intern, precum și către persoana responsabilă cu emiterea raportului de tranzacții suspecte, pentru clienții în a căror misiune de audit sunt implicat.

*

În concluzie, 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

partenerului semnatar al raportului de audit intern, în scris, ori de câte ori și imediat ce se constată apariția acestor situații, cu respectarea termenelor mai sus menționate.

Nume: _____

Funcție: _____

Semnătura : _____

Data: _____

Anexa 4: Model *Plan strategic/multianual de audit intern*

– MODEL –

(antet) FIRMA DE AUDIT /
COORDONATORUL ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN⁴⁴

Nr. RPE

Nr. / data.....

ORGANIZAȚIA

APROB,

CONSILIUL DE ADMINISTRAȚIE,

Președinte.....

PLAN STRATEGIC/MULTIANUAL DE AUDIT INTERN

Nr. crt.	Domeniul auditabil	Activitatea auditabilă	Obiectivele misiunii de audit intern	Tipul misiunii de audit intern	Anul/Perioada realizării ⁴⁵			Buget estimativ de timp (ore)		
					Anul 1	Anul 2	Anul 3	Anul 1	Anul 2	Anul 3

Coordonatorul activității de audit intern

(numele și prenumele/Nr. RPE / Semnătura)

⁴⁴ Poate fi coordonatorul structurii de audit intern sau al altei structuri ce asigură această funcție, un auditor financiar independent sau o firmă de audit către care s-au externalizat serviciile de audit intern.

⁴⁵ Se recomandă detalierea perioadei de desfășurare, până la nivel de trimestru, în corelare cu bugetul de timp și/sau bugetul financiar alocat.

Anexa 5: Modele Planul anual de audit intern, fundamentare, analiză riscuri, evaluare control intern

Anexa 5.1: Model Plan anual de audit intern

– MODEL 1 –

(antet) FIRMA DE AUDIT /
COORDONATORUL ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN⁴⁶

Nr. RPE

Nr. / data.....

ORGANIZAȚIA.....

APROB,

CONSILIUL DE ADMINISTRAȚIE,

Președinte.....

PLAN ANUAL DE AUDIT INTERN

Pentru anul.....

Nr. crt.	Domeniul auditabil	Activitate auditată	Obiectivele misiunii de audit intern	Tipul misiunii de audit intern	Nivel de risc estimat inițial	Perioada de realizare a misiunii de audit intern ⁴⁷	Perioada supusă auditării	Numărul de auditori implicați în misiunea de audit intern	Buget estimativ ore lucru	Organizația/structura auditată

Coordonatorul activității de audit intern

.....

(numele și prenumele/Nr. RPE / Semnătura)

⁴⁶ Care poate fi coordonatorul structurii de audit intern sau al altei structuri ce asigură această funcție, un auditor financiar independent sau o firmă de audit către care s-au externalizat serviciile de audit intern.

⁴⁷ Se recomandă detalierea perioadei de desfășurare, până la trimestru, în corelare cu bugetul de timp și/sau bugetul financiar alocat.

– MODEL 2⁴⁸ –

(antet) FIRMA DE AUDIT /

COORDONATORUL STRUCTURII DE AUDIT INTERN⁴⁹

Nr. RPE

Nr. / data.....

ORGANIZAȚIA...

DE ACORD,

p. COMITETUL DE AUDIT,

.....

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				
1.1	„Aspecte privind planificarea” - Evaluarea preliminară a riscurilor relevante față de activitatea organizației				
2	ADMINISTRAREA RISCULUI Evaluarea modului de administrare și a procedurilor de administrare a 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				
2.3	- Evaluarea riscului de management				

⁴⁸ Numai cu caracter ilustrativ, obiectivele sunt aleatorii.⁴⁹ Care poate fi coordonatorul structurii de audit intern sau al altei structuri ce asigură această funcție, un auditor financiar independent sau o firmă de audit către care s-au externalizat serviciile de audit intern.

Nr. crt.	Tema / obiectivele misiunii	Aria de aplicabilitate	Resurse alocate	Perioada de desfășurare a misiunii	Perioada supusă verificării
0	1	2	3	4	5
3	AUDITUL SISTEMULUI DE GUVERNANȚĂ CORPORATIVĂ Adecvarea și eficacitatea controlului intern privind guvernanța organizației, operațiunile și sistemele de informare	-			
3.1	- Evaluarea procesului de guvernanță – 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				

Anexa 5.2: Model Fundamentarea planului de audit intern**– MODEL –**

FIRMA DE AUDIT.... /PFA/PFI

Nr. RPE.....

COORDONATOR ACTIVITATE AUDIT INTERN⁵⁰

Nr. / Data.....

ORGANIZAȚIA [CLIENT DE AUDIT INTERN]

DE ACORD,

p. COMITETUL DE AUDIT,

.....

NOTĂ /REFERAT / NOTIFICARE**privind fundamentarea propunerii de plan 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 emise de Institutul Auditorilor Interni (Global Institute of Internal Auditors), asimilate de CAFR ca reglementări aplicabile activității de audit intern coordonată de auditori financiari, 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 organizației, conducerea executivă și non-executivă, structura organizatorică etc., colectate în perioada
- b. Construirii unei planificări bazată pe risc

⁵⁰ Poate fi coordonatorul structurii de audit intern sau al altei structuri ce asigură această funcție, un auditor financiar independent sau o firmă de audit către care s-au externalizat serviciile de audit intern.

- c. Procedurilor interne ale organizației auditate privind managementul riscurilor și strategia generală a afacerii
- d. Apetitului la risc și toleranței 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 revizuiți)

2. Aria de aplicabilitate pentru fiecare obiectiv s-a stabilit în funcție de prioritățile perioadei de referință (pentru managementul riscului, îmbunătățirea activității organizației, a 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 misiunii⁵¹ – 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 organizația, 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 coordonatorului activității de audit intern, 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,

⁵¹ Auditorul intern va ține cont că perioadele fie prea scurte, fie prea lungi pot afecta calitatea activității, oportunitatea, eficiența și activitatea misiunii.

cu reiterarea procedurilor de modificare, propunere și aprobare, inclusiv a programului de activitate afectat.

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

Recomandări privind elaborarea acestui document

Scopul notei este:

- Să asigure baza de organizare și desfășurare a activității de audit intern.
- Să prezinte și să urmărească reperele de referință pentru abordarea misiunii și stabilirea priorităților în concordanță cu obiectivele organizației auditate.
- Să justifice 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”).

Anexa 5.3: Model Analiză obiective, activități și riscuri asociate

- MODEL -

ANALIZĂ OBIECTIVE, ACTIVITĂȚI ȘI RISCURI ASOCIATE

APROBAT,
Coordonator misiune audit intern,
.....

Entitatea :
Perioada :
Întocmit de:
Revizuit:

OBIECTIVE*	ACTIVITĂȚI	RISC ASOCIAT	CRITERII DE EVALUARE				EVALUARE RISC**			COMENTARIU	Referință
			a.	b.	c.	Etc.	S	M	R		
- Din Planificare	- Din Planificare	- Cf. specific activitate entitate auditată	4	5	6	7	8	9	10	- Cf. aprecieri col.1 la 10	- 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. criteriile și sistemul de control aferent activității: S=scăzut; M=mediu; R=ridicat

Anexa 5.4: Model Chestionar pentru evaluarea preliminară a sistemului de control intern

