

## I. DISPOZIȚII GENERALE

### 1. Cadrul normativ

1.1. Normele metodologice pentru implementarea auditului intern în sectorul public (NMAISP) sînt elaborate în scopul realizării cap. V din Standardele Naționale de Audit Intern, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 98 din 27.11.2007 și Hotărîrea Curții de Conturi nr. 82 din 29.11.2007 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, nr. 198-202, art.61).

1.2. Cerințele pentru crearea unităților de audit intern sînt prevăzute în titlul IX<sup>1</sup> din Legea privind sistemul bugetar și procesul bugetar nr. 847-XIII din 24.05.1996 (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2005, ediție specială).

1.3. Funcționarea și atribuțiile unității de audit intern sînt reglementate de Carta de Audit Intern (Regulamentul – model de efectuare a auditului intern), aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor cu privire la aprobarea Codului etic al auditorului intern și Cartei de Audit Intern nr. 111 din 26.12.2007 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2008, nr. 1 - 4, art.1).

### 2. Scopul NMAISP

2.1. NMAISP oferă îndrumarea metodologică necesară pentru aplicarea Standardelor Naționale de Audit Intern (SNAI).

2.2. NMAISP oferă atît reglementări obligatorii, cît și recomandări suplimentare privind formularele-tip, exemple practice aferente normelor prezentate.

2.3. Recomandările suplimentare nu sînt obligatorii, înșă în cazul în care nu sînt urmate, conducătorii unităților de audit intern asigură utilizarea unor alternative potrivite, elaborînd instrucțiuni proprii de aplicare a Normelor metodologice privind activitatea de audit intern, ținînd cont de specificul instituției publice, care satisfac cerințele NMAISP, SNAI și ale cadrului normativ relevant.

### 3. Aplicarea NMAISP

3.1. NMAISP sînt aplicabile tuturor unităților de audit intern, create în sectorul public al Republicii Moldova.

3.2. Conducătorii unităților de audit intern stabilesc proceduri interne pentru a asigura respectarea normelor de către echipele de audit și adaptează instrucțiunile proprii în funcție de necesități, pentru a întruni cerințele prevăzute în SNAI 2040.

<p><i>SNAI 2040 „Politici și proceduri”. Conducătorul unității de audit intern stabilește politicile și procedurile de dirijare a activității de audit intern.</i></p>
--

3.3. Proiectele instrucțiunilor proprii de aplicare a Normelor metodologice privind activitatea de audit intern elaborate în caz de necesitate de conducătorul unității de audit intern și aprobate de conducătorul instituției publice sînt aplicabile doar după avizarea acestora de către Direcția de armonizare a sistemului de control financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor.

3.4. Auditorii interni poartă răspundere personală pentru aplicarea NMAISP în activitatea de serviciu.

#### **4. Structura NMAISP**

4.1. Fiecare NMAISP constă din prevederi obligatorii și instrucțiuni suplimentare pentru aplicarea tuturor SNAI.

4.2. NMAISP conțin referințe și textul complet al anumitor standarde, la care se aplică, precum și extrase din Codul Etic al auditorului intern și Carta de Audit Intern, dacă este cazul.

4.3. NMAISP sînt structurate astfel, încît să asigure reglementarea necesară pentru organizarea procesului de audit și efectuarea misiunilor de audit.

4.4. NMAISP îi ghidează pe auditorii interni în vederea realizării misiunilor de audit și în gestionarea activității lor și conțin prevederi despre:

- a) Cadrul normativ și organizațional;
- b) Interacțiunea cu alte părți implicate, Direcția de armonizare a sistemului de control financiar public intern (DASCFPI), Curtea de Conturi și consultanții specializați;
- c) Îndrumări detaliate privind principalele concepte în domeniul auditului (spre exemplu, riscuri, materialitate, probe de audit), precum și proceduri și tehnici specifice activității de audit (spre exemplu, evaluarea controlului intern), care apar pe parcursul procesului de audit;
- d) Auditul unor activități specializate (spre exemplu, auditul sistemelor TI și auditul performanței).

4.5. Lista deplină a tuturor NMAISP se anexează (Anexa nr. 1).

4.6. Lista deplină a tuturor abrevierilor se anexează (Anexa nr. 2).

4.7. În cazul contrazicerii între aplicări a NMAISP, precum și Codului etic al auditorului intern/Cartei de Audit Intern, și standardului de audit aferent, prioritate se acordă SNAI.

Anexa nr. 1

#### **Lista NMAISP**

<b>Referințe</b>	<b>Denumirea NMAISP</b>
Preambul	Dispoziții generale

NMAISP 1	Standardele profesionale și cadrul normativ
NMAISP 2	Scurtă descriere a abordării auditului intern
NMAISP 3	Planificarea activității unității de audit intern
NMAISP 4	Planificarea misiunilor de audit intern
NMAISP 5	Lucrul în teren: probe de audit și testarea
NMAISP 6	Raportarea rezultatelor activităților de audit intern
NMAISP 7	Urmărirea implementării recomandărilor de audit
NMAISP 8	Evaluarea calității și gestionarea activității de audit
NMAISP 9	Stabilirea unor relații de lucru eficiente cu clienții
NMAISP 10	Documentarea activității de audit intern și arhivarea
NMAISP 11	Riscurile
NMAISP 12	Materialitatea
NMAISP 13	Conștiințiozitatea profesională în procesul de aplicare a raționamentului de audit
NMAISP 14	Evaluarea controlului intern și guvernarea entității
NMAISP 15	Rolurile și responsabilitățile personalului de audit
NMAISP 16	Eșantionarea în audit
NMAISP 17	Tratarea cazurilor de fraudă și corupție
NMAISP 18	Auditarea sistemelor TI
NMAISP 19	Auditarea performanței
NMAISP 20	Relațiile cu auditorii externi, alte instituții de stat și consultanții specializați
NMAISP 21	Unitatea Centrală de Armonizare pentru auditul intern
NMAISP 22	Glosarul termenilor de audit și simbolurilor utilizate în diagrame

Anexa nr. 2

### Lista abrevierilor

**CCI** – Chestionar de control intern

**DASCFPI** - Direcția de armonizare a sistemului de control financiar public intern

**NMAISP** - Normele metodologice pentru implementarea auditului intern în sectorul public;

**SCFAI** - Serviciul Control Financiar și Audit Intern

**SCFR** - Serviciul control financiar și revizie

**SNAI** - Standardele Naționale de Audit Intern

**TI** – Tehnologii informaționale

**UCA** – Unitatea centrală de armonizare

**UAI** – Unitatea de audit intern

## II. STANDARDELE PROFESIONALE ȘI CADRUL NORMATIV – NMAISP 1

### 1. Introducere

NMAISP 1 prezintă:

- a) definiția auditului intern și a rolului său de asigurare și consiliere;
- b) cadrul normativ de reglementare a auditului intern în sectorul public;
- c) ierarhia standardelor, normelor și instrucțiunilor, care sînt respectate în procesul de creare și funcționare a unităților de audit intern în sectorul public al Republicii Moldova;
- d) rolurile și responsabilitățile conducătorilor unităților de audit intern, după cum este definit în Carta de Audit Intern (Regulamentul – model de efectuare a auditului intern).

### 2. Definiția auditului intern

2.1. SNAI definesc auditul intern ca fiind o activitate independentă și obiectivă, care:

- a) oferă entității asigurarea unui grad de control asupra operațiunilor, o îndrumă în ceea ce privește îmbunătățirea operațiunilor și contribuie la adăugarea unui plus de valoare acestora;
- b) ajută entitatea în atingerea obiectivelor, evaluînd, printr-o abordare sistematică și metodică, procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare a entității, oferind propuneri de consolidare a eficacității lor.

2.2. SNAI specifică faptul că auditul intern cuprinde două tipuri de misiuni de audit:

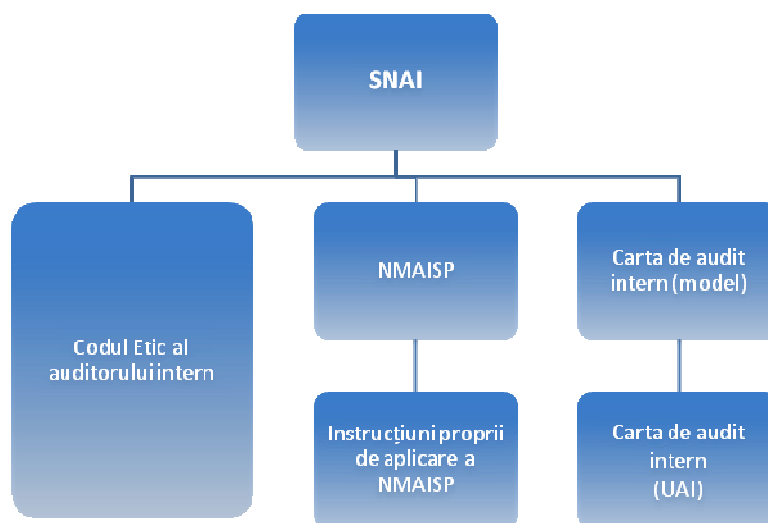
- a) **misiuni de asigurare**, care constituie o examinare obiectivă a elementelor probante, efectuată în scopul de a furniza entității o evaluare independentă a proceselor de management al riscurilor, de control sau de guvernare a entității. Spre exemplu: misiuni financiare, de performanță, de conformitate, de securitate și evaluări complexe. Misiunile de asigurare iau forma de substandarde (spre exemplu, SNAI 1000.A1);
- b) **misiuni de consiliere**, care constituie activități de consultanță sau alte servicii aferente consilierii, furnizate entității solicitante pentru a asista managementul la realizarea obiectivelor sale (adăugarea unui plus de valoare și îmbunătățirea funcționării entității), ale căror natură și sferă de activitate sînt convenite în prealabil cu entitatea. Spre exemplu: consiliere, facilitare, proiectare a procesului, precum și formare profesională. Misiunile de consiliere iau forma de substandarde (spre exemplu, SNAI 1000.C1).

### 3. Cadrul normativ

Instituirea unităților de audit intern în sectorul public este reglementată în art. 56<sup>3</sup> din Legea privind sistemul bugetar și procesul bugetar nr. 847-XIII din 24.05.1996 (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2005, ediție specială) și în cap. XVIII din Legea privind administrația publică locală nr. 436-XVI din 28.12.2006 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, nr. 32-35, art.116).

### 4. Structura standardelor profesionale

Figura 1 prezintă ierarhia actelor normative cu privire la auditul intern în sectorul public al Republicii Moldova.



*Figura 1. Ierarhia actelor normative cu privire la auditul intern*

### 5. Standardele Naționale de Audit Intern

SNAI au fost aprobate prin Hotărârea Curții de Conturi nr. 82 din 29.11.2007 și Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 98 din 27.11.2007 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, nr. 198-202, art. 61) și sînt aplicabile tuturor unităților de audit intern din sectorul public și se recomandă sectorului privat.

### 6. Codul Etic al auditorului intern

Codul Etic al auditorului intern a fost aprobat prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 111 din 26.12.2007 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2008, nr. 1-4, art.1). Prevederile Codului Etic sînt obligatorii pentru activitatea auditorilor interni din sectorul public.

### 7. Carta de audit intern

7.1. Carta de audit intern a fost aprobată prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 111 din 26.12.2007 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2008, nr. 1-4, art.1).

7.2. Carta de audit intern constituie un element esențial pentru reușita auditului intern în cadrul entității. Misiunea, competențele și responsabilitățile sînt

definite și comunicate în scopul de a preciza rolul auditului intern și de a furniza DASC FPI, precum și conducătorului unității de audit intern o bază de evaluare a activităților funcției.

7.3. SNAI prevăd obligativitatea definirii misiunii, competenței și responsabilității auditului intern în Carta de audit intern:

***SNAI 1000 "Misiune, competențe și responsabilități".*** Misiunea, competențele și responsabilitățile auditului intern sînt definite în Regulamentul – model de efectuare a auditului intern (Carta de audit intern), în conformitate cu prezentele Standarde, și aprobate de organul căruia îi raportează auditorii interni.

***1000.AI*** - Natura misiunilor de asigurare efectuate pentru entitate este definită în Regulamentul – model de efectuare a auditului intern (Carta de audit intern). Dacă se prevede efectuarea misiunilor de asigurare în afara entității, natura lor, de asemenea, este definită în Regulamentul – model de efectuare a auditului intern (Cartă).

***1000.CI*** - Natura misiunilor de consiliere este definită în Regulamentul – model de efectuare a auditului intern (Carta de audit intern).

7.4. Prevederile Cartei sînt obligatorii pentru activitatea auditorilor interni din sectorul public, iar conducătorii unităților de audit intern sînt responsabili să asigure definirea funcțiilor sale în Carta de audit intern în conformitate cu SNAI.

## **8. Normele metodologice pentru implementarea auditului intern în sectorul public**

8.1. Ministerul Finanțelor este responsabil de elaborarea normelor metodologice și instrucțiunilor suplimentare cu privire la aplicarea SNAI în Republica Moldova.

8.2. Conducătorii unităților de audit intern sînt responsabili să adapteze, în caz de necesitate, instrucțiunile proprii de aplicare a NMAISP ținînd cont de specificul instituției publice, precum și să emită alte politici și proceduri pentru a reglementa activitatea de audit intern în cadrul entității, pentru a întruni cerințele prevăzute în SNAI 2040.

8.3. Serviciul Control Financiar și Audit Intern (SCFAI) elaborează instrucțiuni suplimentare pentru personalul SCFAI, în caz de necesitate, pentru a întruni cerințele prevăzute în SNAI 2040.

***SNAI 2040 „Politici și proceduri”.*** Conducătorul unității de audit intern stabilește politicile și procedurile de dirijare a activității de audit intern.

## **9. Monitorizarea aplicării SNAI**

Ministerul Finanțelor este responsabil de monitorizarea aplicării SNAI de către unitățile de audit intern în corespundere cu NMAISP.