	Întrebări	Da	Nu	Comentarii
I. Structura				
1.	Există politici și proceduri corespunzătoare privind conflictul de interese, practicile privind securitatea și Codul de Etică? Acestea sunt comunicate și reamintite corespunzător?			
2.	Rolurile și responsabilitățile sunt definite clar, documentate și comunicate?			
3.	Există competențe de aprobare?			
4.	Există o separare a activităților incompatibile?			
5.	Există un cod de conduită, aplicabil atât managementului, cât și angajaților?			
6.	Angajamentul de integritate și etică este comunicat în organizație atât prin vorbe, cât și prin fapte?			
7.	Mediul de control îi încurajează pe cei ce-și realizează obiectivele, dar previne încălcarea principiilor de control?			
8.	Managementul ia măsuri disciplinare corespunzătoare împotriva celor care încalcă politicile și procedurile sau Codul de Etică?			
9.	Există o politică scrisă referitoare la ospitalitatea și cadourile care pot fi acceptate?			
II. Atitudinea managementului față de controalele interne				
10.	Rapoartele auditului intern privind controalele sunt susținute de conducerea superioară și primesc răspuns la nivelul conducerii?			
11.	Există un comitet de audit, constituit în mod corespunzător, care să supravegheze auditul intern și care să analizeze funcționarea controalelor?			
12.	Managementul oferă un sprijin adecvat în efectuarea activității de audit intern?			
13.	Auditul intern a funcționat permanent, operând independent?			
14.	Auditul intern asigură monitorizarea controalelor entității prin evaluări separate?			
III. Proceduri generale de control intern				
15.	Managementul a stabilit proceduri care previn accesul neautorizat sau distrugerea înregistrărilor fizice sau informatice?			
16.	Există proceduri standard de angajare, instruire, motivare, evaluare, dezvoltare, compensare și			

	Întrebări	Da	Nu	Comentarii
	concediere a angajaților aplicabile tuturor ariilor funcționale?			
17.	Politicile și procedurile sunt clare, comunicate, actualizate și revizuite periodic?			
18.	Există fișe ale posturilor?			
19.	Angajații sunt evaluați periodic din punct de vedere al performanței activității?			
20.	Rapoartele și înregistrările companiei sunt etichetate corespunzător pentru asigurarea confidențialității și sunt arhivate într-o locație sigură?			
21.	Numerarul, titlurile de valoare și alte active de valoare sunt păstrate în locații securizate?			
22.	Angajații sunt instruiți în ceea ce privește sensibilitatea și confidențialitatea informațiilor și a înregistrărilor cu care lucrează?			
IV. Angajarea și pregătirea personalului				
23.	Există proceduri scrise pentru politicile de recrutare a membrilor echipei?			
24.	Există o periodicitate în verificarea performanțelor fiecărui angajat de către persoane autorizate în acest sens (managerii de departamente)?			
25.	În urma verificării performanțelor, sunt stabilite nevoile de perfecționare a pregătirii profesionale a angajaților?			
V. Autorizări și acces în sistem. Politicile managementului de protecție împotriva pierderilor, fraudelor și a actelor ilegale				
26.	Sunt luate măsuri de protecție fizică împotriva: - pierderilor și sustragerilor de stocuri și mijloace fixe? - accesului neautorizat la echipamentele de calcul, programe de calculator sau înregistrări? - pierderilor înregistrărilor contabile și a altor înregistrări? - pierderilor în urma incendiilor, inundațiilor, accidentelor etc.?			
27.	Accesul la aplicații și date este restrâns la persoanele care au nevoie pentru îndeplinirea sarcinilor de serviciu?			
28.	Se păstrează evidența cererilor de acces la aplicații și aprobărilor date de management?			

	Întrebări	Da	Nu	Comentarii
29.	Responsabilii de aplicație revizuiesc periodic lista persoanelor care au acces și revocă accesul persoanelor care au părăsit compania, au fost transferate sau nu mai au nevoie de acces?			
30.	Rapoartele sunt distribuite acelor utilizatori care au nevoie de acestea pentru realizarea sarcinilor de serviciu și responsabilii de aplicații revizuiesc periodic listele de distribuție a rapoartelor?			
VI. Responsabilități ale coordonatorului activității de audit intern în afara funcției de audit intern				
31.	Este încurajat personalul să ceară sfaturi privind problemele de etică și există o sursă independentă pentru asemenea sfaturi?			
32.	Sunt stabilite mecanisme care să asigure că managementul este informat operativ privitor la: - depășirea alocațiilor bugetare sau neutilizarea lor? - pierderi sau fraudă? - slăbiciuni ale controlului intern?			
VII. Integritatea datelor				
33.	Tranzacțiile introduse manual sunt autorizate corespunzător înainte de prelucrare?			
34.	Datele de intrare sunt editate și validate, inclusiv în ceea ce privește duplicarea și completitudinea?			

Evaluare generală (în funcție de rezultatele chestionarului de mai sus):

Calificativ	Factor de ajustare a expunerii la risc
Sistemul de Control Intern este funcțional / conform	1
Sistemul de Control Intern este parțial funcțional / parțial conform	2
Sistemul de Control Intern nu este funcțional / neconform	3

Anexa 6: Model Notificare privind începerea misiunii de audit intern

– MODEL –

NOTIFICARE PRIVIND ÎNCEPEREA MISIUNII DE AUDIT INTERN

Nr /

Antet Auditor intern

Nr. RPE

Către:	<i>[Numele și funcția conducătorului departamentului / serviciului / activității auditate]</i>
De la:	<i>[Conducătorul / coordonatorul activității / misiunii de audit intern]</i>
Referințe:	<i>[Activitate / proces auditat]</i>

În conformitate cu Planul de audit intern pentru anul aprobat cu nr...../..... de către , în perioada 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 să 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 [*adresă mail*, *tel*.....], persoană de contact: dl. / dna. coordonator de misiune.

Coordonatorul activității / misiunii de audit intern.....

Anexa 7: Model *Minuta ședinței de deschidere*

– MODEL –

Antet Auditor intern....

Nr. RPE

MINUTA ȘEDINȚEI DE DESCHIDERE

Încheiată astăzi

A. Lista participanților

Numele	Funcția	Structura auditată	Telefon / e-mail / Semnătura

B. Rezumatul discuțiilor

.....

Consemnăm prezentul document:

Pentru auditorul intern	Pentru organizația
.....	

Anexa 8: Model Program general de lucru al misiunii de audit intern

– MODEL –

Auditor intern

Nr. RPE

Organizația

PROGRAMUL GENERAL DE LUCRU AL MISIUNII DE AUDIT INTERN

Activitatea / procesul auditat:

Perioada efectuării misiunii:

Buget de timp alocat:

Întocmit:

Data întocmirii:

Supervizat:

Data supervizării:

Etapе ale misiunii de audit intern	Acțiuni de audit intern	Termenul		Persoane implicate	Locul desfășurării acțiunii de audit intern
		Prevăzut	Realizat		
I. Pregătirea misiunii de audit intern					
	1. Completarea/Actualizarea Declarațiilor privind respectarea Codului de Etică (Anexa 3)				
	2. Emiterea Notificării de începere a misiunii și emiterea, după caz a Ordinului de misiune (Anexa 6)				
	3. Deschiderea misiunii de audit intern (Anexa 7)				
	4. Constituirea și actualizarea dosarului general și a dosarului de misiune				
	5. Solicitarea/Obținerea informațiilor preliminare necesare desfășurării misiunii				
	6. Evaluarea riscurilor				
	7. Evaluarea controlului intern				

Etapă ale misiunii de audit intern	Acțiuni de audit intern	Termenul		Persoane implicate	Locul desfășurării acțiunii de audit intern
		Prevăzut	Realizat		
	8. Definitivarea Programului de lucru specific pentru misiunea de audit intern în derulare				
II. Realizarea misiunii					
	1. Efectuarea testărilor conform programului de lucru al misiunii; colectarea probelor				
	2. Elaborarea foilor de lucru – documentarea constatărilor și formularea recomandărilor				
	3. Revizuirea documentației și completarea dosarului de misiune				
	4. Verificarea finală și revizuirea execuției misiunii de audit intern				
III. Raportarea rezultatelor misiunii de audit intern					
	1. Elaborarea proiectului de raport de audit intern				
	2. Transmiterea proiectului raportului de audit intern către structura auditată în vederea concilierii observațiilor				
	3. Ședința de conciliere și stabilirea împreună cu structura auditată a termenelor de implementare, precum și a persoanelor responsabile din organizație.				
	4. Elaborarea Raportului de audit intern final				
	5. Difuzarea Raportului de audit intern către conducerea superioară pentru informare				
IV. Urmărirea recomandărilor					
	1. Obținerea unui referat/notă /raport al structurii auditate asupra gradului de implementare a recomandărilor agreate				
	2. Elaborarea Fișei de urmărire a implementării recomandărilor (Anexa 13)				
	3. Raportarea stadiului implementării recomandărilor către conducere (Anexa 14)				

Anexa 9: Model Foaie de lucru

– MODEL –

Referință dosar
misiune

FOAIE DE LUCRU

Structura auditată:.....