## **10. Independența unităților de audit intern și obiectivitatea**

10.1. SNAI prevăd cerința față de auditorii interni de a fi atât obiectivi, cât și independenți:

**SNAI 1100 „Independență și obiectivitate”.** *Auditul intern este independent, iar auditorii interni își desfășoară activitatea cu obiectivitate;*

**SNAI 1110 „Independență în cadrul entității”.** *Conducătorul unității de audit intern raportează în cadrul entității unui nivel ierarhic, care permite auditorilor interni să-și exercite responsabilitățile;*

**1110.A1** - *Auditul intern nu este supus nici unei imixțiuni în ceea ce privește definirea ariei sale de aplicabilitate, realizarea activității și comunicarea rezultatelor;*

**SNAI 1120 „Obiectivitate individuală”.** *Auditorii interni au o atitudine imparțială, neinfluențată și evită conflictele de interese;*

**SNAI 1130 „Prejudicii aduse independenței și obiectivității”.** *Dacă independența sau obiectivitatea auditorilor interni este afectată în fapt sau în aparență, părțile interesate sînt informate în detaliu despre situațiile care creează aceste prejudicii. Forma acestei comunicări depinde de natura prejudiciului;*

**1130.A1** - *Auditorii interni evită să evalueze operațiuni de care au fost responsabili în trecut. Obiectivitatea unui auditor se consideră afectată atunci cînd acesta realizează o misiune de asigurare a activității pentru care a fost responsabil în anul precedent;*

**1130.A2** – *Misiunile de asigurare ce vizează funcțiile de care răspunde conducătorul unității de audit intern sînt supravegheate de către o persoană din afara structurii de audit intern;*

**1130.C1** – *Auditorii interni pot realiza misiuni de consiliere legate de operațiuni de care au fost responsabili în trecut,*

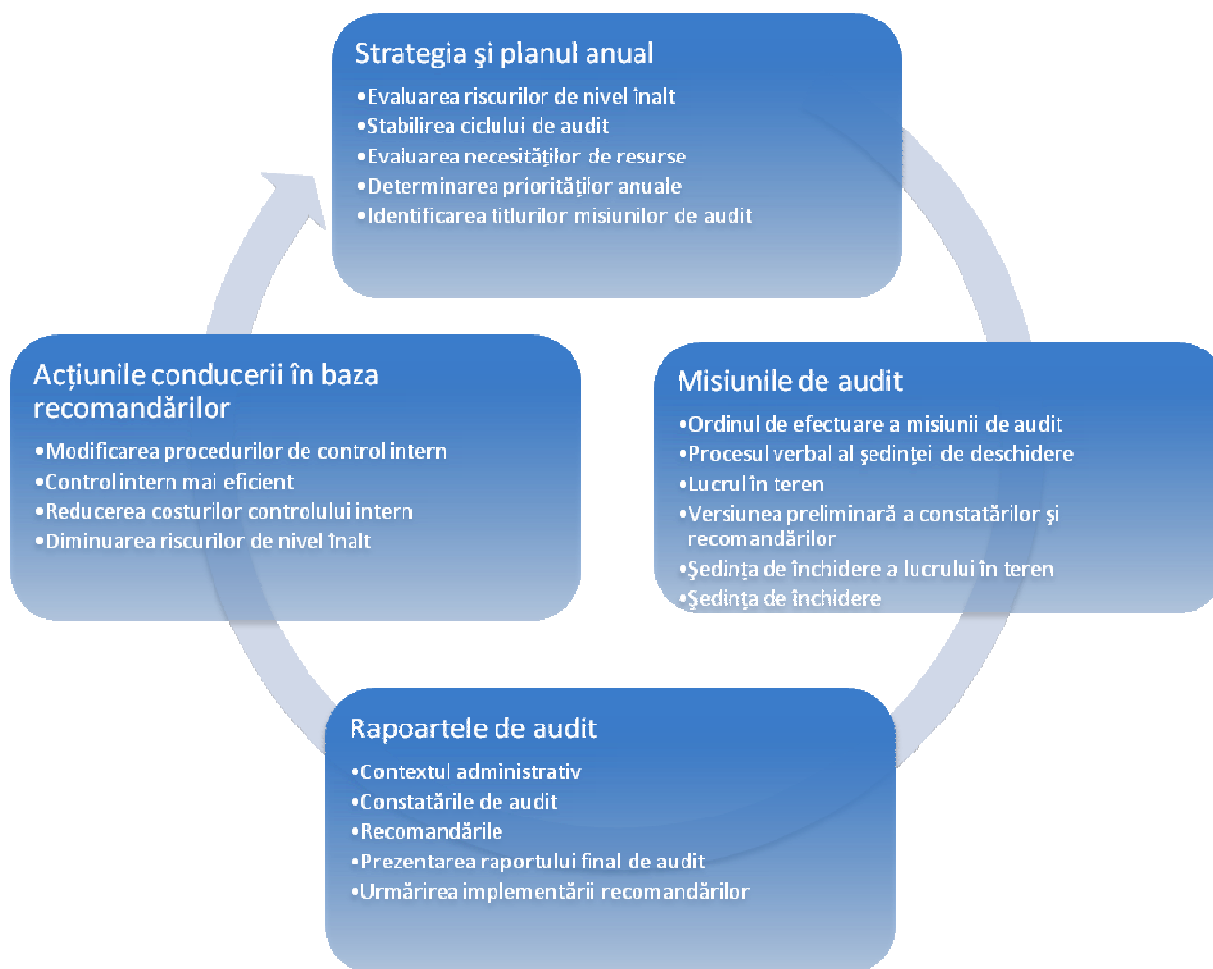
**1130.C2** – *Dacă independența sau obiectivitatea auditorilor interni este afectată în legătură cu misiunile de consiliere propuse, ei informează despre aceasta entitatea care a solicitat misiunea, înainte de a o accepta.*

10.2. SNAI 1130.C1 stipulează faptul că auditorii interni pot realiza misiuni de consiliere legate de operațiuni de care au fost responsabili în trecut. Aceasta nu este valabil pentru misiunile de asigurare (SNAI 1130.A1), cu excepția cazurilor cînd auditorii au deținut responsabilitatea respectivă cu mai mult de un an în urmă.

### III. Scurtă descriere a abordării auditului intern – NMAISP 2

#### 1. Ciclul auditului

1.1. Ciclul auditului intern constă din patru elemente, după cum este expus în figura 2.



**Figura 2.** *Ciclul auditului*

1.2. Activitatea de audit intern începe cu o strategie (elaborarea planului strategic) pentru a identifica scopurile și obiectivele entității, precum și riscurile inerente care ar putea împiedica realizarea acestora, un ciclu de misiuni de audit și un plan anual al activității de audit intern.

1.3. Misiunile de audit sînt planificate cu atenție în scopul de a identifica obiectivele de audit și testele necesare pentru colectarea probelor privind eficacitatea sistemului de control intern. Activitățile în teren sînt bine structurate și gestionate pentru a asigura justificarea deplină a constatărilor și recomandărilor misiunii prin probe de audit de calitate înaltă.



1.4. Rapoartele de audit prezintă contextul activității de audit, constatările de audit și recomandările privind înlăturarea punctelor slabe.

1.5. Rapoartele de audit sînt distribuite tuturor persoanelor responsabile de implementarea recomandărilor.

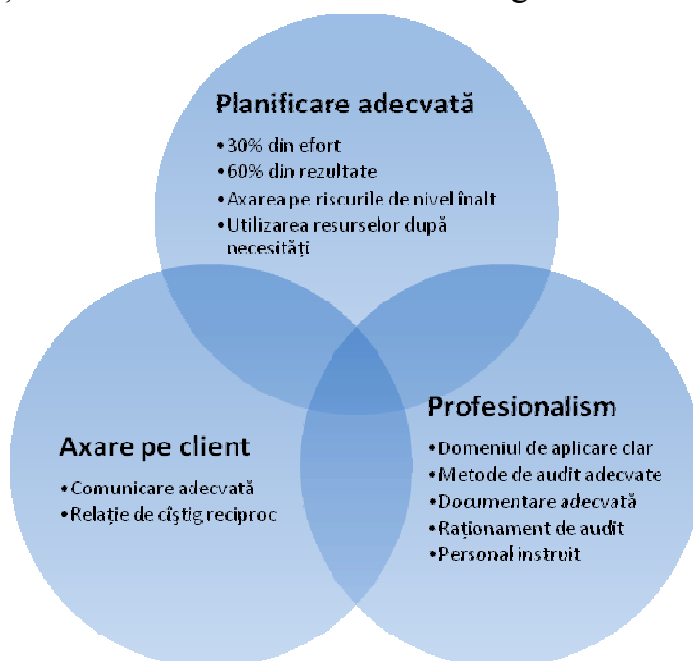
1.6. Conducătorul entității crează condiții necesare, care permit implementarea recomandărilor.

1.7. Eficacitatea auditului intern depinde de capacitatea conducerii de a modifica corespunzător sistemele și procedurile pentru a minimiza riscurile operațiunilor organizaționale. Scopul general este de a atinge un echilibru optim între costul controlului intern și riscurile prevenite de controlul respectiv.

## 2. Principalele principii

### 2.1. Principiile esențiale

Principiile esențiale ale auditului sînt descrise în figura 3.



*Figura 3. Principiile esențiale ale auditului*

### 2.2. Planificare adecvată

2.2.1. Pregătirea și planificarea activității de audit necesită timp.

2.2.2. În general, pregătirea misiunii de audit reprezintă aproximativ 30% din întregul volum de muncă necesar pentru realizarea unei misiuni. Pregătirea calitativă a misiunii de audit contribuie cu cel puțin 60% la reușita atingerii obiectivelor de audit.

### 2.3. Profesionalism

2.3.1. Auditul constituie o activitate profesională, care este realizată de către angajații instruiți în mod corespunzător în baza standardelor profesionale.

2.3.2. Metodologia oferită în NMAISP este interpretată, utilizând raționamentul de audit. Spre exemplu, este imposibil ca două misiuni diferite de audit să fie exact identice.

2.3.3. Abordarea profesională, descrisă în NMAISP, oferă o modalitate structurată de acumulare a probelor și constatărilor de audit pentru a oferi conducerii în finalul misiunii de audit recomandări.

2.3.4. În cadrul realizării misiunilor de audit intern auditorii evită presupunerile, deoarece:

- a) dacă auditorii nu cunosc de la bun început ce caută, este foarte puțin probabil ca ei să găsească ceva din întâmplare;
- b) dacă un document sau probă de audit nu este colectată la fața locului și nu este îndosariată și înregistrată corect, echipa de audit nu o va putea recupera la etapa de elaborare a raportului de audit, neaflându-se în sediul entității auditate;
- c) dacă un eșantion statistic nu a fost selectat corect, rezultatele obținute nu vor putea fi utilizate.

2.3.5. Organizarea activităților realizate în cadrul misiunilor de audit reprezintă o dovadă evidentă a profesionalismului activității de audit intern.

#### **2.4. Axare pe client**

2.4.1. Auditul intern este o parte integrantă a organizației și activează împreună cu conducerea întru realizarea obiectivelor acesteia.

2.4.2. Conform prevederilor SNAI există un anumit nivel credibil de independență și obiectivitate a funcției de audit intern. Aceasta rezultă dintr-o relație de lucru apropiată, bazată pe respect reciproc.

2.4.3. Pe durata întregului proces de audit auditorii stabilesc și mențin legături durabile de comunicare cu conducerea și personalul entității auditate. Aceasta permite auditorilor să obțină mai multe informații și să înțeleagă mai bine ce stă la baza fiecărei operațiuni.

### **IV. PLANIFICAREA ACTIVITĂȚII UNITĂȚII DE AUDIT – NMAISP 3**

#### **1. Introducere**

1.1. Planul strategic și planul anual al activității de audit intern sînt de o importanță majoră pentru organizarea activității unităților de audit intern. Resursele de audit intern sînt limitate și sînt orientate spre domeniile cele mai importante, ce asigură gestionarea eficientă a întregii entități.

1.2. NMAISP 3 prezintă procedurile, care trebuie urmate în scopul elaborării unui plan strategic multianual (de regulă 3 ani) pentru activitatea de audit intern și unui plan anual al activității de audit intern.

1.3. Normele se referă și la necesitatea de a prevedea în planurile anuale și strategice ale unității de audit intern misiuni ad-hoc, ținînd cont de schimbările

mediului intern și extern al entității și preocupărilor conducerii privind buna administrare a entității.

1.4. Unitățile de audit intern își planifică activitatea, ținând cont de prevederile SNAI.

**SNAI 2010 „Planificarea”.** Conducătorul planifică activitățile de audit intern, elaborate în baza identificării și evaluării riscurilor, pentru a defini prioritățile unității de audit intern în concordanță cu obiectivele entității.

**SNAI 2100 „Natura activității”.** Auditul intern evaluează și contribuie la îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor, de control și de conducere a activității entității, folosind o abordare sistematică și ordonată.

**SNAI 1230 „Pregătirea profesională continuă”.** Auditorii interni își îmbunătățesc cunoștințele, pricepera și alte competențe necesare prin pregătire profesională continuă.

## **2. Scopul planului strategic**

2.1. Scopul planului strategic este de a identifica:

- a) necesitățile de audit – sistemele și activitățile ce vor fi supuse auditului pentru a oferi conducerii o asigurare rezonabilă privind riscurile și eficacitatea controlului intern;
- b) resursele necesare și disponibile pentru a satisface necesitățile de audit.

2.2. Procesul de planificare strategică este bazat pe raționamentul profesional și abilitățile necesare cu privire la:

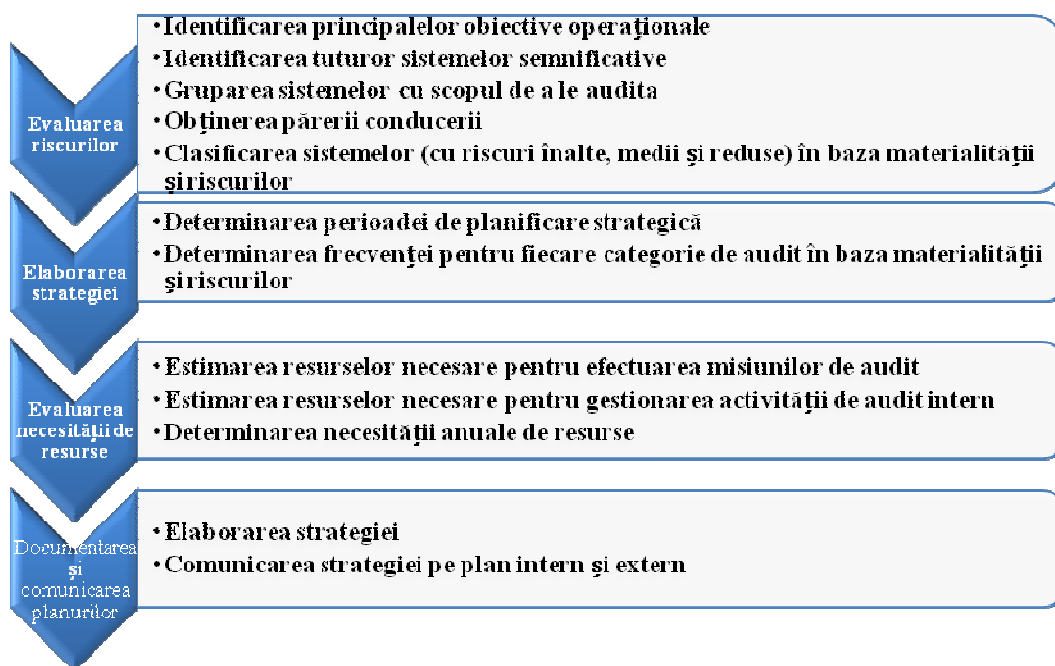
- a) definirea sistemelor auditabile;
- b) strategia pentru minimizarea riscurilor, oferirea asigurărilor și prestarea serviciilor de audit;
- c) prioritatea și frecvența misiunilor de audit;
- d) alocarea resurselor pentru realizarea sarcinilor.

2.3. În planul strategic se identifică principalele riscuri din cadrul sistemelor și prin determinarea scorului riscului, în baza unui șir de factori de risc ponderați, se determină scorul riscurilor pentru fiecare sistem. Scorul riscurilor se utilizează pentru a stabili frecvența, cu care fiecare sistem va fi verificat de către auditorii interni. Utilizând frecvența verificărilor și timpul estimat pentru evaluarea fiecărui sistem, auditorii interni determină valoarea medie a necesităților anuale de audit intern.

2.4. Un exemplu de determinare a scorului riscului este oferit în pct. 16.2 din NMAISP 3.

## **3. Etapele principale ale abordării ierarhice (de sus în jos)**

Procesul de evaluare a necesităților de audit în mod descendent constă din etapele, descrise în figura 4.



**Figura 4.** *Procesul de evaluare a necesităților de audit*

#### 4. Avantajele abordării ierarhice

Utilizarea abordării ierarhice în baza riscurilor oferă următoarele avantaje:

- un audit comprehensiv*** – dacă metodologia se bazează pe abordarea de sus în jos a sistemelor, conducerea superioară va avea asigurări precum că toate sistemele majore sînt incluse;
- un audit eficient*** – dat fiind faptul că această abordare se axează pe riscuri, ea orientează resursele spre domeniile, unde resursele sînt cele mai necesare și, prin urmare, conducătorii primesc asigurările de care au nevoie de la auditorii interni în cel mai eficient mod;
- o mai mare conștientizare a obiectivelor entităților din partea conducătorilor*** – această abordare include părerile conducătorilor despre obiective, sisteme și riscurile asociate. Această abordare îmbunătățește cunoștințele conducătorilor despre sistemul de control intern și rolul lui în cadrul sistemelor operaționale eficiente. Axarea pe riscuri asigură nu doar faptul că sistemul de control intern atenuază riscurile în mod adecvat, dar și faptul că procedurile de control intern nu sînt excesive și nu împiedică funcționarea eficientă a procesului;
- sisteme de control eficace*** – scopul sistemului de control intern este de a atenua riscurile și, deoarece această abordare se bazează pe riscuri, ea oferă conducătorilor asigurări precum că sistemul de control intern întrunește scopurile în cel mai eficient mod;

- e) *valoarea adăugată a auditului intern* – această abordare permite auditorilor interni să contribuie activ la procesul de realizare a principalelor obiective operaționale ale entității.

## **5. Evaluarea riscurilor**

Unitățile de audit intern elaborează programul misiunilor de audit, bazându-se pe o evaluare a riscurilor, ținând cont de prevederile SNAI.

*SNAI 2010.A1 - Programul misiunilor de audit intern se bazează pe o evaluare a riscurilor, realizată cel puțin o dată în an. La stabilirea acestui proces, se vor lua în considerație punctele de vedere ale conducătorului și ale organului cărui îi raportează auditorii interni.*

*SNAI 2010.C1 - Atunci când i se propune o misiune de consiliere, conducătorul unității de audit intern, înainte de a o accepta, va ține cont de faptul în ce măsură aceasta poate aduce un plus de valoare și poate îmbunătăți managementul riscurilor și funcționarea entității. Misiunile de consiliere acceptate sînt introduse în planul de audit.*

## **6. Identificarea principalelor obiective operaționale ale entității și instrumentele de politici utilizate pentru a le realiza**

6.1. Prima etapă a procesului, bazat pe abordarea ierarhică, este de a identifica principalele obiective ale entității, inclusiv obiectivele operaționale, financiare și regulatorii. La această etapă auditorii caută răspunsuri la următoarele întrebări:

- a) Care este scopul entității?
- b) Care sînt principalele obiective ale entității?

6.2. Deseori auditorul identifică multe obiective, însă obiectivele au o anumită ierarhie. La această etapă auditorii identifică obiectivele fundamentale, de nivel superior, și convin asupra lor cu conducerea entității. Pentru anumite entități, aceste obiective sînt stabilite de către conducere și sînt specificate în planul strategic.

6.3. Auditorul identifică principalele instrumente de politici, utilizate de entități pentru a-și atinge obiectivele (un instrument de politici este orice instrument, utilizat de guvern pentru a-și implementa politicile). Spre exemplu, ca instrumente de politici pot fi: elaborarea planurilor activităților operaționale, inspectarea procesului de implementare a regulamentelor, oferirea de granturi solicitanților, prestarea de servicii publicului, implementarea proiectelor de infrastructură, gestionarea și utilizarea bunurilor publice. La această etapă auditorul determină în ce mod entitatea își atinge obiectivul.

## **7. Identificarea tuturor sistemelor semnificative**

7.1. După identificarea obiectivelor entității și principalelor instrumente de politici, prin care sînt atinse aceste obiective, sînt necesare analize ulterioare pentru identificarea „obiectelor auditabile” a sistemului de control intern care urmează a fi examinat pe parcursul realizării planului strategic.

7.2. „*Obiectele auditabile*” constituie o parte a activităților entității pentru care pot fi definite obiective de audit valabile și care pot fi auditate.

7.3. Obiectele auditabile se determină prin intermediul identificării fiecărui sistem în parte, care poate fi auditat.

7.4. Planul strategic de audit intern include toate activitățile entității. Prin urmare, el cuprinde întregul sistem de control intern al entității, inclusiv toate operațiunile, resursele, personalul, serviciile și responsabilitățile față de alte organe.

7.5. Identificarea obiectelor auditabile este un element cheie al procesului de evaluare a riscurilor. Scopul identificării obiectelor auditabile este definirea sistemelor auditabile, care includ obiectivele entității, activitățile și riscurile asociate. Auditorii interni analizează fiecare sistem pe perioada planului strategic cu scopul de a revizui eficiența, cu care entitatea își realizează unul sau mai multe obiective stabilite anterior.

7.6. Este important să se determine aria de acoperire a misiunii de audit în baza unei viziuni interfuncționale a entității – adică audite „orizontale” în baza întregului proces operațional. Spre exemplu, sistemele contabile sau de management operațional ale unei entități pot prezenta riscuri critice pentru câteva proceduri și, prin urmare, trebuie examinate pe orizontală.

7.7. Domeniile de lucru, după sisteme sau subsisteme, sînt identificate și prin consultare cu conducerea entității. În discuțiile cu conducerea se concretizează ce sisteme noi se introduc și care se află la o etapă inițială de dezvoltare.

7.8. Pentru identificarea sistemelor auditabile sînt utilizate următoarele surse de informații:

- a) informații manageriale, și anume prezentarea detaliată a obiectivelor și sarcinilor entității;
- b) îndrumare cu serviciile prestate ale entității;
- c) organigrame;
- d) rapoarte anuale și indicatorii de performanță stabiliți pentru entitate;
- e) planul general operațional de activitate al entității și planurile fiecărei subdiviziuni în parte;
- f) planurile de dezvoltare a tehnologiilor informaționale, altor elemente ale infrastructurii și a clădirilor;
- g) bugete;
- h) rapoarte și concluzii;
- i) auditul extern și de consultanță, inspecții și diferite controale;
- j) planurile operaționale și strategice de audit existente;
- k) informații (procese-verbale ale ședințelor interne, organelor colegiale).

## **8. Gruparea sistemelor pentru auditare**

8.1. Sistemele pentru auditare sînt divizate în următoarele grupuri:

- a) *sisteme corporative* – spre exemplu, planificarea activităților generale;
- b) *sisteme financiare* – spre exemplu, achitarea granturilor;

- c) *sisteme de suport* – spre exemplu, recrutarea și promovarea personalului;
- d) *sisteme operaționale* – spre exemplu, alocarea granturilor, gestionarea procesului de înmatriculare și examinare a studenților, etc.

8.2. Înțelegerea intercorelațiilor între sisteme este o parte necesară a procesului de planificare întru oferirea asigurărilor și influențează modul de definire a sistemelor.

8.3. Divizarea sistemelor pe categorii este efectuată din următoarele motive:

- a) divizarea sistemelor pe categorii permite formularea unor concluzii despre un șir de sisteme, care țin de responsabilitatea unui conducător superior (aceasta este specific punctelor slabe ale mediului general de control, identificate de unii conducători);
- b) constatările dintr-un domeniu sînt utilizate în mai multe domenii (spre exemplu, o procedură de control intern inadecvată al unui sistem operațional indică existența unei proceduri de control intern inadecvate al altor sisteme operaționale).

### **9. Solicitarea opiniilor conducătorilor superiori**

Este necesar de a solicita opinia conducătorilor superiori despre importanța sistemelor identificate, procedurile de control intern existente și mediul de control general. Discuțiile cu conducătorii superiori au loc în mod deschis și se axează pe:

- a) clarificarea principalelor obiective ale entității și a rolului fiecărei subdiviziuni în parte în procesul de realizare a obiectivelor;
- b) identificarea principalelor riscuri întîlnite în realizarea obiectivelor entității și ale subdiviziunilor;
- c) rezultatele activităților de audit intern și extern, efectuate pe parcursul ultimului an;
- d) orice domeniu, în care conducătorii nu sînt siguri de controlul intern sau de eficiența subdiviziunilor, sau domeniile prioritare pentru care entitatea ar dori să obțină asigurări și care ar dori să fie auditate.

### **10. Clasificarea sistemelor în baza materialității și riscurilor**

10.1. După identificarea obiectelor auditabile se stabilește importanța lor pentru obiectivele auditului.

10.2. Analiza riscurilor permite auditorilor interni să evalueze vulnerabilitatea unui anumit sistem sau grup de sisteme. Aceasta se bazează în mare parte pe raționamentul subiectiv, însă sînt utilizate diverse tehnici pentru efectuarea analizei sistematice și relativ obiective. Utilizarea acestor tehnici susține raționamentul de audit în ceea ce privește prioritatea și frecvența auditelor și contribuie la identificarea riscurilor celor mai expuse domenii, care nu ar fi fost depistate prin alte modalități.

10.3. Strategiile de evaluare a riscurilor sînt documentate pe deplin.

10.4. Complexitatea tehnicilor selectate de auditor depinde de nivelul de exactitate solicitat. Volumul cercetărilor depinde de costul și gradul de dificultate al procesului de colectare a datelor pentru evaluarea sistemelor.

10.5. Conducătorii unităților de audit intern elaborează metode de evaluare a riscurilor în baza valorii tranzacțiilor, nivelului controlului intern, constatărilor precedente de audit, etc. Orice abordare este mai mult sau mai puțin subiectivă. Din aceste considerente, auditorul intern menționează conducerii superioare că analiza riscurilor este efectuată în baza raționamentului profesional.

10.6. Un exemplu de clasificare a sistemelor este oferit în pct. 16.1 din NMAISP 3.

10.7. În general, entitățile publice se confruntă cu următoarele riscuri:

- a) imposibilitatea de a realiza obiectivele și scopurile stabilite pentru operațiuni sau programe;
- b) neîndeplinirea atribuțiilor și obligațiilor operaționale statutare;
- c) imposibilitatea de a îndeplini cerințele actelor normative;
- d) decizii greșite luate în baza unor informații manageriale, care pot fi incorecte, inoportune, incomplete, nesigure etc.;
- e) evidență contabilă insuficientă și incorectă, rapoarte financiare eronate și inexacte, pierderi financiare;
- f) fraude, corupție, utilizarea activelor contrar destinației, irosirea și pierderea activelor;
- g) nesatisfacția cetățenilor;
- h) publicitate negativă și deteriorarea reputației entității;
- i) gestionarea inadecvată a personalului;
- j) imposibilitatea de a proteja personalul și clienții în mod adecvat;
- k) achiziționarea și utilizarea resurselor în mod neeconomic, neeficient sau neefectiv.

10.8. Auditorii interni analizează toți factorii de risc potențiali și decid ce factori se vor aplica entității auditate. Scopul acestei analize constă în elaborarea sau selectarea unui set de factori, pentru care este ușor să se colecteze și să se evalueze datele necesare.

## **11. Elaborarea planului strategic**

### **11.1. Determinarea perioadei planului strategic**

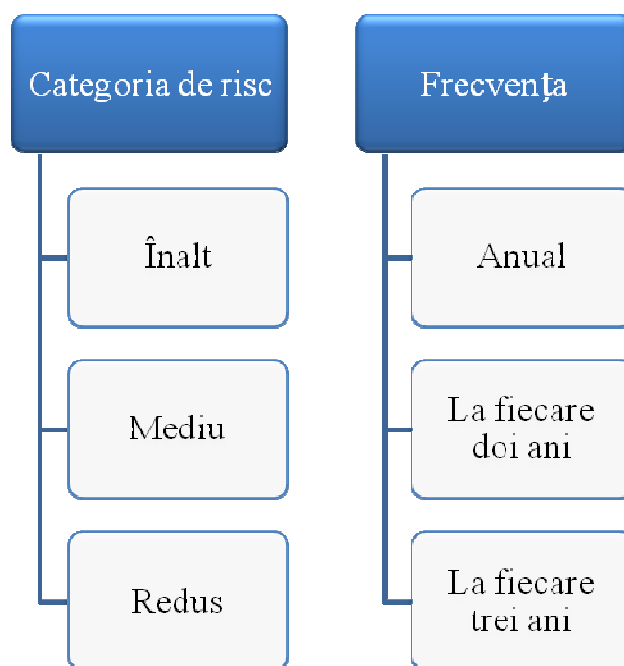
11.1.1. Perioada optimă pentru un plan strategic de audit intern este de trei ani. Aceasta reprezintă un echilibru rezonabil între perioada viitoare, pentru care sînt prevăzute în mod rezonabil circumstanțele de activitate a entității și necesitatea de a evalua toate sistemele semnificative pentru o perioadă de timp realistă.

11.1.2. Conducătorii unităților de audit intern selectează o perioadă mai îndelungată pentru planurile lor strategice, dacă această decizie este justificată de circumstanțele entității.

### **11.2. Determinarea frecvenței misiunilor de audit**

11.2.1. Frecvența misiunilor de audit se determină în baza raționamentului profesional. Modelul prezentat în figura 5 servește drept referință pentru un plan strategic pentru trei ani.