Tema misiunii

Perioada derulării

Întocmit de:

Data întocmirii:

Supervizat de:

Data supervizării:

Obiectiv :.....

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

Risc rezidual (va fi completat doar dacă din verificare rezultă o deficiență)	Importanța (impact): scăzut/mediu
	Influența pe care o poate avea în prezent o apreciem ca scăzută
	În 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. În funcție și de natura și costurile serviciilor prestate în anumite intervale de timp, putem cantona importanța riscului în nivelul mediu
	Probabilitate: scăzută Analiza eșantionului reflectă totuși, în general, valori mici ale daunelor care se încadrează în aceste întârzieri și apreciem probabilitatea riscului analizat, în condițiile în care s-au desfășurat evaluarea, perioada supusă auditului și constituirea eșantionului verificat, ca fiind de nivel scăzut.
	Risc: Conduce la un risc rezidual mediu

Întocmit de: Nume/prenume _____	Revizuit de: Nume/prenume _____
Funcția _____	Funcția _____
Semnătura _____	Semnătura _____
Data: _____	Data: _____

Anexa 10: Model *Raport de audit intern*

– MODEL –

ANTET AUDITOR INTERN

Nr. RPE

ANTET ORGANIZAȚIE

Data

[TITLU]

RAPORT AUDIT INTERN

PERIOADA.....

MISIUNEA

ACTIVITATEA / PROCESUL AUDITAT

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

[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 (coordonatorul activității 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 Internaționale 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 programul de lucru al misiunii de audit intern.

[Adresabilitate și utilizare]

- Se adresează consiliului și managementului organizației;
- Se comunică tuturor structurilor, activităților auditate;
- Poate fi utilizat de terțe persoane numai cu acordul conducerii organizației. Orice alte elemente de publicitate și utilizare trebuie convenite cu organizația auditată.

[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, dacă a fost cazul;
- Sursele externe de obținere a informațiilor, dacă a fost cazul;
- Utilizarea de servicii externe, dacă a fost cazul.

[CONCLUZII]

- Opinia exprimată de auditorul intern (rating, concluzie etc.).

Coordonatorul activității de audit intern,

.....

Nume-Prenume / Nr.RPE / Semnătura

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 guvernanță și de management al riscurilor.
- Prezentarea unui pachet de informații pe care acționariatul se așteaptă să le obțină de la companie.

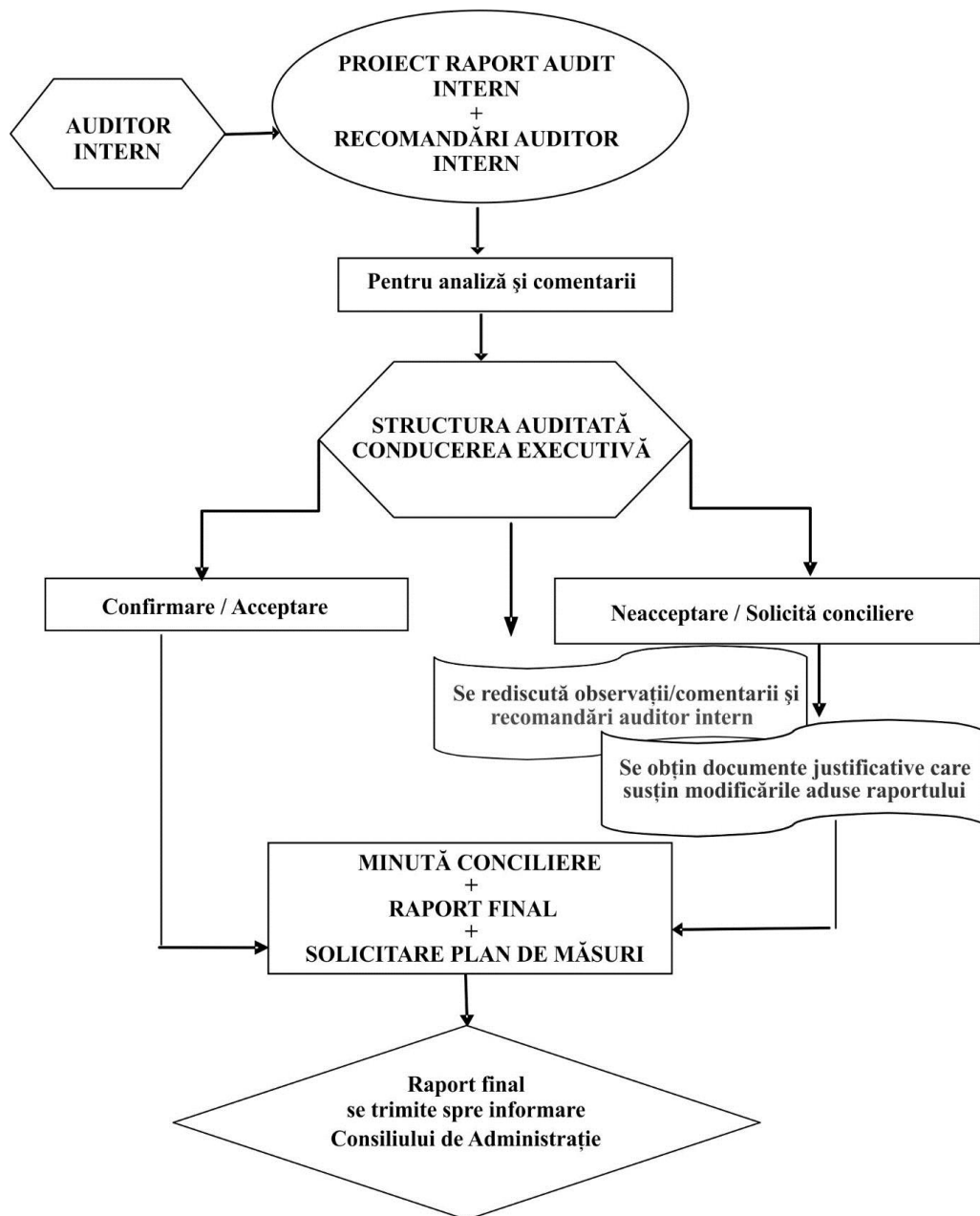
Documentul trebuie să asigure:

- Valorificarea și utilizarea probelor obținute și consemnate în documentația misiunii.
- Prezentarea unei evaluări a eficienței, eficacității și economicității activităților desfășurate de organizație, precum și a modului de funcționare a sistemului de control intern și de 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 11. Schema procesului de conciliere



Anexa 12: Model Minută ședința de închidere

– MODEL –

ANTET AUDITOR INTERN

Nr. RPE ...

MINUTA ȘEDINȚEI ÎNCHIDERE

Încheiată astăzi

Misiunea de audit intern

Perioada supusă auditului:

Nr. crt.	Numele și prenumele	Funcția	Structura din care face parte
1.		(în organizația auditată)	(în organizația auditată).....
2.		(în organizația auditată)	
3.		Coordonator misiune audit intern	Echipa Audit Intern
4.		Auditor intern	Echipa Audit Intern

Pe parcursul misiunii de audit desfășurate, în baza planului de audit aprobat de Consiliul de Administrație și comunicat structurii auditate în ședința de deschidereauditorul a evaluat prin sondaj activitatea structurii, pentru a da asigurări (pentru a oferi consiliere) conducerii SC, precum și pentru eficientizarea și perfecționarea activității în ansamblu.....

Dna / d-nul....., coordonatorul activității 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 că sunt agreeate recomandările și s-a stabilit Planul de Măsuri în vederea confirmării termenelor de implementare și a persoanelor responsabile.

Raportul final de audit intern, care va include și prevederile din Planul de Măsuri elaborat de conducerea executivă a structurii auditate se va trimite spre informare conducerii superioare.

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

Cele care au fost puse la dispoziția auditorilor în format electronic se arhivează prin grija Coordonatorului de misiune, conform cerințelor de arhivare din Manualul de proceduri interne.

Structura auditată,

Auditori interni,

Anexa 13: Model Fișă de urmărire a implementării recomandărilor

– MODEL –

ANTET AUDITOR INTERN

Nr. RPE ...