**Figura 5.** Model-referință pentru un plan strategic pentru trei ani

11.2.2. Planul strategic prevede auditarea mai frecventă a sistemelor cu riscuri mai mari pentru a confirma că aceste sisteme de importanță majoră sînt ținute sub control permanent și efectiv.

11.2.3. În decursul primei misiuni de audit intern sînt identificate detaliat procedurile de control intern, pe care se pune un accent deosebit. În decursul următoarelor misiuni de audit sau verificări intermediare, aceste proceduri de control intern sînt testate în continuare, după confirmarea faptului că obiectivele sistemului, obiectivele controlului și controlul intern au rămas neschimbate. Aceasta se realizează printr-o verificare integrală sau printr-o monitorizare mai informală a sistemului.

11.2.4. Sistemele cu riscuri medii necesită misiuni de audit mai puțin frecvente, fiindcă chiar dacă nu sînt auditate într-un anumit an, expunerea la riscuri va fi relativ mică. Timp de 2-3 ani auditorul se bazează pe rezultatele misiunilor de audit precedente cu condiția ca informațiile și datele colectate ulterior să confirme că au avut loc puține schimbări.

11.2.5. În cazul sistemelor cu riscuri reduse, sînt auditate cicluri de durată mai lungă, poate chiar de trei ani, fiecare audit oferind o parte mică de asigurări suplimentare. Examinarea periodică a sistemelor cu riscuri reduse oferă conducerii asigurări, precum că expunerea la risc nu s-a schimbat între timp.

## **12. Evaluarea necesarului de resurse**

### **12.1. Estimarea necesarului de resurse**

12.1.1. Pentru realizarea planului strategic conducătorul unității de audit intern determină necesarul de resurse, ținînd cont de prevederile SNAI.

***SNAI 2030 „Gestionarea resurselor”.*** Conducătorul unității de audit intern asigură că resursele alocate pentru această activitate vor fi adecvate, suficiente și se vor utiliza efectiv, în vederea realizării planului de audit aprobat.

12.1.2. La următoarea etapă a procesului, după ce s-a decis frecvența realizării misiunilor de audit, se determină resursele necesare pentru a realiza planul strategic. Resursele sînt de două tipuri:

- a) costuri directe de efectuare a misiunilor de audit;
- b) costuri indirecte (de regie) ale activității de audit intern.

### **12.2. Estimarea resurselor necesare pentru a efectua fiecare verificare (costurile directe)**

12.2.1. Cheltuielile necesare pentru examinarea fiecărui sistem depind de dimensiunea și complexitatea entității, precum și a sistemului în cauză. Resursele de audit intern necesare se estimează, ținînd cont de domeniul activităților ce urmează a fi realizate și întregul șir de activități necesare pentru a finaliza auditul, inclusiv toate etapele procesului de audit și monitorizarea directă a acestora.

12.2.2. Este necesar să se asigure un raport rezonabil între costul unei misiuni de audit și beneficiile obținute prin efectuarea acesteia. Beneficiile includ recomandări pentru îmbunătățirea sistemului auditat și oferirea de asigurări cu privire la corespunderea, eficacitatea și siguranța sistemului de control intern.

12.2.3. Auditorii interni necesită suficient timp pentru a înțelege în mod corespunzător sistemul auditat și a elabora recomandări practice pentru îmbunătățirea sistemului.

12.2.4. Pentru realizarea obiectivelor de audit, în scopul asigurării eficienței activității sale, auditorii interni tind să minimizeze cheltuielile fiecărei misiuni de audit.

12.2.5. Conducătorii unităților de audit intern nu stabilesc un buget standard pentru fiecare misiune de audit, dar țin cont de volumul de lucru necesar și complexitatea auditului.

### **12.3. Estimarea costurilor indirecte (de regie) ale activității de audit intern**

12.3.1. Resursele financiare pentru planificarea generală a auditului și gestionarea efectivă a unității de audit intern includ resursele pentru:

- a) elaborarea și actualizarea planului strategic;
- b) elaborarea planului anual de activitate al unității de audit intern și convenirea asupra graficului vizitelor de audit;
- c) întâlniri cu conducerea pentru a discuta progresele realizate în implementarea planului strategic și anual;
- d) întâlniri și discuții cu auditorii externi;

e) întocmirea rapoartelor anuale și a altor rapoarte periodice, solicitate de DASC FPI din cadrul Ministerului Finanțelor.

12.3.2. Este necesar de prevăzut mijloace financiare pentru activități, ce nu țin nemijlocit de efectuarea misiunilor de audit, cum ar fi:

- a) instruirea angajaților;
- b) activități legate de resursele umane – interviuri, aprecieri, etc.;
- c) gestiunea entității, întâlniri la nivel de subdiviziuni, etc.;
- d) concedii de boală, concedii anuale de odihnă, etc.

12.3.3. Activitatea directă de audit pentru un auditor intern nu va depăși perioada de 175 de zile lucrătoare pe an, iar planurile nu vor prevedea un nivel mai mare de activități directe de audit, fără o justificare clară.

#### **12.4. Echilibrul între asigurările solicitate și resursele disponibile**

12.4.1. Auditorii interni nu oferă asigurări depline precum că toate riscurile majore, cu care se confruntă entitatea, sînt sau vor fi verificate în mod corespunzător de sistemele existente. Nivelul de asigurare, pe care îl oferă auditorii, depinde de nivelul și calitatea resurselor disponibile. Aceasta este condiționată de faptul, că resursele sînt limitate și nu acoperă necesitățile entității.

12.4.2. Discuțiile, care specifică ce nivel de asigurare se va oferi cu resursele disponibile, sînt inițiate de auditorul intern. După care, în baza unei analize, conducerea decide dacă să ofere mai multe sau mai puține resurse. Astfel de discuții cu conducerea se bazează pe planul strategic și pot fi în formă scrisă.

12.4.3. La elaborarea unui plan strategic de audit se va ține cont și de următorii factori:

- a) un raport rezonabil între periodicitatea auditării sistemelor cu grad înalt de risc și celor cu grad mediu și mic;
- b) timpul necesar pentru a utiliza specialiști competenți într-un anumit domeniu, spre exemplu, auditorii tehnologiilor informaționale;
- c) oficiile entității amplasate în diverse locuri;
- d) amplasarea structurilor auditate;
- e) timpul necesar pentru planificarea auditului, elaborarea planului anual al activității de audit intern, etc.

### **13. Documentarea și comunicarea planului strategic**

#### **13.1. Planurile privind activitatea de audit**

Conducătorul unității de audit intern comunică managerului entității și DASC FPI din cadrul Ministerului Finanțelor despre planurile anuale ale activității de audit intern și resursele necesare, ținînd cont de prevederile SNAI.

*SNAI 2020 „Comunicarea și aprobarea”. Conducătorul unității de audit intern comunică managerului și organului căruia îi raportează auditorii interni despre planurile privind activitatea de audit intern și resursele necesare, inclusiv*

*despre modificările intermediare semnificative, în vederea examinării și aprobării acestora. Conducătorul unității de audit intern semnalează, de asemenea, impactul oricărei limitări a resurselor sale.*

### **13.2. Întocmirea planului strategic**

13.2.1. Planul strategic, fiind rezultatul procesului de planificare strategică, conține un rezumat al principalelor decizii de planificare.

13.2.2. Planul strategic, fiind un document și pentru conducerea entității, este succint și evită utilizarea terminologiei de audit, care ar putea induce în eroare utilizatorii.

13.2.3. Planul strategic este întocmit astfel, încât să întrunească următoarele aspecte:

- a) să identifice principalele obiective ale entității și principalele instrumente de politici, cu ajutorul cărora vor fi realizate aceste obiective;
- b) să identifice riscurile majore, ce ar putea împiedica realizarea obiectivelor de nivel înalt;
- c) să prezinte modul de determinare a obiectelor auditabile și modul de grupare a sistemelor individuale pentru audit;
- d) să identifice toate impactele, ce pot avea o influență negativă pe viitor;
- e) să explice modalitatea evaluării riscurilor și clasificării sistemelor, etc.;
- f) să prezinte frecvența auditării sistemelor cu riscuri înalte, medii și reduse;
- g) să identifice resursele necesare și cele disponibile pentru realizarea planului strategic, prezentând și impactul insuficienței de resurse, dacă acesta există;
- h) să reprezinte proiectul planului anual al activității de audit intern pentru primul an al planului strategic;
- i) să ofere informații generale despre calitatea și eficacitatea resurselor de audit disponibile, precum și necesarul de instruire a personalului;
- j) să stipuleze modalitățile de introducere a misiunilor de audit ad-hoc și modalitățile de introducere a acestora în planul anual al activității de audit intern;
- k) să ofere informații despre modul în care unitatea de audit intern va respecta cadrul normativ, reglementat de Ministerul Finanțelor, inclusiv cerințele de raportare.

13.2.4. Planul strategic oferă o descriere a planului anual al activității de audit intern, care permite să se obțină asigurări din fiecare audit. Dacă toate riscurile majore pentru obiectivele entității sînt analizate la nivel strategic, este ușor să se decidă ce sisteme să fie auditate și cît de frecvent.

13.2.5. Scopul planului strategic nu este de a aborda detaliat toate aspectele controlului intern în fiecare an, ci de a obține o acoperire suficientă a principalelor domenii, pentru a permite formarea unei opinii generale.

### **13.3. Comunicarea planului strategic**

13.3.1. Planul strategic este prezentat conducerii entității pentru examinare și aprobare. În caz de necesitate, planul strategic este discutat cu conducerea în timpul procesului de aprobare.

13.3.2. După aprobare, o copie a planului strategic se remite DASC FPI din cadrul Ministerului Finanțelor.

13.3.3. O copie a planului strategic este oferită tuturor angajaților unității de audit intern.

13.3.4. Conducătorii unităților de audit intern analizează posibilitatea de a pune planul strategic la dispoziția tuturor angajaților entității (spre exemplu, prin intermediul paginii web a entității).

### **13.4. Revizuirea anuală a planului strategic**

13.4.1. Planificarea este un proces dinamic. Apariția unor sisteme noi, informațiilor mai actualizate, precum și altor evenimente care afectează entitatea necesită reevaluarea necesităților de audit. Din acest motiv, atât evaluarea necesităților de audit, cât și planul strategic de audit, sînt revizuite anual. Planul este reevaluat complet la finele ciclului de trei ani.

13.4.2. În cadrul revizuirii planului strategic de audit, conducătorul unității de audit intern analizează:

- a) modificările care au avut loc în activitățile, obiectivele sau mediul intern și extern al entității. Aceasta ar putea influența riscurile cu care se confruntă entitatea în procesul de realizare a obiectivelor, precum și riscurile fiecărui sistem auditabil;
- b) rezultatele misiunilor de audit intern, efectuate în anul precedent, ar putea indica necesitatea de a revizui evaluarea inițială a riscurilor și priorităților. De asemenea, ar putea fi necesară reorientarea eforturilor de audit, spre exemplu prin evaluarea unui anumit sistem sau prin examinarea unui sistem aferent;
- c) dacă bugetele mai sînt încă adecvate și dacă asigură prestarea unor servicii de audit intern eficiente.

### **14. Planul anual al activității de audit intern**

14.1. Planul anual al activității de audit intern include partea planului strategic de audit sub forma misiunilor de audit, care sînt realizate în următoarele 12 luni.

14.2. Planul anual al activității de audit intern definește scopul (titlul) și durata fiecărei misiuni de audit, precum și alocă în mod corespunzător personalul și celelalte resurse. Planul oferă o informație generală pentru conducătorii entității privind titlul și durata fiecărei misiuni de audit intern.

14.3. În procesul de elaborare a planului anual al activității de audit intern, conducătorul unității de audit intern pentru a obține un plan de lucru calitativ și care, ulterior, să aducă entității valoare adăugată, va ține cont de următorii factori:

- a) estimările din planul strategic de audit;

- b) ultimul plan anual, dacă este cazul, ținând cont de principalele constatări ce indică modificarea gradului de expunere la riscuri. Micșorarea gradului de expunere la riscuri generează necesitatea de a amâna anumite audite, iar sporirea gradului de expunere la riscuri contribuie la planificarea misiunilor de audit suplimentare în scopul evaluării domeniilor specifice sau urmării implementării planurilor de acțiuni;
- c) restricțiile organizaționale, cum ar fi modificarea structurii organizaționale, implementarea sistemelor informaționale, perioade cu volume mari de lucru, perioada concediilor;
- d) rezervarea timpului necesar pentru a include activități ad-hoc și a evita modificarea frecventă a planului anual al activității de audit intern.

14.4. Elaborarea planului anual al activității de audit intern implică următoarele acțiuni:

- a) alocarea personalului și altor resurse pentru întreaga perioadă de planificare. Aceasta include identificarea absențelor cunoscute, schimbărilor preconizate în domeniul resurselor umane și alte angajamente;
- b) selectarea misiunilor de audit adecvate din planul strategic, în limitele resurselor disponibile;
- c) identificarea numărului de zile necesare pentru efectuarea fiecărei misiuni de audit;
- d) planificarea misiunilor de audit pe săptămâni pe parcursul anului pentru a se asigura că nu există inconsistențe, spre exemplu pentru a asigura o cooperare eficientă cu auditul extern;
- e) analizarea perioadelor preconizate pentru efectuarea anumitor misiuni de audit;
- f) compararea performanțelor reale cu cele planificate, precum și revizuirea planului anual al activității de audit intern, dacă este necesar.

14.5. Conducătorul unității de audit intern analizează punctele forte și cele slabe ale personalului disponibil și planifică alocarea mijloacelor financiare pentru dezvoltarea și instruirea personalului.

## **15. Activitățile ad-hoc**

15.1. Necesitatea modificării planului anual al activității de audit intern, cât și planului strategic, intervine din mai multe motive, precum ar fi:

- a) reorganizarea entității;
- b) modificarea priorităților;
- c) opinia conducerii cu privire la gradul de prioritate al anumitor activități;
- d) detectarea unei fraude sau a iregularităților semnificative, astfel indicând riscuri mai înalte într-un anumit domeniu;
- e) evoluția sau modificarea riscurilor;
- f) solicitarea, de către ministru, a auditării anumitor subiecte mai devreme decât este planificat în planul strategic.

15.2. Conducătorii unităților de audit intern mențin un echilibru între acceptarea unor astfel de solicitări și necesitatea de a urma planul anual al activității de audit intern pentru a oferi un nivel adecvat de asigurări în legătură cu principalele riscuri identificate. Prin urmare, se discută cu conducerea entității beneficiile obținute prin acceptarea solicitării și impactul asupra planului anual al activității de audit intern. Rezultatele acestor discuții se documentează.

15.3. În cazul când conducătorul unității de audit intern acceptă efectuarea unei misiuni de audit, care nu a fost inclusă în planul anual al activității de audit intern, activitățile din plan sînt replanificate și planul de lucru revizuit este prezentat conducerii spre aprobare.

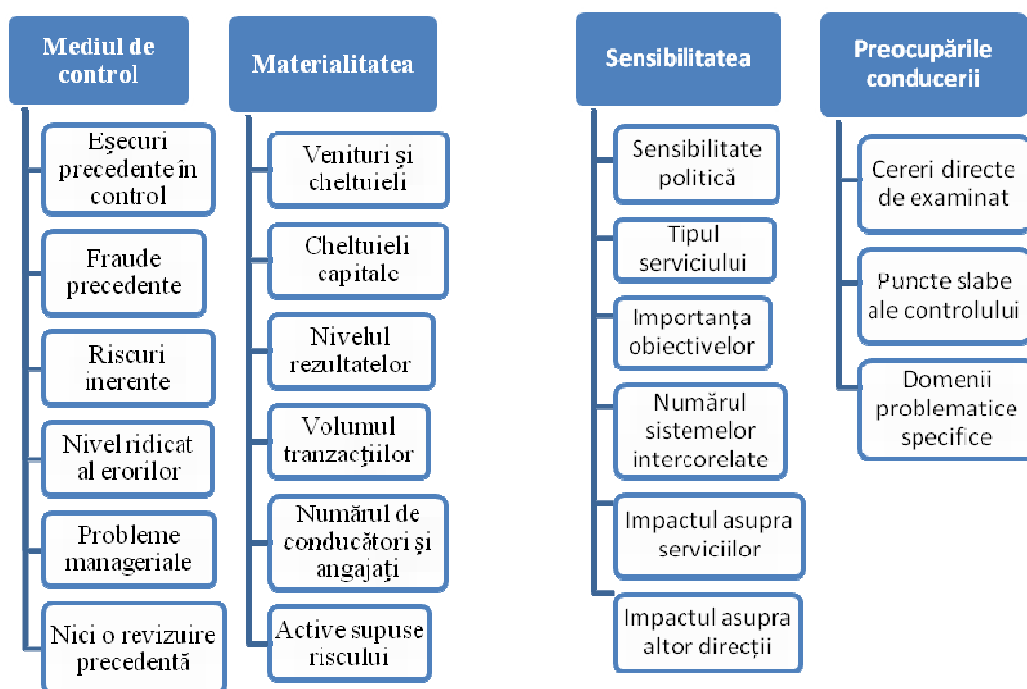
15.4. Planul anual al activității de audit intern se actualizează cel mult o dată în trimestru.

15.5. Conducătorii unităților de audit intern planifică volumul de resurse rezervat pentru activitățile neplanificate sau ad-hoc reieșind din datele perioadelor precedente.

## 16. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 3

### 16.1. Anumiți factori generali, utilizați în procesul de evaluare a riscurilor

În procesul de evaluare a riscurilor sînt utilizați factorii, enumerați în figura 6.



**Figura 6.** Factorii generali, utilizați în procesul de evaluare a riscurilor

## 16.2. Metodologie posibilă de evaluare a riscurilor

16.2.1. Pentru planificarea activităților de audit intern poate fi utilizat următorul exemplu de metodologie privind evaluarea riscurilor.

16.2.2. La evaluarea riscurilor sînt utilizați patru factori:

- a) **materialitatea** (inclusiv nivelurile absolute de materialitate, cît și sumele resurselor financiare, ce trec prin sistem);
- b) **mediul de control/vulnerabilitatea**;
- c) **sensibilitatea**;
- d) **preocupările conducerii**.

16.2.3. Fiecărui factor de risc i se atribuie un anumit scor între 1 și 5. În tabelul 1 se explică modul de atribuire a acestui scor.

**Tabelul 1.**

*Modul de atribuire a scorului pentru factorul de risc*

<b>Elementul</b>	<b>Descrierea</b>	<b>Scorul</b>
<b>A. Materialitate</b>	Sistemul are o pondere de mai puțin de 1% în bugetul anual	0
	Sistemul are o pondere de 5-10% în bugetul anual	2
	Sistemul are o pondere de 25-50% în bugetul anual	3
	Sistemul are o pondere de peste 75% în bugetul anual	5
<b>B. Mediul de control / vulnerabilitatea</b>	Sistem bine controlat, cu un risc scăzut de fraude sau erori	0
	Sistem relativ bine controlat, cu anumit risc de fraude sau erori	3
	Sistem controlat inefficient cu riscuri înalte de fraude sau erori	5
<b>C. Sensibilitatea</b>	Sistemul are contacte minime cu mediul extern	0
	Sînt posibile anumite complicații cu mediul extern, dacă sistemul nu este eficace	3
	Probleme majore de ordin juridic, dacă sistemul nu este eficace	5
<b>D. Preocupările conducerii</b>	Sistem cu un rol redus în activitatea entității, care are un impact mic asupra realizării obiectivelor entității	0
	Sistem cu un rol major în activitatea entității în trecutul apropiat, ce implică anumite preocupări pentru conducere din cauza	5



	eșecurilor repetate	
--	---------------------	--

16.2.4. De asemenea, fiecărui factor de risc  $i$  se atribuie o anumită pondere, utilizând raționamentul semnificației relative a fiecărui factor. Aceste ponderi variază în funcție de tipul entității. În continuare prezentăm un exemplu de ponderi, care pot fi aplicate.

Elementul	Ponderea
A. Materialitatea	3
B. Mediul de control/ vulnerabilitatea	2
C. Sensibilitatea	2
D. Preocupările conducerii	4

16.2.5. Scorurile și ponderile sînt combinate într-o formulă, care poate fi utilizată pentru calcularea indicelui riscului. Spre exemplu:

$$\text{Indicele riscului} = (A \times 3) + (B \times 2) + (C \times 2) + (D \times 4)$$

Această formulă se aplică pentru a calcula indicele riscului pentru fiecare sistem. După aceasta, sistemele se clasifică în sisteme cu riscuri înalte, medii sau reduse în baza următoarei matrice:

Indicele riscului	Categoria riscului
Peste 49	Înalt
30-49	Mediu
Mai puțin de 30	Redus

16.2.6. Acest sistem poate fi modificat cu ușurință sau utilizat pentru mai mulți factori de risc. Dacă există mai mulți factori de risc, atunci va fi necesar să se utilizeze un alt scor pentru categoriile cu riscuri medii și reduse.

16.2.7. Rezultatele tuturor sistemelor de determinare a scorurilor riscurilor sînt cifre întregi. Este important să se țină cont de faptul că mulți factori de risc sînt intuitivi și nu se bazează pe valori absolute. O excepție majoră este materialitatea – acestui factor întotdeauna  $i$  se acordă o pondere înaltă.

### **16.3. O abordare simplă pentru procesul de evaluare a riscurilor pentru noile unități de audit intern**

16.3.1. La etapa inițială, unitățile de audit intern pot efectua un proces foarte simplu de evaluare a riscurilor în baza unei ședințe cu conducerea entității, unde se analizează și se clasifică principalele riscuri și sisteme pe care auditorii interni le examinează în mod prioritar.

16.3.2. Cele mai importante sisteme, care trebuie examinate, vor fi evidente dacă în trecut nu s-a efectuat nici o misiune de audit intern și pentru noile unități de audit intern ar fi mai benefic să înceapă activitatea, nu să o planifice.

## V. PLANIFICAREA MISIUNILOR DE AUDIT INTERN - NMAISP 4

### 1. Introducere

1.1. În NMAISP 3 se analizează procesul de elaborare a planului strategic pentru unitatea de audit intern și planului anual al activității de audit intern, care rezultă din programul multianual al misiunilor de audit, menite să soluționeze principalele riscuri operaționale ale entității auditate. La această etapă se identifică caracterul general al misiunii de audit și titlul misiunii.

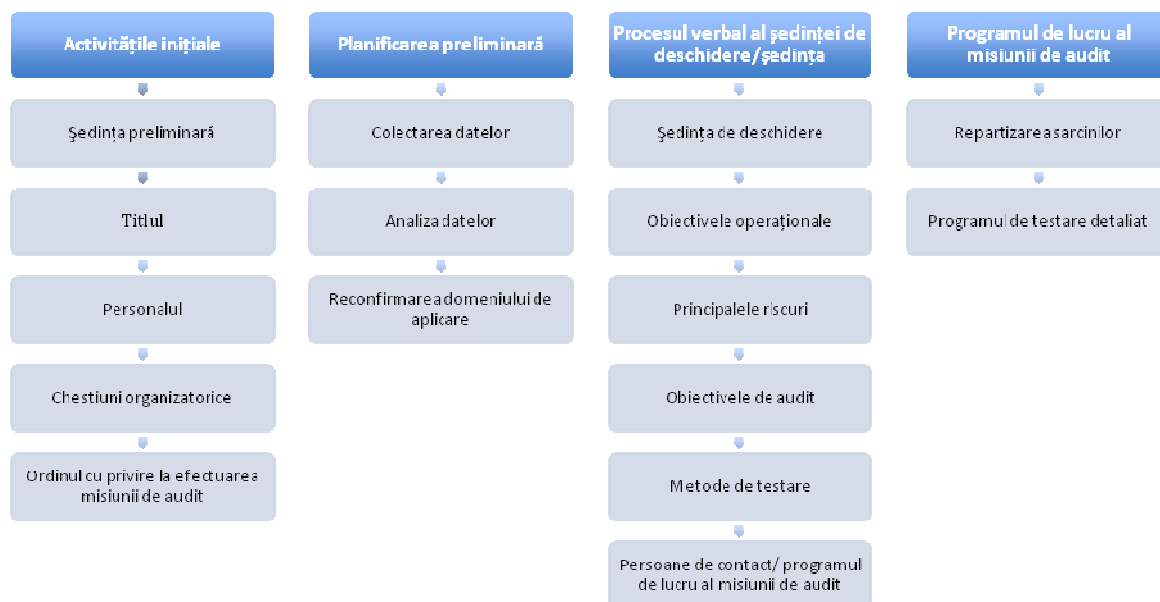
1.2. NMAISP 4 analizează activitatea de planificare detaliată necesară pentru a identifica principalele obiective de audit, care urmează a fi realizate în timpul misiunii și modalitatea în care acestea vor fi testate în baza unui program de lucru al misiunii de audit.

1.3. Auditorii interni planifică misiunea de audit, ținând cont de prevederile SNAI.

*SNAI 2200 „Planificarea misiunii”. Auditorii interni elaborează și înregistrează un plan pentru fiecare misiune, care include aria de aplicabilitate, obiectivele, calendarul și alocarea resurselor.*

### 2. Etapele principale de planificare a misiunilor de audit intern

2.1. În figura 7 sînt prezentate patru etape principale ale procesului de planificare a unei misiuni de audit de succes.



**Figura 7.** Etapele de planificare a misiunii de audit intern

2.2. Etapele principale ale procesului de planificare sînt identice atît pentru misiunile de asigurare, cît și pentru misiunile de consiliere. Misiunile de asigurare se vor axa mai detaliat pe evaluarea controlului intern, dar acesta va fi analizat și în timpul misiunilor de consiliere.

2.3. Activitatea necesară pentru planificarea preliminară continuă pînă la ședința de deschidere și chiar după finalizarea acesteia. Pentru misiunile relativ mici este posibilă convenirea asupra unui document final pentru ședința de deschidere în timpul ședinței. Înaintea organizării ședinței de deschidere se emite un ordin cu privire la efectuarea misiunii de audit oficial.

2.4. Misiunile de audit intern sînt efectuate atît de către un serviciu centralizat de audit intern, cît și de unitățile de audit intern din cadrul entităților publice. Dacă aceasta implică abordări și responsabilități diferite pentru principalele acțiuni, acest fapt se menționează. Normele metodologice sînt aplicate în mod egal tuturor activităților de audit.

### **3. Inițierea și pregătirea misiunii de audit**

#### **3.1. Titlul misiunii de audit**

3.1.1. Titlul misiunii de audit intern se stabilește ținînd cont de prevederile SNAI.

*SNAI 2220 „Aria de aplicabilitate a misiunii”. Aria de aplicabilitate se stabilește suficient de extinsă pentru a îndeplini obiectivele misiunii.*

3.1.2. Titlul misiunii de audit descrie succint și explicit domeniul general de aplicare al auditului și principalele obiective ale misiunii de audit, precum și reflectă acordul la care a ajuns conducerea entității și persoanele responsabile de realizarea misiunii de audit intern.

3.1.3. Titlul misiunii de audit intern este stabilit în timpul elaborării planului anual al activității de audit intern. Șeful echipei de audit intern analizează corespunderea și consecvența titlului și, în caz de necesitate, recomandă conducătorilor responsabili de activitatea de audit intern modificarea acestuia.

3.1.4. Titlul misiunii de audit intern este formulat sub forma unei propoziții complete.

#### **3.2. Membrii echipei de audit intern**

3.2.1. Necesarul de resurse alocate misiunii de audit se stabilește ținînd cont de prevederile SNAI.

*SNAI 2230 „Resursele alocate misiunii”. Auditorii interni stabilesc resursele necesare atingerii obiectivelor misiunii. La formarea echipei se ține cont de natura și complexitatea fiecărei misiuni, de limitele de timp și resursele disponibile.*

3.2.2. Conducătorul unității de audit intern determină resursele necesare pentru realizarea obiectivelor misiunii de audit. Conducătorul include atât cheltuielile legate de personal, cât și alte cheltuieli necesare pentru efectuarea auditului (spre exemplu, cheltuielile de transport).

3.2.3. La determinarea resurselor necesare pentru realizarea misiunii de audit conducătorul unității de audit intern:

- a) analizează cunoștințele și competențele necesare pentru efectuarea misiunii de audit;
- b) determină atât numărul de auditori, cât și nivelul experienței membrilor echipei, luînd în considerație experiența șefului echipei de audit;
- c) desemnează șeful echipei de audit. Șeful echipei trebuie să dispună de suficientă autoritate, abilități și aptitudini manageriale, precum și legitimitate pentru efectuarea misiunii de audit (certificat de auditor intern, cunoștințe în domeniul auditat, etc.);
- d) angajează resurse externe, dacă sînt necesare cunoștințe și competențe suplimentare;
- e) determină necesarul suficient de cheltuieli, în afară de cel legat de personal, pentru realizarea misiunii de audit.

3.2.4. În contextul organizațional al Republicii Moldova cu privire la auditul intern există trei situații posibile. Aceste situații și implicațiile asupra formării echipei de audit sînt prezentate în tabelul 2.