Misiunea:

FIȘA DE URMĂRIRE A IMPLEMENTĂRII RECOMANDĂRILOR*

Actualizare la data de

Organizația					Structura auditată		
Misiunea de audit intern:					Raport de audit intern nr..... /		Obs.
Nr crt.	Recomandarea**	Implementare***	Implementare parțială****	Neimplementare***	Data planificată****	Data estimată pentru completarea / finalizarea implementării*****	
0	1	2	3	4	5	6	7

Întocmit de

.....

Data întocmirii

Supervizat de

.....

Data supervizării

INSTRUCȚIUNI DE COMPLETARE

* Se întocmește potrivit procedurilor auditorului intern privind urmărirea implementării recomandărilor, centralizat sau pentru fiecare recomandare, cu actualizare periodică

** Conform numerotare / indexare din Raportul de audit intern

*** Se completează gradul de implementare și explicații, inclusiv documente de referință întocmite de auditorul intern

**** Conform „Planului de acțiune” confirmat de coordonatorul activității de audit intern

***** Conform evaluării de către auditorul intern a stadiului, nivelului și posibilităților de implementare

Auditorii interni/Membrii echipei

- Întocmesc Fișa de urmărire a implementării recomandărilor, prevăzută în anexă pentru misiunile încheiate și care se apropie de termenul de implementare;
- Primesc și analizează Planul de Măsuri al organizației pentru implementarea recomandărilor;
- Verifică realizarea măsurilor la termenele stabilite;
- Evaluează progresele înregistrate în implementarea recomandărilor;
- Arhivează 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 organizației;
- Elaborează Planul de Măsuri pentru implementarea recomandărilor și reducerea riscurilor reziduale;
- 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 Măsuri pentru implementarea recomandărilor, în funcție de propunerile formulate de conducătorul misiunii de audit intern;

- Implementează acțiunile cuprinse în Planul de Măsuri pentru implementarea recomandărilor cu respectarea termenelor prevăzute;
- Transmit conducătorului misiunii de audit intern, periodic, informări cu privire la stadiul implementării recomandărilor.

Coordonatorul misiunii de audit intern

- Analizează Planul de Măsuri în vederea organizării procesului de monitorizare a implementării recomandărilor;
- Evaluează progresele înregistrate în implementarea recomandărilor și propune, dacă este cazul, eventuale modificări ale Planului de Măsuri pentru implementarea recomandărilor;
- După implementarea recomandărilor, evaluează valoarea adăugată de auditul intern și cuprinde aceste informații în raportările periodice.
- Informează conducerea superioară cu privire la recomandările neimplementate la termen;

Conducerea superioară a organizației

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

Anexa 14: Model *Raport de monitorizare privind constatările și recomandările*

– MODEL –

AUDITOR INTERN

ORGANIZAȚIA.....
APROBAT ,
Consiliu de Administrație,
PREȘEDINTE,

RAPORT DE MONITORIZARE

**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**

Coordonatorul activității de audit intern

.....

Nume-Prenume / Nr.RPE/ Semnătura

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 anual 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, subliniindu-se 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 cadrul organizației auditate.

Coordonatorul activității de audit intern

.....

Nume-Prenume / Nr. RPE/ Semnătura

Anexa 15: Model *Revizuirea dosarului misiunii de audit intern*

– MODEL –

REVIZUIREA DOSARULUI MISIUNII DE AUDIT INTERN

Denumire misiune:.....

Perioada:.....

Întocmit de:

Data întocmirii

Supervizat de:

Data supervizării:

PARTEA A – SPECIFICUL MISIUNII

Etapele misiunii de audit	Activități	Referință / pagina	Obs.
I. Pregătirea misiunii de audit intern			
	1.1 Completarea/Actualizarea Declarațiilor privind respectarea Codului de Etică. Analiza eventualelor incompatibilități și conflicte de interese	Anexa	
	1.2. Întocmirea și transmiterea Notificării privind declanșarea misiunii de audit intern către structurile auditate	Anexa	
	1.3. Redactarea Minutei ședinței de deschidere		
	1.4. Colectarea și prelucrarea informațiilor preliminare (constituirea și actualizarea dosarului general și a dosarului de misiune)	Anexa	
	1.5. Analiza obiectivelor, activităților și riscurilor asociate – Evaluarea riscurilor	Anexa	
	1.6 Evaluarea controlului intern		
	1.7. Întocmirea Programului de lucru specific al misiunii de audit intern	Anexa	

Etapale misiunii de audit	Activități	Referință / pagina	Obs.
	1.8. Elaborarea instrumentelor și procedurilor de audit intern	Anexa	
	1.9. Întâlniri / 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.	Anexa	
II. Realizarea misiunii			
	2.1. Efectuarea testărilor, conform Programului de lucru detaliat – colectarea probelor	Anexa	
	2.2. Discutarea constatărilor cu responsabilul structurii / procesului auditat, clarificări	Anexa	
	2.3. Completarea chestionarelor, testelor, foilor de lucru și formularea recomandărilor	Anexa	
	2.4. Revizuirea documentelor de lucru – completarea dosarului de misiune	Anexa	
	2.5. Ședința de închidere a misiunii de audit	Anexa	
	2.5.1. Discutarea principalelor constatări și recomandări cu structura auditată	Anexa	
	2.5.2. Organizarea ședinței de conciliere și rediscutarea constatărilor cu structura auditată (când este cazul)	Anexa	
	2.5.3 Concluzii și discuții privind posibile evenimente ulterioare perioadei auditate (când este cazul)	Anexa	
III. Raportarea rezultatelor			
	3.1. Întocmirea și transmiterea proiectului de Raport de audit intern	Anexa	
	3.2. Primirea eventualelor observații, puncte de vedere ale structurii auditate	Anexa	

Etapele misiunii de audit	Activități	Referință / pagina	Obs.
	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	Anexa	
	3.4. Finalizarea și difuzarea Raportului de audit intern	Anexa	
	3.5. Transmiterea recomandărilor aprobate către structura auditată	Anexa	
IV. Urmărirea implementării recomandărilor			
	4.1. Inițierea procesului de urmărire a implementării recomandărilor, discuții cu structura auditată	Anexa	
	4.2 Raportarea stadiului implementării recomandărilor către conducere	Anexa	
V. Rapoarte, sinteze periodice către CA			
	5.1 Întocmirea sintezei misiunii de audit încheiate (documentează raportul periodic înaintat către CA; a se vedea și Anexa 14)	Anexa	

PARTEA B – SPECIFIC METODOLOGIEI

Nr. crt.	Criterii	Răspuns	Observații
Standardul de audit intern 2300 – Realizarea misiunii			
1.	Declarația privind respectarea Codului de etică al coordonatorului activității de audit intern a fost prezentată Consiliului de administrație al organizației înainte de începerea misiunii de audit intern?		
2.	Programul de lucru al misiunii de audit intern a fost elaborat în vederea îndeplinirii obiectivelor misiunii în cadrul bugetului de timp alocat?		
3.	Obiectivul auditului, scopul, procedurile și bugetul au fost reanalizate în mod constant pentru a asigura o eficientă folosire a resurselor de audit?		

Nr. crt.	Criterii	Răspuns	Observații
4.	Foile de lucru demonstrează că programul de audit a fost realizat și cuprind informațiile colectate și analize ale aspectelor referitoare la obiectivele auditului?		
5.	Constatările și recomandările sunt incluse în foi de lucru și au la bază probe adecvate (suficiente, credibile, relevante)?		
6.	Au fost evaluate eficiența și eficacitatea activității/structurii auditate?		
7.	Au fost respectate procedurile interne privind organizarea și desfășurarea activității de audit intern?		
8.	Documentele de lucru au fost completate în mod corespunzător și în conformitate cu Procedurile interne privind organizarea și desfășurarea activității de audit intern?		
9.	Bugetul de timp a fost respectat?		
10.	Recomandările formulate sunt clare și oferă suficiente informații într-o manieră logică, astfel încât să poată genera o reacție pozitivă din partea structurii auditate?		
11.	Recomandările formulate se adresează remedierii cauzei producerii riscurilor identificate, în vederea implementării unor controale sau modificării unor fluxuri de activități astfel încât să conducă la diminuarea riscurilor identificate?		
12.	Constatările și recomandările sunt în concordanță cu obiectivele misiunii?		
13.	Termenele de implementare sunt clar precizate, sunt corelate cu riscurile asociate deficiențelor identificate și respectă limitele prevăzute în Procedurile interne privind organizarea și desfășurarea activității de audit intern?		
14.	În cazul în care recomandarea ar fi implementată, deficiența ar fi remediată?		
15.	Implementarea recomandării depășește aria de competență a structurii auditate?		
16.	Implementarea recomandărilor respectă principiul cost-eficiență?		