**Tabelul 2.**

*Informație privind stabilirea componenței echipei de audit pentru misiunile de audit descentralizate, centralizate și comune*

<b>Situația</b>	<b>Responsabilul pentru desemnarea auditorilor interni</b>	<b>Comentarii</b>
Auditul intern efectuat pe deplin de către unitatea de audit din cadrul entității publice	Ținînd cont de criteriile specificate anterior, conducătorul unității de audit intern desemnează auditorii interni pentru misiunea de audit	Dacă sînt necesare resurse externe, conducătorul unității de audit intern are dreptul să solicite suportul SCFR. Acesta va fi considerat un audit comun
Auditul intern efectuat pe deplin de către Serviciul control financiar și revizie (SCFR)	Ținînd cont de criteriile specificate anterior, conducătorul SCFR desemnează auditorii interni pentru misiunea de audit	Dacă sînt necesare cunoștințe și competențe suplimentare, conducătorul SCFR poate obține suportul specialiștilor recrutați din afara SCFR ( <i>vezi nota 1</i> )

<p>Auditul comun (vezi nota 2)</p>	<p>Personalul pentru realizarea misiunii de audit este desemnat în baza acordului dintre conducătorul unității descentralizate de audit intern și conducătorul SCFR. Șeful echipei este selectat din rândul personalului unității descentralizate de audit intern, dacă nu a fost convenit altfel</p>	<p>Este aparentă necesitatea realizării misiunilor de audit în comun, deoarece este nevoie de specialiști calificați, care nu sînt disponibili la nivel descentralizat, sau misiunea de audit necesită implementarea unor metode de audit, cu care încă nu este familiarizat personalul unității de audit intern</p>
<p><i>Nota 1: Cheltuielile bugetare pentru utilizarea expertizei specialiștilor vor fi analizate ca parte a exercițiului de planificare anuală a activităților de audit.</i></p> <p><i>Nota 2: Auditele comune sînt efectuate în cazurile în care conducătorul unității descentralizate de audit intern solicită de la SCFR resurse suplimentare pentru efectuarea misiunii de audit.</i></p>		

### 3.3. Ordinul cu privire la efectuarea misiunii de audit

În scopul realizării misiunii de audit se emite un ordin cu privire la efectuarea misiunii de audit, care conferă autoritate oficială de a efectua auditul. Acest ordin întrunește următoarele aspecte:

- a) specifică domeniul de aplicare a auditului prin titlul său;
- b) indică locul unde va fi efectuat auditul;
- c) oferă informații privind componența echipei de audit, numele auditorilor, precum și șeful echipei de audit desemnat;
- d) oferă informații succinte privind nivelul de raportare în realizarea misiunii de audit, inclusiv desemnarea persoanei responsabile, căreia va raporta echipa de auditori cu privire la aspectele profesionale și tehnice;
- e) specifică datele concrete de prezentare a versiunii preliminare și finale ale raportului de audit;
- f) precizează rolurile și responsabilitățile auditorilor și conducerii SCFR pe parcursul misiunii.

### 3.4. Pregătirea și semnarea ordinului cu privire la efectuarea misiunii de audit

Aranjamentele pentru pregătirea și semnarea ordinului cu privire la efectuarea misiunii de audit intern variază în funcție de faptul dacă aceasta este o misiune de audit intern descentralizată, centralizată sau comună. Aceste aspecte sînt prezentate în tabelul 3.

**Tabelul 3.**

*Informație privind pregătirea și semnarea ordinului cu privire la efectuarea misiunii de audit*

<b>Situația</b>	<b>Responsabilul pentru pregătirea ordinului cu privire la efectuarea misiunii de audit</b>	<b>Responsabilul pentru semnarea ordinului cu privire la efectuarea misiunii de audit</b>
Auditul intern efectuat pe deplin de către unitatea de audit intern din cadrul entității publice	Conducătorul unității de audit intern al entității publice	Conducătorul entității publice
Auditul intern efectuat pe deplin de către SCFR	Șeful unității de audit intern al SCFR	Conducătorul entității auditate și conducătorul SCFR
Auditul comun	Conducătorul unității de audit intern al entității auditate	Conducătorul entității auditate și conducătorul SCFR

#### **4. Planificarea preliminară a misiunii de audit intern**

##### **4.1. Planificarea preliminară a misiunii de audit**

4.1.1. La planificarea misiunii de audit intern auditorii interni vor lua în considerație aspectele reflectate în SNAI.

**SNAI 2201 „Considerații referitoare la planificare”.** La planificarea misiunii, auditorii interni iau în considerație:

- obiectivele activității supuse auditului și modul în care aceasta este gestionată;
- riscurile semnificative legate de activitate, obiectivele misiunii, resursele utilizate, precum și operațiile și mijloacele prin care impactul potențial al riscului este menținut la un nivel acceptabil;
- caracterul adecvat și eficacitatea sistemelor de management al riscurilor și de control al activității referitor la un cadru sau model relevant de control;
- oportunitățile de îmbunătățire semnificativă a sistemelor de management al riscurilor și de control al activității entității.

**2201.A1** – La planificarea unei misiuni pentru părțile din afara entității, auditorii interni stabilesc un acord cu privire la obiectivele, aria de aplicabilitate, responsabilitățile fiecărei părți și alte așteptări ale entității, inclusiv în ceea ce privește restricțiile cu privire la comunicarea rezultatelor misiunii și accesul la dosarele misiunii.

**2201.C1** – Auditorii interni, în comun cu entitatea solicitantă, stabilesc un acord cu privire la obiectivele și aria de aplicabilitate a misiunii de consiliere, responsabilitățile fiecărei părți, precum și alte așteptări ale entității solicitante. Pentru misiunile semnificative, acest acord este formalizat.

4.1.2. Planificarea preliminară a misiunii de audit intern constă în colectarea informațiilor cu privire la activitățile auditate, fără verificarea detaliată a acestora. Faza de planificare preliminară oferă echipei de audit intern oportunitatea de a obține cunoștințe adecvate despre domeniul auditat, a identifica sistemele și procesele principale și a efectua o evaluare preliminară a riscurilor.

4.1.3. Scopul misiunii de audit intern variază în dependență de tipul misiunii de audit și vizează următoarele aspecte:

- a) obținerea mai multor cunoștințe despre domeniul auditat;
- b) distingerea domeniilor semnificative, ce necesită atenție specială în decursul misiunii de audit;
- c) identificarea procedurilor de control intern existente;
- d) obținerea informațiilor necesare, care vor facilita efectuarea misiunii de audit;
- e) determinarea faptului, dacă misiunea de audit mai este încă adecvată.

4.1.4. Rezultatul principal al planificării preliminare a misiunii de audit constă în confirmarea ariei de aplicabilitate a misiunii de audit (titlului) și a fezabilității acesteia.

#### **4.2. Colectarea informațiilor și datelor**

Șeful echipei de audit va prelua conducerea pentru activitatea de planificare preliminară. Tehnicile, ce urmează a fi utilizate și sursele de informații, ce vor fi consultate sînt prezentate în tabelul 4.

**Tabelul 4.**

*Tehnicile și sursele de informații utilizate la planificarea preliminară*

<b>Tehnicile utilizate</b>	<b>Documente/informații relevante</b>	<b>Alte materiale de evaluare</b>
a) interviuarea angajaților entității/entităților care urmează a fi auditate;	a) documentele existente despre operațiunile și obiectivele entității;	a) rapoarte de audit intern din cadrul misiunilor precedente, realizate la entitatea auditată;



<ul style="list-style-type: none"> <li>b) intervierea părților cointeresate (persoanelor afectate de operațiunile entității), spre exemplu utilizatorii produselor entității;</li> <li>c) observații/examinări la fața locului;</li> <li>d) analiza rapoartelor și altor documente pregătite pentru conducerea entității auditate;</li> <li>e) proceduri analitice;</li> <li>f) elaborarea diagramelor proceselor (pista de audit);</li> <li>g) verificare integrală efectuată cu scopul de a preciza dacă procesul funcționează în conformitate cu modul descris;</li> <li>h) elaborarea chestionarelor de control intern</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>b) statutul entității/entităților auditate;</li> <li>c) acte normative și legislative relevante domeniului auditat;</li> <li>d) organigrama entității publice;</li> <li>e) informații privind activitatea entității, bilanțuri, etc.;</li> <li>f) evenimente, proiecte și planuri specifice;</li> <li>g) rapoarte preliminare;</li> <li>h) rapoarte interne de activitate – rapoarte existente despre activitatea entității, date statistice și indicatori, rapoarte privind dificultățile sau incidentele;</li> <li>i) informații externe, precum sînt articolele din ziare, rapoartele publice</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>b) rapoarte de audit intern din cadrul misiunilor precedente, realizate în domenii sau sisteme similare;</li> <li>c) rapoarte de audit externe;</li> <li>d) evaluări externe (programe internaționale, consultanți);</li> <li>e) rapoarte de inspecție;</li> <li>f) evaluări interne (efectuate de către sau din numele entității)</li> </ul>
---	--	--

### 4.3. Analiza informațiilor și datelor

4.3.1. În unele cazuri, la auditarea entităților publice și proceselor complexe, auditorul este supraîncărcat cu informații, iar în alte cazuri, auditorul dispune de puține informații scrise despre entitate înainte de începerea misiunii de audit și organizarea ședinței de deschidere.

4.3.2. Indiferent de volumul materialelor colectate, materialitatea și riscurile sînt conceptele cheie, care sînt aplicate pentru a identifica aspectele ce vor fi abordate la ședința de deschidere, și anume:

- a) procesele principale de examinare și domeniul de aplicare al acestora;
- b) riscurile semnificative ale obiectivelor operaționale;
- c) principalele proceduri de control intern, ce trebuie să existe pentru a atenua riscurile semnificative.

### 5. Pregătirea pentru ședința de deschidere

5.1. Pregătirea prealabilă pentru ședința de deschidere constă în identificarea problemelor, ce vor fi discutate și, ulterior, convenite în cadrul ședinței cu personalul entității auditate.

5.2. Înainte de ședința de deschidere auditorii remit o scrisoare de informare entității auditate pentru a stabili data și ora desfășurării ședinței în scopul de a evita eventualele confuzii, precum și a-i informa succint despre obiectivele ședinței.

5.3. La scrisoarea de informare se anexează Agenda ședinței de deschidere, care reflectă subiectele esențiale ce vor fi puse în discuție în cadrul ședinței.

## **6. Ședința de deschidere și Procesul verbal al ședinței de deschidere**

### **6.1. Scopul ședinței de deschidere**

6.1.1. Scopul ședinței de deschidere este începerea misiunii de audit, explicarea modului de realizare a misiunii, convenirea asupra principalilor intervievați și graficului auditului. Pentru a realiza cu succes ședința de deschidere este necesară o pregătire și planificare prealabilă.

6.1.2. În rezultatul ședinței de deschidere auditorii întocmesc Procesul verbal al ședinței de deschidere.

### **6.2. Scopul și conținutul Procesului verbal al ședinței de deschidere**

6.2.1. Scopul Procesului verbal al ședinței de deschidere este de a descrie explicit ce va cuprinde auditul.

6.2.2. Procesul verbal al ședinței de deschidere reprezintă o declarație oficială a subiectelor discutate și convenite în timpul ședinței de deschidere cu personalul entității auditate.

6.2.3. Procesul verbal al ședinței de deschidere include:

- a) domeniul de aplicare al auditului (titlul și alte explicații necesare);
- b) obiectivele operaționale ale sistemului supus auditului;
- c) principalele riscuri identificate în timpul ședinței de deschidere;
- d) obiectivele de audit;
- e) principalele activități ale auditului și metodele de audit care vor fi utilizate;
- f) termenii stabiliți pentru prezentarea versiunii preliminare și finale a raportului de audit;
- g) persoanele de contact.

6.2.4. Procesul verbal al ședinței de deschidere este aprobat de către conducătorul unității de audit intern și remis entității auditate.

6.2.5. Elementele Procesului verbal al ședinței de deschidere sînt examinate ulterior de către auditori, în cadrul realizării misiunii de audit.

### **6.3. Domeniul de aplicare a misiunii de audit**

6.3.1. Domeniul de aplicare a misiunii de audit se determină, ținînd cont de prevederile SNAI.

*2220.A1 – Aria de aplicabilitate a misiunii include luarea în considerație a sistemelor, înregistrărilor, personalului și activelor relevante, inclusiv a celor aflate sub controlul unor terțe părți.*

*2220.A2 – Dacă pe parcursul unei misiuni de asigurare apar oportunități semnificative de consultanță, se încheie un acord formalizat cu privire la*

*obiectivele, aria de aplicabilitate, responsabilitățile fiecărei părți și alte așteptări, iar rezultatele misiunii de consiliere sînt comunicate în conformitate cu prezentele Standarde.*

*2220.C1 – Atunci cînd efectuează o misiune de consiliere, auditorii interni asigură că aria de aplicabilitate a misiunii permite îndeplinirea obiectivelor convenite. Dacă în decursul misiunii auditorii interni manifestă rezerve privind sfera de intervenție, aceste rezerve sînt discutate cu entitatea solicitantă, pentru a decide dacă misiunea poate fi continuată.*

6.3.2. Domeniul de aplicare a misiunii de audit este reflectat în titlul misiunii de audit și este stabilit în cadrul exercițiilor de planificare anuală și strategică.

6.3.3. Scopul ședinței de deschidere este de a explica modalitatea de desfășurare a misiunii de audit și, în caz de necesitate, a stabili limitele exacte ale activităților ce urmează a fi efectuate în timpul auditului. Aceasta este o cale de a evita dezacordurile la sfîrșitul misiunii de audit.

6.3.4. Domeniul de aplicare a misiunii de audit este formulat explicit, spre exemplu:

- a) examinarea procesului “X”, efectuat la entitatea publică „A”;
- b) examinarea funcționării procesului “X” în perioada ianuarie - iunie din cadrul entităților publice „C” și „D”;
- c) examinarea sistemului de control intern a procesului din entitatea publică “A”.

#### **6.4. Obiectivele operaționale ale sistemului auditat**

6.4.1. Scopul documentării obiectivelor operaționale ale sistemului auditat este de a asigura faptul că nu există dezacorduri cu conducerea entității auditate în privința obiectivelor activităților sau sistemului supus auditului.

6.4.2. Auditorul descrie obiectivele operaționale ale sistemului auditat, care sînt bine chibzuite, utilizînd analiza „SMART”. Obiectivele operaționale reflectă următoarele aspecte:

- a) sînt **Specifice**, adică sînt formulate clar și simplu, fără nici o posibilă alternativă de interpretare greșită;
- b) sînt **Măsurabile**, adică este necesar să se cunoască cînd obiectivul a fost atins;
- c) sînt în **Acord**, adică în acord cu clientul;
- d) sînt **Realiste**, adică sînt posibile de atins;
- e) sînt planificate în **Timp**.