Nr. crt.	Criterii	Răspuns	Observații
17.	Este identificată în mod clar persoana/funcția responsabilă cu implementarea recomandării? Are aceasta autoritatea necesară în vederea implementării recomandării?		
18.	Foile de lucru au atașate copii ale probelor corespunzătoare?		
19.	Sunt documentate corespunzător diversele analize menționate în foile de lucru?		
20.	S-a primit de la structura auditată Planul de Măsurii pentru implementarea recomandărilor?		
21.	S-a întocmit un Raport de audit intern? Raportul de audit intern respectă Procedurile interne privind organizarea și desfășurarea activității de audit intern?		
Standardul de audit intern 2400 – Comunicarea rezultatelor			
1.	A existat o bună comunicare între auditor și structura auditată?		
2.	Au fost comunicate structurii auditate toate aspectele semnificative identificate pe parcursul misiunii?		
3.	Comunicările scrise au fost clare, concise, obiective și corecte?		
4.	Planul de Măsurii în vederea implementării recomandărilor a fost asumat de structura auditată?		
5.	S-a înaintat structurii auditate un chestionar de evaluare a echipei misiunii?		
Total			

Întocmit,

Coordonatorul activității de audit intern

..... (nume, prenume)

.....(Nr. RPE)

.....(semnătura)

Anexa 16: Modele pentru documentarea evaluării riscurilor

– MODELE DE REGISTRU AL RISCURILOR –

– Modelul 1 –

Tabel 1

Nr. crt	Obiectivul	Riscul inherent pentru fiecare obiectiv	Impact aferent riscului inherent	Probabilitatea producerii riscului inherent	Nivelul de risc inherent	Acțiunea de minimizare a riscului inherent	Stadiul de implementare a acțiunilor de minimizare	Impactul aferent riscului rezidual	Probabilitatea producerii riscului rezidual	Nivelul de risc rezidual	Persoana responsabilă	Data ultimei revizii a riscului inherent
0	1	2	3	4	5 (col.3 x col.4)	6	7	8	9	10 (col. 8 x col.9)	11	12

Tabel 2

Obiectivele specifice și riscurile inerente asociate

Nr. crt.	Obiectiv specific	Denumirea activității / activităților corespunzătoare obiectivelor specifice	Riscurile inerente asociate obiectivelor și activităților corespunzătoare acestora
0	1	2	3
1			
2			
3			
.....			

Nota:

- Col. 1 trebuie să fie identică cu col. 1 din Tabelul 1;

Tabel 3
BAZA DE CALCUL
pentru evaluarea riscurilor inerente identificate

Nr. crt.	Obiectiv specific	Denumirea riscurilor inerente	Impactul aferent riscului inerent	Probabilitatea aferentă riscului inerent	Nivelul de risc inerent (col. 3 x col. 4)
0	1	2	3	4	5
1					
2					

NOTĂ:

1. Impactul poate fi estimat, pe o scară cu trei valori, astfel:

- 1 = nivel scăzut al impactului;
- 2 = nivel mediu al impactului;
- 3 = nivel ridicat al impactului.

2. Probabilitatea poate fi estimată astfel:

- 1 = nivel scăzut al probabilității;
- 2 = nivel mediu al probabilității;
- 3 = nivel ridicat al probabilității.

3. Nivelul fiecărei variabile va fi stabilit pe baza datelor existente, având în vedere frecvența cu care s-au manifestat riscurile respective anterior, ori anticipările de manifestare pentru perioada următoare.

4. Tabelul acesta poate fi dezvoltat în funcție de nevoile organizației, el fiind de fapt un extras din Tabelul 1.

5. Scările de evaluare pentru impact și probabilitate pot fi detaliate diferit, spre exemplu, pe cinci valori și nu pe trei.

Tabel 4

PLANUL DE MĂSURI AL ORGANIZAȚIEI

Nr. crt.	Riscul inerent pentru fiecare obiectiv	Denumirea acțiunii de minimizare a riscului inerent	Persoana responsabilă cu monitorizarea riscului inerent	Persoane responsabile cu implementarea acțiunii de minimizare a riscului inerent	Data limită de implementare a acțiunii de minimizare a riscului inerent
0	1	2	3	4	5
1					
2					

- Col. 1 trebuie să fie identică cu col. 2 din Tabelul 1

Modelul 2

REGISTRUL RISCURILOR

[illegible]

Anexa 17: Model al Programului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern

– MODEL –

PROGRAMUL DE ASIGURARE ȘI ÎMBUNĂTĂȚIRE A CALITĂȚII ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN

al Firmei de audit..... Nr. RPE.....

pentru anul.....

Nr. crt.	Standard	Elemente	Frecvența	Rezultate	Revizuit de	Observații
1	1300, 1310	Programul de asigurare și îmbunătățire a calității				
1.1.	Procedura de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern este adecvată și respectă cerințele prevăzute în Standardele Internaționale de Audit Intern		Revizuire anuală		Coordonatorul activității de audit intern	
1.2.	Descrierea Programului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern cuprinde aspecte referitoare la:		Revizuire anuală		Coordonatorul activității de audit intern	
	• Evaluări interne – monitorizarea continuă					
	• Evaluări interne – autoevaluări periodice					
	• Evaluări externe					
2	1311	Evaluări interne – Monitorizarea continuă				
2.1.	Evaluarea performanței la nivelul fiecărei misiuni de audit intern (conformarea cu Standardul de audit intern 2200 – Planificarea misiunii, Standardul de audit intern 2300 – Realizarea misiunii, Standardul de audit intern 2400 – Comunicarea rezultatelor, Standardul de audit intern 2500 – Monitorizarea Progresului)		Permanent		Coordonatorul activității de audit intern	
3	1311	Evaluări interne – Autoevaluări periodice				
3.1.	Evaluarea necesității revizuirii Cartei (Statutului) auditului intern		Anual/Ori de câte ori este necesar		Coordonatorul activității de audit intern	
3.2.	Evaluarea necesității revizuirii reglementărilor interne privind organizarea și desfășurarea activității de audit intern		Anual/Ori de câte ori este necesar		Coordonatorul activității de audit intern	

Nr. crt.	Standard	Elemente	Frecvența	Rezultate	Revizuit de	Observații
3.3.	Autoevaluarea anuală în vederea evaluării conformității cu Standardele de Audit Intern		Anual		Coordonatorul activității de audit intern	
3.4.	Evaluarea performanței auditorilor interni		Anual		Coordonatorul activității de audit intern/Comitetul de Audit/Consiliul de administrație	
3.5.	Evaluarea adecvării Programului de pregătire și perfecționare profesională a auditorilor interni		Anual		Coordonatorul activității de audit intern	
3.6.	Evaluarea stadiului de realizare a Planului de audit intern		Semestrial		Coordonatorul activității de audit intern	
3.7.	Obținerea declarațiilor auditorilor interni cu privire la respectarea Independenței și Codului de etică:		Anual / Ori de câte ori este necesar		Coordonatorul activității de audit intern/Comitetul de Audit/Consiliul de administrație	
	Respectarea integrității (conformitatea cu Standardul de Audit Intern 1200 – Competență și conștiinciozitate profesională);					
	Independența și obiectivitatea (conformitatea cu Standardul de Audit Intern 1100 – Independență și Obiectivitate);					
	Pregătirea profesională (conformitatea cu Standardele de Audit Intern 1200 – Competență și conștiinciozitate profesională și 2000 – Coordinarea Activității de Audit intern)					
	Confidențialitate și protecția datelor cu caracter personal (conformitatea cu Standardele Internaționale de Audit Intern: 2330 – Documentarea informațiilor, 2410 A3 – Criterii pentru comunicare și 2440 A2 – Difuzarea rezultatelor)					
	Conflictele de interese și fapte de corupție (conformitatea cu Standardul de Audit Intern 1120 – Obiectivitate individuală)					

Nr. crt.	Standard	Elemente	Frecvența	Rezultate	Revizuit de	Observații
4	1312	Evaluări externe				
4.1.	Evaluările externe vor fi efectuate de către un evaluator calificat independent sau de către o echipă de evaluare din afara organizației.		La 5 ani			
5	1320	Raportarea privind Programul de Asigurare și Îmbunătățire a Calității				
5.1.	Conducătorul executiv al auditului va comunica Consiliului de Administrație/Comitetului de Audit, dacă există, rezultatele Programului de Asigurare și Îmbunătățire a Calității activității de audit intern		Anual		Coordonatorul activității de audit intern	
6	1321	Utilizarea sintagmei «În conformitate cu Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern»				
6.1.	Conducătorul executiv al auditului poate declara că activitatea de audit intern este în conformitate cu Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern, numai dacă rezultatele programului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern susțin aceasta declarație.				Coordonatorul activității de audit intern	
7	1322	Prezentarea neconformității				
7.1.	Cazurile de neconformitate cu Definiția Auditului Intern, Codul de Etică sau Standardele sunt raportate de către coordonatorul executiv al auditului, împreună cu impactul acestora, Consiliului de Administrație/Comitetului de Audit, dacă există.	Ori de câte ori este necesar (impact ridicat)			Coordonatorul activității de audit intern	
		Anual			Coordonatorul activității de audit intern	
Legendă aprecieri în col. „Rezultate”:						
	Bine – se asigură conformitatea cu Standardele Internaționale de Audit Intern					
	Necesită îmbunătățiri – abateri de la respectarea Standardelor Internaționale de Audit Intern					
	Nesatisfăcător – neconform cu Standardele Internaționale de Audit intern					

Coordonatorul activității de audit intern,
 Nr. RPE Semnătura

Anexa 18: Model Chestionar evaluări de calitate

– MODEL –

CERERE EVALUARE

Coordonator activitate audit intern al[organizația]

Programul de îmbunătățire și asigurare a calității activității de audit intern pentru anul

De la: Coordonator activitate audit intern

Către:(persoana aflată la conducerea structurii auditate)

Subiect: Solicitare completare chestionar de evaluare a activității de audit intern în urma finalizării misiunii de audit intern privind

Data trimiterii:

Stimată Doamnă /Stimate Domnule,

În perioada(perioada desfășurării misiunii), s-au desfășurat misiunile de audit intern privind

Ca parte a Programului îmbunătățire și asigurare a calității activității de audit intern pentru societatea, am aprecia răspunsurile dumneavoastră la întrebările din chestionarul anexat.

Coordonatorul activității de audit intern,

Nume-Prenume/Nr. RPE / Semnătura

**ANEXĂ LA CEREREA DE EVALUARE:
CHESTIONAR DE EVALUARE
A CALITĂȚII SERVICIILOR PRESTATE**

1. Personalul echipei de audit:

	Indicatori de performanță	Foarte bine	Bine	Satis- făcător	Nesatis- făcător
1.	Obiectivitatea auditorului intern/auditorilor interni				
2.	Profesionalismul auditorului/echipei de audit intern				
3.	Cunoștințe suficiente cu privire la procesele / activitatea dumneavoastră				
4.	Calitatea comunicării cu auditorul intern / membrii echipei de audit intern				

2. Desfășurarea misiunii și raportul de audit:

	Indicatori de performanță	Foarte bine	Bine	Satis- făcător	Nesatis- făcător
1.	Discuții cu auditorul intern / membrii echipei de audit intern cu privire la aspectele semnificative identificate pe parcursul misiunii.				
2.	Inteligibilitatea raportului de audit intern.				

3. Alte observații cu privire la activitatea auditorului intern / membrilor echipei de audit intern (rugăm detaliați):

.....

Data răspuns

Nume Prenume

Funcția

Semnătura

Anexa 19: Model autoevaluare – declarația de conformitate cu standardele IIA

– MODEL –

Declarația de conformitate cu Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern

Activitatea de audit intern desfășurată [se completează cu nivelul de conformare, după cum urmează:

Nivelul 1 „se conformează în general”,

Nivelul 2 „este parțial conformă”

Nivelul 3 „este neconformă / nu se conformează”

Denumire	Nivelul de conformare		
	Nivelul 1	Nivelul 2	Nivelul 3
STANDARDELE DE CALIFICARE			
1000 – Scop, Autoritate și Responsabilități			
1010 – Recunoașterea Definiției Auditului Intern, a Codului de Etică și a Standardelor în Carta Auditului Intern			
1100 – Independență și Obiectivitate			
1110 – Independența organizațională			
1111 – Interacțiunea directă cu consiliul			
1112 – Responsabilitățile Conducătorului executiv al auditului în afara funcției de audit intern			
1120 – Obiectivitate Individuală			
1130 – Prejudicii aduse independenței sau obiectivității			
1200 – Competență și conștiinciozitate profesională			
1210 – Competență			
1220 – Conștiinciozitate profesională			
1230 – Formarea profesională continuă			
1300 – Programul de asigurare și îmbunătățire a calității			
1310 – Cerințele Programului de Asigurare și Îmbunătățire a Calității			
1311 – Evaluările interne			

Denumire	Nivelul de conformare		
	Nivelul 1	Nivelul 2	Nivelul 3
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			
STANDARDELE DE PERFORMANȚĂ			
2000 – Coordonarea Activității de Audit Intern			
2010 – Planificarea			
2020 – Comunicarea și aprobarea			
2030 – Administrarea resurselor			
2040 – Politici și Proceduri			
2050 – Coordonarea și Încrederea			
2060 – Raportarea către conducerea superioară și consiliu			
2070 – Furnizorul Extern de Servicii și Responsabilitatea Organizațională cu privire la Auditul Intern			
2100 – Tipul activității			
2110 – Guvernanța			
2120 – Managementul riscului			
2130 – Controlul			
2200 – Planificarea misiunii			
2201 – Aspecte privind planificarea			
2210 – Obiectivele misiunii			
2220 – Sfera de cuprindere a misiunii			
2230 – Alocarea resurselor misiunii			
2240 – Programul de lucru al misiunii			
2300 – Realizarea misiunii			
2310 – Identificarea informațiilor			
2320 – Analiza și Evaluarea			
2330 – Documentarea informațiilor			
2340 – Supervizarea misiunii			
2400 – Comunicarea rezultatelor			
2410 – Criterii pentru comunicare			
2420 – Calitatea comunicărilor			
2421 – Erori și omisiuni			
2430 – Utilizarea afirmației „Realizat în Conformitate cu Standardele Internaționale pentru			

Denumire	Nivelul de conformare		
	Nivelul 1	Nivelul 2	Nivelul 3
Practica Profesională a Auditului Intern”			
2431 – Aducerea la Cunoștință a Neconformității în cadrul misiunii de audit intern			
2440 – Difuzarea rezultatelor			
2450 – Opinii generale			
2500 – Monitorizarea Progresului			
2600 – Comunicarea Acceptării Riscurilor			
CODUL DE ETICĂ			

Coordonatorul activității de audit intern,

Data emiterii

Nume-Prenume / Nr. RPE / Semnătura

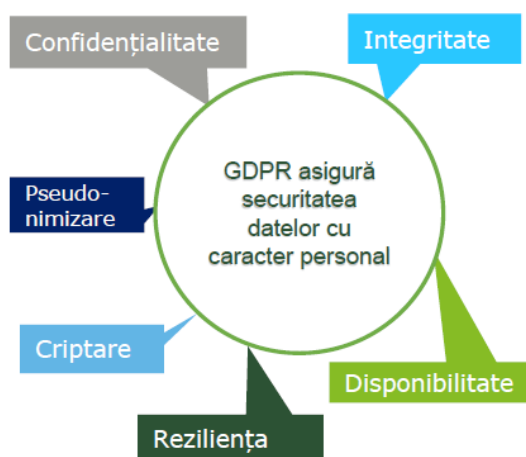
Anexa 20: Cerințe și așteptări în zona „GDPR”⁵²

Protecția efectivă a datelor cu caracter personal în întreaga Uniune necesită nu numai consolidarea și stabilirea în detaliu a **drepturilor persoanelor vizate** și a **obligățiilor celor care prelucrează și decid prelucrarea datelor cu caracter personal**, ci și competențe echivalente pentru **monitorizarea și asigurarea conformității cu normele** de protecție a datelor cu caracter personal și sancțiuni echivalente pentru infracțiuni în statele membre.