#### **6.5. Principalele riscuri identificate**

6.5.1. În procesul de identificare a riscurilor esențiale auditorii interni țin cont de prevederile SNAI.

**2210.A1** - La planificarea misiunii, auditorii interni identifică și evaluează riscurile aferente activității supuse auditului. Obiectivele misiunii sînt stabilite în dependență de rezultatele evaluării riscurilor.

**2210.A2** - La elaborarea obiectivelor misiunii, auditorii interni țin cont de probabilitatea existenței erorilor, iregularităților, a cazurilor de neconformitate, precum și a altor expuneri la riscuri semnificative.

**2210.C1** - Obiectivele unei misiuni de consiliere abordează procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare a entității în limita convenită cu entitatea solicitantă.

6.5.2. Discutarea riscurilor constituie o parte importantă a ședinței de deschidere, deoarece conducerea entității auditate cunoaște mai bine nivelul riscurilor entității.

6.5.3. În Procesul verbal al ședinței de deschidere sînt reflectate principalele riscuri ale sistemului/activității auditate.

## **6.6. Obiectivele misiunii de audit**

6.6.1. La stabilirea obiectivelor misiunii de audit auditorii interni țin cont de prevederile SNAI.

**SNAI 2210 „Obiectivele misiunii”.** Obiectivele sînt stabilite pentru fiecare misiune în parte și abordează procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare a entității, asociate activităților supuse auditului.

6.6.2. Auditorii formulează obiectivele misiunii de audit, care sînt bine chibzuite, conform analizei ”SMART”.

6.6.3. Obiectivele misiunii de audit sînt convenite cu conducătorul unității de audit intern și confirmate de entitățile auditate.

6.6.4. Obiectivele de audit sînt formulate ținînd cont de natura, funcțiile specifice și circumstanțele domeniului auditat.

6.6.5. Auditorii definesc obiectivele misiunii de audit, răspunzînd la întrebarea „De ce efectuăm acest audit?”. Spre exemplu:

- a) pentru a identifica și descrie procesele operaționale;
- b) pentru a confirma că procesele operaționale corespund obiectivelor și funcțiilor stabilite;
- c) pentru a evalua impactul punctelor slabe;
- d) pentru a identifica procesele care corespund obiectivului sau funcției “X”;
- e) pentru a face o evaluare a surselor de informații;
- f) pentru a evalua calitatea produselor, generate de procesul în cauză.

## **6.7. Metodele de audit utilizate pe parcursul etapei de lucru în teren**

6.7.1. Auditorii prezintă entităților auditate modul în care intenționează să-și atingă obiectivele de audit și expun tipurile de probe ce vor fi colectate și testele ce vor fi realizate în timpul misiunii de audit.

6.7.2. Pe parcursul etapei de lucru în teren auditorii utilizează următoarele metode de audit:

- a) interviuri;
- b) analiza documentației;
- c) verificarea anumitor calcule sau etape;
- d) contrapunerea documentelor, informațiilor, bazelor de date, rapoartelor, etc.;
- e) confirmări la fața locului ce țin de sisteme TI, protecția activelor, protecția sănătății și siguranță, etc.;
- f) analiza sistemelor automatizate (programelor informatice).

6.7.3. Punerea în discuție a metodelor de audit, ce vor fi utilizate de auditori în cadrul misiunii, este importantă din două motive:

- a) pentru a evita afirmațiile ulterioare ale entității cu privire la insuficiența probelor de audit colectate pentru atingerea obiectivelor auditului;
- b) pentru a minimiza cheltuielile pentru efectuarea misiunii de audit. Spre exemplu, personalul entității utilizează timp pentru a oferi date și alte informații auditorilor, oferind răspunsuri la interpelările de audit și participând la interviuri. Informarea în prealabil despre volumul de lucru și discuțiile cu personalul entității auditate la etapa de planificare va preveni viitoarele neînțelegeri și plângeri din partea angajaților entității implicați în proces în contextul solicitărilor auditorilor.

## **6.8. Persoane de contact/programul de lucru al misiunii de audit**

6.8.1. Secțiunea „persoane de contact” din Procesul verbal al ședinței de deschidere este completată în timpul ședinței de deschidere, atunci când conducătorul entității auditate indică personalul relevant pentru a fi contactat în timpul realizării misiunii de audit. Conducătorul entității este încurajat să desemneze pentru realizarea misiunii de audit o persoană de legătură între entitatea auditată și auditori – o persoană care va stabili întâlniri, va acorda acces la sistemele computerizate, etc. La această etapă auditorii vor realiza un grafic de organizare a interviurilor.

6.8.2. Aspectul final, ce trebuie luat în considerație la ședința de deschidere, este convenirea părților implicate în procesul auditului asupra unui program de lucru al misiunii de audit și datelor de prezentare planificate pentru prezentarea versiunii preliminare a raportului de audit.

## **7. Programul de lucru al misiunii de audit**

### **7.1. Prevederile SNAI**

Auditorii interni elaborează Programul de lucru al misiunii de audit ținând cont de prevederile SNAI.

***SNAI 2240 „Programul de lucru al misiunii”.** Auditorii interni elaborează un program de lucru care să permită îndeplinirea obiectivelor misiunii. Acest program de lucru este formalizat.*

*2240.A1 - Prin programul de lucru se stabilesc procedurile ce urmează a fi aplicate pentru a identifica, a analiza, a evalua, a documenta și a înregistra informațiile în cadrul misiunii. Programul de lucru este aprobat înainte de implementarea sa și orice ajustări sînt aprobate cu promptitudine.*

*2240.C1 - Programul de lucru al unei misiuni de consiliere poate varia din punct de vedere al formei și al conținutului, în funcție de natura misiunii.*

## **7.2. Scopul programului de lucru al misiunii de audit**

7.2.1. Scopul programului de lucru al misiunii este de a oferi tuturor membrilor echipei de audit indicații clare cu privire la rolurile acestora în cadrul misiunii de audit și perioada de timp de care dispun auditorii pentru realizarea diverselor elemente ale activității de audit.

7.2.2. Șeful echipei de audit intern va pregăti programul de lucru al misiunii de audit, care se va compara cu volumul de lucru necesar pentru a realiza obiectivele de audit, resursele disponibile și termenii limită stabiliți de către conducătorul unității de audit intern pentru prezentarea versiunii preliminare și finale a raportului de audit.

## **7.3. Cuprinsul programului de lucru al misiunii de audit**

7.3.1. Programul de lucru al misiunii de audit conține:

- a) titlul misiunii de audit;
- b) persoanele care au elaborat și au aprobat programul;
- c) datele de începere și finalizare a misiunii de audit;
- d) activitățile esențiale necesare pentru atingerea obiectivelor de audit, care sînt grupate în mod corespunzător sub formă de etape principale ale misiunii de audit – planificarea, lucrul în teren, raportarea și gestionarea;
- e) datele planificate de începere și finalizare a fiecărei activități;
- f) numărul de zile alocat pentru fiecare membru al echipei, inclusiv șeful echipei, pentru fiecare activitate în parte;
- g) numărul total de zile ale auditorilor alocate pentru fiecare activitate;
- h) numărul total de zile ale auditorilor alocate pentru întreaga misiune;
- i) referințe către programe de testare detaliate și alte documente de lucru care rezumă activitatea solicitată. Spre exemplu, alocarea sarcinilor membrilor echipei pentru a documenta/evalua un sistem de control intern.

7.3.2. Programul de lucru al misiunii de audit este ajustat, în caz de necesitate, în timpul lucrului în teren, atunci cînd auditorii obțin informații adiționale suficiente, care le permite planificarea detaliată a activităților. Spre exemplu, informațiile necesare pentru realizarea programului de testare.

## **7.4. Aprobarea și actualizarea programului de lucru al misiunii de audit**

7.4.1. Programul de lucru al misiunii de audit este revizuit și aprobat de către conducătorul unității de audit intern înainte de începerea lucrului în teren pentru a

asigura faptul că nu a deviat de la planul anual al activității de audit intern și că resursele alocate sînt suficiente pentru realizarea obiectivelor misiunii de audit.

7.4.2. Programul de lucru al misiunii de audit este actualizat dacă pe parcursul misiunii au loc modificări semnificative în ceea ce privește alocarea resurselor/planificarea activităților sau rezultatelor finale.

## **8. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 4**

### **8.1. Întocmirea Agendei ședinței de deschidere și stabilirea rolului participanților**

8.1.1. Echipa de audit, care va participa la ședință, va determina:

- a) **moderatorul ședinței** – persoana care va începe ședința, o va modera și va stabili ritmul de lucru în cadrul ședinței;
- b) **persoana, care va discuta detaliile tehnice** – poate fi șeful echipei de audit sau un auditor.

8.1.2. Este important ca aceste două roluri, descrise în pct. 8.1.1, să fie realizate de două persoane diferite. În majoritatea cazurilor, șeful echipei de audit va modera ședința, iar un alt auditor își va asuma cel de-al doilea rol. Dacă, spre exemplu, conducătorul unității de audit intern va participa la ședința de deschidere, atunci el va prelua rolul de moderator al ședinței, iar șeful echipei de audit – cel de-al doilea rol.

8.1.3. Moderatorul ședinței va expune Agenda ședinței de deschidere după următorul model:

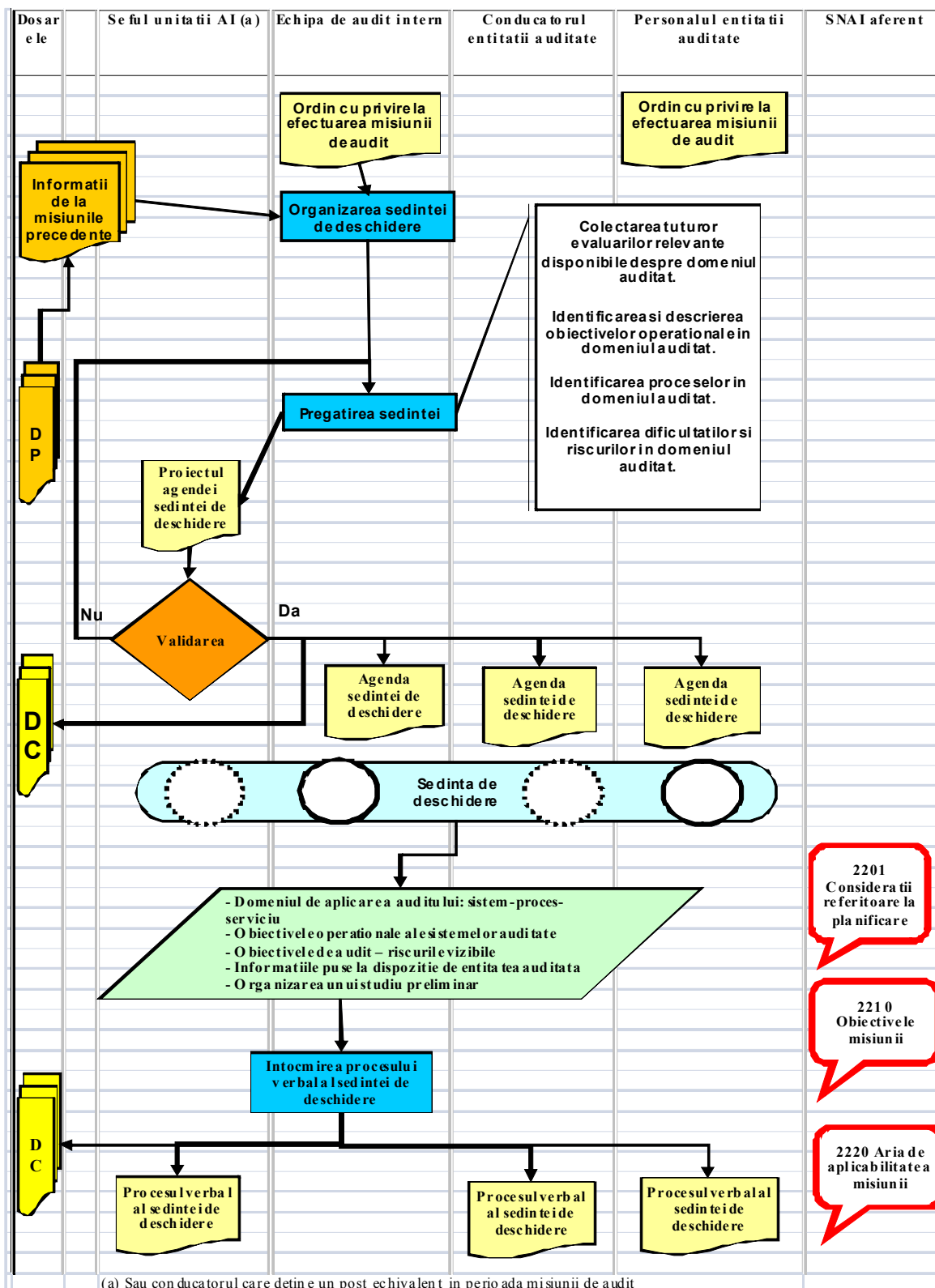
- a) mulțumiri acordate entității auditate pentru participare la ședință și timpul acordat;
- b) prezentarea scopului ședinței;
- c) prezentarea titlului auditului și o informație succintă a viziunii auditorilor despre operațiunile entității auditate;
- d) acordarea unei perioade de timp suficiente entității auditate pentru a adresa întrebări înainte de a trece la planificarea în timp a auditului.

8.1.4. **Persoana care va discuta detaliile tehnice** va face prezentarea tehnică a modului de realizare a auditului și va conveni asupra graficului de lucru. Graficul de lucru va fi întotdeauna convenit cu șeful echipei de audit, deoarece el va fi responsabil de finalizarea misiunii de audit.

8.1.5. La întocmirea graficului de lucru trebuie să se răspundă la întrebarea „Cine sînt persoanele cheie din domeniile auditate?”. După care, auditorii vor primi răspuns la întrebarea „Cînd?” pentru a conveni la un acord comun cu entitatea auditată.

8.1.6. Este important să se accentueze principiul general, conform căruia entitatea auditată nu poate modifica titlul auditului în timpul ședinței de deschidere. Titlul misiunii de audit este stabilit de către auditori.

8.1.7. Procesul de pregătire a Procesului verbal a ședinței de deschidere și realizare a ședinței de deschidere este prezentat în figura 8.