Cerințele GDPR au ca scop **standardizarea și armonizarea** la nivelul Uniunii Europene a reglementărilor privind protecția datelor cu caracter personal. Prin acest regulament se pun în atenție **riscurile legate de protecția datelor cu caracter personal**, fără a stabili cum să se realizeze protecția acestor date. Mai degrabă se stabilesc așteptări legate de date pe baza nivelului de sensibilitate a acestora și a riscurilor potențiale.

Încorporarea noilor obligații pentru controlorii de date, noile drepturi pentru persoanele vizate și noile cifre și instrumentele de securitate impun societăților **să adapteze și să revizuiască politicile și procedurile de securitate** curente.

Aceste reforme privind protecția datelor au impus companiilor să implementeze o serie de măsuri juridice, tehnice și organizatorice pentru a se adapta, ceea ce va însemna, în majoritatea cazurilor, că trebuie să efectueze o **analiză aprofundată a procedurilor de protecție a datelor** și, eventual, să își **modifice modelele de afaceri** pentru acel scop.



⁵² Material informativ extras din articolele legate de acest subiect, publicate în revista „Audit Financiar” și în revista „Practici de audit” (site-ul CAFR/ Publicații).

Riscul de neconformitate cu cerințele GDPR – imagine de ansamblu

- 1) Amenzi de maximum 4% din cifra de afaceri la nivel global



- 2) Acoperire teritorială crescută



- 3) Consimțământ explicit și retractabil



- 4) Drepturile de acces și portabilitate



- 5) Notificarea breșelor de securitate în maximum 72 de ore



- 6) Privacy by design



- 7) Dreptul de a fi uitat



- 8) Numirea unui Responsabil pentru Protecția Datelor



Impactul GDPR asupra organizației

• Juridic și Conformitate

GDPR introduce cerințe și provocări noi pentru funcțiile juridice și conformitate:

- Organizațiile sunt nevoite să numească un **Responsabil pentru Protecția Datelor**;
- În caz de nerespectare a regulamentului, amenziile sunt foarte mari – până la 4% din cifra de afaceri la nivel global;
- O atenție crescută privind responsabilitatea organizației necesită o guvernanta proactivă și robustă, solicitând organizațiilor să revizuiască modul de definire a politicilor referitoare la protecția datelor cu caracter personal.

• Tehnologie

Noile cerințe impuse de GDPR aduc schimbări în modul în care tehnologiile vor fi definite și gestionate.

- Este necesară documentarea unor analize de risc referitoare la confidențialitate pentru a implementa sisteme și tehnologii noi;
- Reglementatorul trebuie notificat în cazul încălcării confidențialității datelor în termen de 72 de ore, ceea ce presupune implementarea unor proceduri de răspuns la incident îmbunătățite;

• Gestiunea datelor personale

Personalul cu rol în gestionarea informațiilor trebuie să prezinte clar modul de stocare a datelor. O imagine mai bună asupra datelor colectate și locația unde acestea sunt stocate va ușura respectarea regulamentului din punct de vedere al noilor drepturi impuse, respectiv dreptul de ștergere a datelor și dreptul de portabilitate.

Evaluarea proceselor GDPR de către auditul intern

Controale la nivel de organizație

- Strategia privind confidențialitatea
- DPO & responsabilitatea organizației
- Training & conștientizare
- Politici și standard

Controale generale

- Transferul datelor
- Drepturile indivizilor
- Notificarea încălcării confidențialității datelor
- Privacy Audit
- Securitatea procesării
- Evaluarea impactului asupra protecției datelor
- Privacy by Design & Default
- Inventarierea activităților de procesare

Controale la nivel de aplicație

- Legalitate
- Limitarea scopului
- Minimizarea datelor
- Acuratețe
- Obiectivitate și transparență
- Integritate și confidențialitate
- Limitarea stocării datelor

Analiza riscului de neconformitate cu GDPR de către auditul intern

Cerințe de securitate așteptate de GDPR includ:

- Pseudonimizarea și criptarea datelor cu caracter personal
- Asigurarea rezilienței sistemelor și serviciilor de prelucrare a datelor cu caracter personal
- Realizarea de testări și evaluări periodice ale controalelor organizaționale și tehnice implementate pentru a asigura securitatea prelucrării datelor

Deziderate în materie de GDPR	Obiective de audit intern
• Politicile, standardele și procedurile privind securitatea informației și protecția datelor sunt implementate	- Verificarea documentației din punct de vedere al completitudinii și acurateței - Confirmarea existenței unor aprobări oficiale, care să fie comunicate și aplicate la timp - Verificarea faptului că documentația acoperă toate cerințele GDPR - Verificarea modului în care cerințele procedurale sunt acoperite prin controale interne
• Se organizează periodic sesiuni de formare și conștientizare cu personalul • Evidențele activităților de procesare sunt reținute și revizuite periodic	- Verificarea calendarului de cursuri și a faptului că documentația suport cuprinde toate conceptele GDPR - Confirmarea participării de către angajați
• Datele personale sunt actualizate periodic	- Verificarea existenței și acurateței unei liste de procese, sisteme și depozite de date în care sunt procesate date cu caracter personal
• Datele personale sunt pseudonimizate	
• Datele personale sunt criptate	
• Procesul de back-up operează și se testează periodic	- Verificarea efectuării de teste a copiilor de rezervă
• Un plan de Business Continuity (inclusiv Disaster Recovery) a fost definit, implementat și testat o dată pe an	- Verificarea realizării unei revizuii cel puțin anuale a BCP (Business Continuity Plan) și DRP (Disaster Recovery Plan)
• Sunt implementate principiile de securitate logice: autentificarea utilizatorilor, parole, drepturi de acces, VPN, configurații de firewall	- Verificarea implementării eficiente și eficace a restricțiilor de acces logic la date personale
• Principiile securității fizice sunt implementate.	- Verificarea existenței unor sisteme și proceduri pentru a gestiona accesul logic și fizic la informații personale, inclusiv copii de hârtie, arhivă și copiile de rezervă.
• Logurile de acces și activitate sunt activate și reținute	
• Scan-uri de vulnerabilitate și teste de penetrabilitate sunt definite și implementate	- Verificarea derulării unor teste de vulnerabilitate și penetrabilitate, atât din rețele interne, cât și externe.
• Se realizează auditul partenerilor terți (furnizori, procesatori de date)	- Verificarea existenței clauzelor de audit definite în contractele cu principalii furnizori/procesatori

Programul de audit intern în materie de conformitate GDPR

Anticipare

• Dacă până acum efortul auditului intern a fost în direcția evaluării pregătirii prin planificarea și implementarea unor procese în conformitate cu cerințele GDPR, este momentul să se treacă la misiuni de asigurare!

• Un model de program de audit intern pentru o misiune de asigurare va acoperi următoarele 6 teme:

- Guvernanță și responsabilitate
- Dreptul la informare
- Educare și conștientizare
- Securitate
- Managementul datelor / înregistrărilor
- Partajarea datelor

Consultare

• Abordarea auditului intern trebuie să fie una incluzivă, în sensul evaluării a cât mai mulți responsabili în procesele GDPR, nu doar DPO (Data Protection Officer)– ci și consiliul de administrație, departamentul de resurse umane, departamentul juridic sau achiziții, spre exemplu.

• Auditul GDPR nu trebuie să fie un exercițiu de conformitate, pe bază de chestionar! Considerând evoluția continuă în ceea ce privește noile moduri de folosire a datelor, trebuie să ne așteptăm la adaptarea și modificarea cerințelor GDPR.

Anexa 21: Informații utile despre riscul cibernetic⁵³

Cum răspundem riscului cibernetic?

- Strategia, transformarea și evaluarea cibernetică
- Managementul riscului cibernetic și conformitate
- Training, educare și conștientizare în riscuri cibernetic
- Anticipare și pregătire pentru amenințări avansate
- Tehnici analitice dedicate riscului cibernetic
- Centrul de operațiuni de securitate cibernetică
- Informații privind amenințările cibernetic
- Protecția infrastructurii
- Managementul vulnerabilităților
- Protecția aplicațiilor
- Servicii de autentificare
- Confidențialitatea și protecția datelor
- Răspunsul la incidente cibernetic
- Cyber wargaming

De la implementare la monitorizare și perfecționare

Extern: Auditul Extern / Autorități de reglementare

A 3-a linie de apărare: Auditul Intern

- Testare controale interne
- Evaluare conformitate în zona de securitate cibernetică
- Evaluare acceptanța formală a riscurilor cibernetic

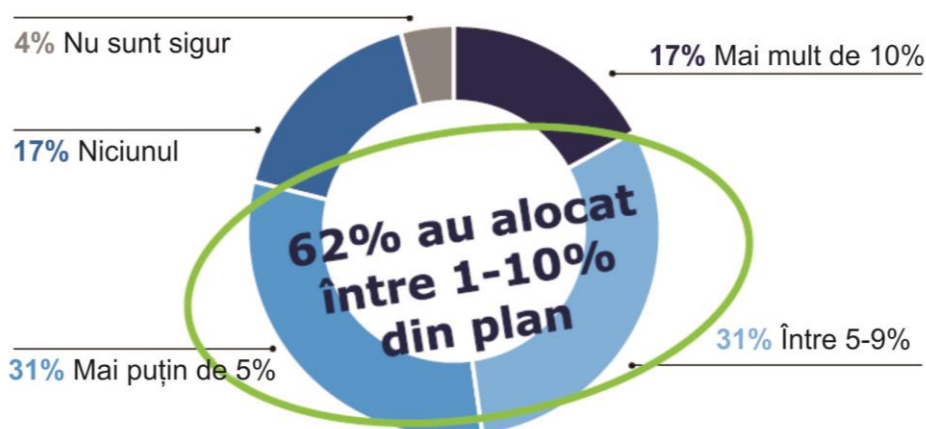
A 2-a linie de apărare: Funcția de Management al Riscului – IT

- Acțiuni de investigare / detectare
- Înțelegere amenințări, vulnerabilități, riscuri cibernetic
- Evaluare formală a riscurilor
- Analiză impact în business (BIA)
- Riscuri emergente

⁵³ Material informativ extras din articolele legate de acest subiect, publicate în revista „Audit Financiar” și în revista „Practici de audit” (site-ul CAFR/ Publicații).

1-a linie de apărare: Structurile funcționale din business și IT

- Auto-evaluarea controalelor interne (CSA)
- Teste de intruziune / penetrare
- Testări tehnice și funcționale
- Testări sociale și comportamentale
- Revizuiți periodice ale managementului

Ponderea riscului cibernetic în planul de audit**Provocări pentru auditul intern*****1. Obstacole înfruntate de auditul intern în adresarea riscului cibernetic***

- Lipsa **expertizei în domeniul securității cibernetică** a personalului din structura de audit intern;
- Lipsa cooperării și comunicării cu structura **IT**;
- Lipsa suportului din partea **conducerii executive** pentru a adresa riscul cibernetic.

2. Așteptări vs. realizări privind efortul Auditului Intern în zona securității cibernetică

- **Comunică conducerii executive și membrilor CA** nivelul de risc identificat la nivelul organizației și eforturile de a-l adresa;

- **Oferă asigurare** privind implementarea de controale preventive și detective ce adresează amenințările cibernetice;
- **Colaborează cu structura IT** și alte structuri responsabile cu crearea unor mecanisme eficiente de apărare și răspuns la amenințări cibernetice;
- **Contribuie la buna comunicare și coordonare** în cadrul organizației în ceea ce privește riscul cibernetic.

Programul de audit intern în aria riscului cibernetic

- **Analiza riscului** este o metodă cuprinzătoare de evaluare a riscului cibernetic, adecvată organizației și permite acordare de scor.
- **Planul multianual de audit intern** cuprinde este o serie de misiuni de asigurare orientate spre riscuri care vizează aspecte specifice domeniului, cu un scop și o dimensionare adecvate.
- **Execuția planului de audit intern** presupune implementarea eficientă la nivel de oameni, de procese și de instrumente a planului de audit.
- **Raportarea** este continuă, precisă, bazată pe scoruri și este adecvată pentru mai multe părți interesate.

Anexa 22: Index anexe ghid privind implementarea standardelor internaționale de audit intern ediția II – 2019 versus ediția I – 2015

Denumire Anexă	Numerotare Ediția II 2019	Numerotare Ediția I 2015
MODEL CONTRACT PRESTĂRI SERVICII DE AUDIT INTERN (ÎN CAZUL EXTERNALIZĂRII)	Anexa 1	-
MODEL CARTA DE AUDIT INTERN	Anexa 2	Anexa 1
MODEL DECLARAȚIE PRIVIND RESPECTAREA CODULUI DE ETICĂ	Anexa 3.1	Anexa 5 – model 1
MODEL DECLARAȚIE PRIVIND RESPECTARE A CODULUI DE ETICĂ – PENTRU TOȚI MEMBRII ECHIEI DE AUDIT	Anexa 3.2	-
MODEL PLAN STRATEGIC/MULTIANUAL DE AUDIT INTERN	Anexa 4	Anexa 2
MODEL PLAN ANUAL DE AUDIT INTERN	Anexa 5.1	Anexa 3
MODEL NOTĂ FUNDAMENTARE PLAN DE AUDIT INTERN	Anexa 5.2	Anexa 3, model 3
MODEL ANALIZĂ OBIECTIVE, ACTIVITĂȚI ȘI RISURI ASOCIATE	Anexa 5.3	Anexa 8
MODEL CHESTIONAR PENTRU EVALUAREA PRELIMINARĂ A SISTEMULUI DE AUDIT INTERN	Anexa 5.4	-
MODEL ORDIN DE MISIUNE	-	Anexa 4
MODEL NOTIFICARE PRIVIND ÎNCEPEREA MISIUNII DE AUDIT INTERN	Anexa 6	Anexa 6
MODEL MINUTĂ ȘEDINȚA DE DESCHIDERE	Anexa 7	Anexa 7
MODEL PROGRAM GENERAL DE LUCRU AL MISIUNII DE AUDIT INTERN	Anexa 8	Anexa 9
MODEL FOAIE DE LUCRU	Anexa 9	Anexa 10
MODEL RAPORT DE AUDIT INTERN	Anexa 10	Anexa 12
SCHEMA PROCESULUI DE CONCILIERE	Anexa 11	-
MODEL MINUTĂ ȘEDINȚA DE ÎNCHIDERE	Anexa 12	Anexa 11
MODEL FIȘA DE URMĂRIRE A IMPLEMENTĂRII RECOMANDĂRILOR	Anexa 13	Anexa 13
MODEL RAPORT DE MONITORIZARE PRIVIND CONSTATĂRILE ȘI RECOMANDĂRILE	Anexa 14	Anexa 14

Denumire Anexă	Numerotare Ediția II 2019	Numerotare Ediția I 2015
MODEL REVIZUIRE DOSARUL MISIUNII DE AUDIT INTERN	Anexa 15	Anexa 15
MODELE PENTRU DOCUMENTAREA EVALUĂRII RISCURILOR	Anexa 16	Anexa 16
MODEL AL PROGRAMULUI DE ASIGURARE ȘI ÎMBUNĂTĂȚIRE A CALITĂȚII ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN	Anexa 17	-
MODEL CHESTIONAR EVALUĂRI DE CALITATE	Anexa 18	-
MODEL DECLARAȚIE DE CONFORMITATE CU STANDARDELE IIA	Anexa 19	-
CERINȚE ȘI AȘTEPTĂRI ÎN ZONA „GDPR”	Anexa 20	-
INFORMAȚII UTILE DESPRE RISCUL CIBERNETIC	Anexa 21	-