**Figura 8.** Procesul de pregătire a Procesului verbal al ședinței de deschidere și realizare a ședinței de deschidere



## 9. Modele de formulare

### 9.1. Model de ordin cu privire la efectuarea misiunii de audit – pentru unitatea descentralizată de audit intern și SCFR

#### ORDIN CU PRIVIRE LA EFECTUAREA MISIUNII DE AUDIT

**Data:** \_\_\_\_\_

**Nr.** \_\_\_\_

(numele și prenumele)  
(funcția conducătorului UAI)

(numele, prenumele)  
(denumirea entității auditate)

*Vezi nota 1 de mai jos.*

#### **Componența echipei de audit intern:**

1. (numele și prenumele auditorilor interni)
2. -// -
3. -// -
4. - // -

**Sînt desemnați pentru misiunea de audit intern** (titlul misiunii de audit intern)  
**desfășurată la** (denumirea entității auditate)

**În cadrul acestei misiuni echipa auditorilor interni va raporta șefului de echipă a misiunii respective:** (numele și prenumele șefului de echipă)

(numele șefului echipei) **va raporta către** (numele conducătorului entității auditate)

**cu privire la toate aspectele ce țin de desfășurarea misiunii:**

- **Accesul la persoanele și informațiile relevante;**
- **Organizarea și planificarea misiunii;**
- **Constatări și recomandări;**
- **Raportare.**

(numele și prenumele șefului echipei) **va raporta către** (numele conducătorului UAI)

**cu privire la toate aspectele metodologice și profesionale:**

- **Conformarea cu Standardele Naționale de Audit Intern;**
- **Conformarea cu Codul etic al auditorului intern;**

- **Suport pentru metodele de audit (testarea, eșantionarea...);**
- **Resursele (necesarul de specialiști, teste suplimentare...).**

**Raportul preliminar va fi prezentat către** (numele conducătorului entității auditate) pînă la (data)

**Raportul final va fi prezentat conducătorului** (numele conducătorului entității auditate) pînă la (data)

**Auditorii interni au dreptul să solicite orice informații de care au nevoie pentru a efectua misiunea de audit. În conformitate cu Standardul Național de Audit Intern 2310, „Auditorii interni identifică informații suficiente, sigure, relevante și utile pentru atingerea obiectivelor misiunii”.**

**Auditorii interni gestionează informațiile acumulate în timpul efectuării misiunii de audit în conformitate cu principiul confidențialității, prevăzut în Codul etic al auditorilor interni:**

**Auditorul intern nu dezvăluie verbal sau în scris informațiile obținute în exercitarea activităților de serviciu.**

(numele și prenumele)  
(numele conducătorului UAI)

(numele conducătorului entității auditate)  
(denumirea entității auditate)

**Vezi Nota 1 de mai jos.**

/semnătura/  
ștampila

/semnătura/  
ștampila

*Nota 1. Pentru auditele efectuate de către Serviciul control financiar și revizie conducătorul SCFR sau un reprezentant autorizat emite și semnează ordinul.*

## 9.2. Model de ordin cu privire la efectuarea misiunii de audit pentru Auditul efectuat în comun

### ORDIN CU PRIVIRE LA EFECTUAREA MISIUNII DE AUDIT

Data: \_\_\_\_\_

Nr. \_\_\_\_

(numele și prenumele)  
(funcția conducătorului UAI)

(numele, prenumele)  
(denumirea entității auditate)

**Componența echipei de audit intern din partea Unității Centralizate de Audit Intern:**

1. (numele și prenumele auditorilor interni)
2. -// -
3. -// -
4. - // -

**Componența echipei de audit intern de la entitatea auditată**

1. (numele și prenumele auditorilor interni)
2. -// -
3. -// -
4. - // -

**Sînt desemnați pentru misiunea de audit intern** (titlul misiunii de audit intern) **desfășurată la** (denumirea entității auditate)

**În cadrul acestei misiuni, echipa auditorilor interni va raporta șefului de echipă al misiunii:** (numele și prenumele șefului de echipă)

(numele șefului de echipă) **va raporta către** (numele conducătorului entității auditate)

**cu privire la toate aspectele ce țin de desfășurarea misiunii:**

- **Accesul la persoanele și informațiile relevante;**
- **Organizarea și planificarea misiunii;**
- **Constatări și recomandări;**
- **Raportare.**

(numele și prenumele șefului echipei) **va raporta către** (numele conducătorului UAI)

**cu privire la toate aspectele metodologice și profesionale:**

- **Conformarea cu Standardele Naționale de Audit Intern;**
- **Conformarea cu Codul etic al auditorilor interni;**
- **Suport pentru metodele de audit (testarea, eșantionarea...);**
- **Resursele (necesarul de specialiști, teste suplimentare...).**

**Raportul preliminar va fi prezentat către** (numele conducătorului entității auditate) pînă la (data)

**Raportul final va fi prezentat conducătorului** (numele conducătorului entității auditate) pînă la (data)

**Auditorii interni au dreptul să solicite orice informații de care au nevoie pentru a efectua misiunea de audit. În conformitate cu Standardul Național de Audit Intern 2310, „Auditorii interni identifică informații suficiente, sigure, relevante și utile pentru atingerea obiectivelor misiunii”.**

**Auditorii interni gestionează informațiile acumulate în timpul efectuării misiunii de audit în conformitate cu principiul confidențialității, prevăzut în Codul etic al auditorilor interni:**

**Auditorul intern nu dezvăluie verbal sau în scris informațiile obținute în exercitarea activităților de serviciu.**

(numele și prenumele)  
(numele conducătorului UAI)

(numele conducătorului entității auditate)  
(denumirea entității auditate)

/semnătura/  
ștampila

/semnătura/  
ștampila

### 9.3. Model de formular al Procesului verbal al ședinței de deschidere

#### PROCES VERBAL AL ȘEDINȚEI DE DESCHIDERE

Numărul de referință al documentul de lucru: \_\_\_\_\_

<b>Titlul misiunii de audit:</b>	<b>Unitățile organizaționale implicate în procesul auditat:</b>
	<b>Data planificată pentru prezentarea proiectului raportului:</b>
<b>Șeful echipei de audit:</b>	<b>Data planificată pentru prezentarea raportului final:</b>
<b>Membrii echipei de audit:</b>	
<b>Domeniul de aplicare al auditului:</b>	
<b>Obiectivul operațional al sistemului:</b>	
<b>Principalele riscuri identificate în timpul ședinței de deschidere:</b>	
<b>Obiectivul de audit:</b>	
<b>Principalele etape ale lucrului în teren:</b> <b>Organizarea procesului de descriere și înregistrare a sistemului (grafice, documente, persoane ...)</b>	
<b>Organizarea activităților de testare (grafice, documente, persoane ...)</b>	
<b>Persoane de contact:</b>	

#### 9.4. Exemplu de program de lucru al misiunii de audit

9.4.1. Programul de lucru al misiunii de audit reflectă obiectivele de audit și principalele activități necesare pentru realizarea acestora. Activitățile sînt prezentate suficient de detaliat, astfel încît personalul desemnat pentru misiunea de audit să-și cunoască responsabilitățile sale (vezi figura 9).

#### PROGRAMUL DE LUCRU AL MISIUNII DE AUDIT

*Titlul misiunii de audit intern:*

*Din [data] \_\_\_\_\_ pînă la [data] \_\_\_\_\_*

Numărul de referință al documentului de lucru:

Etapa		Data de la/ pînă la	Șeful echipei	Auditorul 1	Auditorul 2, etc.	Total pe etapă	Referințe suplimentare <sup>2</sup>
Planificarea	Inițierea și pregătirea ședinței de deschidere						
Lucrul în teren	Analiza controlului intern <sup>1</sup>						
	Documentarea sistemului <sup>1</sup>						
	Evaluarea riscurilor <sup>1</sup>						
	Testarea de conformitate (testarea controlului intern) <sup>1</sup>						
	Testarea substanțială <sup>1</sup>						
	Formularea constatărilor de audit						
Elaborarea raportului de	Întocmirea raportului de						

<b>portului de audit</b>	<b>audit și ședința de închidere</b>						
<b>Gestionarea</b>	<b>Supervizarea</b>						
	<b>Analiza constatărilor de către conducere</b>						
<b>Total</b>							
<p><i>Note: 1. Dacă este cazul;</i>  2. Aceste activități conțin referințe la activitățile suplimentare și programele de testare detaliate, pregătite la etapa de planificare sau elaborate la începutul etapei de lucru în teren.</p>							

Elaborat de:

Revizuit de:

**Figura 9. Programul de lucru al misiunii de audit**

9.4.2. În misiunea de audit intern toate activitățile se grupează în patru elemente principale:

- a) planificare;
- b) lucru în teren;
- c) întocmirea raportului de audit;
- d) gestionare și supervizare.

9.4.3. Activitățile, enumerate în pct. 9.4.2, ajută conducerea să supravegheze auditul.

9.4.4. La pregătirea programului de lucru al misiunii de audit șeful echipei ține cont de estimarea numărului total de zile pentru misiunea de audit, în baza planului anual al activității de audit intern. Este important ca în programul de lucru al misiunii de audit să se evalueze în mod realist resursele necesare pentru a finaliza misiunea.

9.4.5. La aprobarea programului orice divergențe majore între resursele estimate și cele necesare în planul anual al activității de audit intern și programul de lucru al misiunii de audit vor fi soluționate prin decizii ale conducătorului unității de audit intern de a rectifica activitățile propuse sau modifica volumul resurselor alocate pentru misiunea de audit.

9.4.6. Punctele de reper la alocarea resurselor pentru cele patru elemente principale ale misiunii de audit ar fi:

- a) **planificarea** - constituie 30% din volumul de lucru;
- b) **lucrul în teren** – constituie 50% din volumul de lucru;
- c) **întocmirea raportului de audit** – constituie 10% din volumul de lucru;
- d) **gestionarea** – constituie 10% din volumul de lucru.



## VI. LUCRUL ÎN TEREN: PROBE DE AUDIT ȘI TESTAREA - NMAISP 5

### 1. Introducere

1.1. Colectarea și analiza ulterioară a unor informații suficiente, sigure, relevante și utile aferente obiectivelor misiunii de audit (probe de audit) reprezintă principala trăsătură, care diferențiază examinarea de audit de orice alt tip de examinare managerială.

1.2. Toate activitățile, efectuate în teren în cadrul unei misiuni de audit, țin de testarea uneia sau mai multor afirmații, rezultate din obiectivele misiunii de audit prin colectarea probelor de audit.

1.3. NMAISP 5 analizează:

- a) principiile generale privind colectarea probelor de audit;
- b) principalele două tipuri de teste de audit – teste de conformitate și substanțiale;
- c) eșantionarea ca parte a testării de audit;
- d) colectarea probelor de audit în legătură cu misiunile de consiliere.

1.4. Auditorii interni, în cadrul misiunii de audit, efectuează lucrul în teren, ținând cont de prevederile SNAI.

**SNAI 2300 „Realizarea misiunii”.** Auditorii interni identifică, analizează, evaluează și înregistrează informații suficiente pentru atingerea obiectivelor misiunii.

**SNAI 2310 „Identificarea informațiilor”.** Auditorii interni identifică informații suficiente, sigure, relevante și utile pentru atingerea obiectivelor misiunii.

**SNAI 2320 „Analiza și evaluarea”.** Auditorii interni își bazează concluziile și rezultatele misiunii lor pe analizele și evaluările corespunzătoare.

**SNAI 2330 „Documentarea informațiilor”.** Auditorii interni documentează informațiile relevante în vederea justificării concluziilor și rezultatelor misiunii.

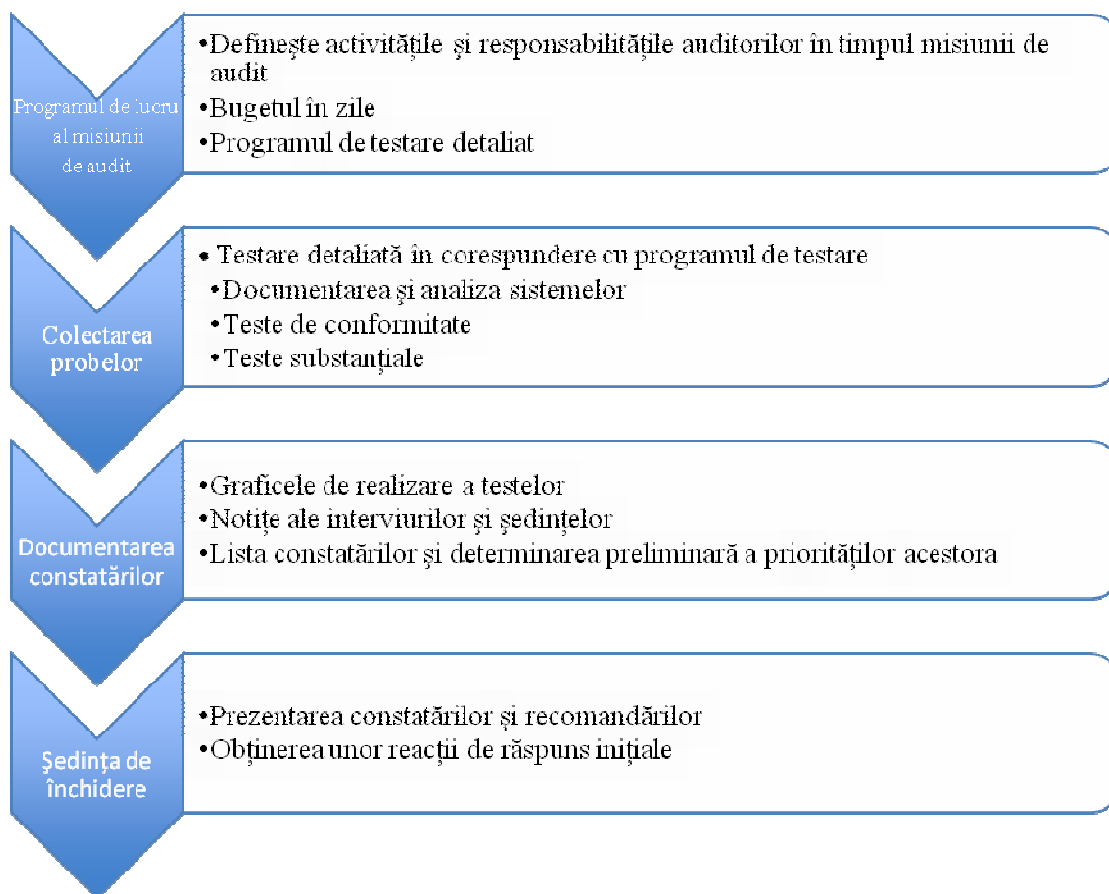
**2330.A1** - Conducătorul unității de audit intern verifică accesul la dosarele misiunii. Acesta obține acordul conducerii superioare/consultanță juridică, dacă este cazul, înainte de a transmite aceste dosare părților externe.

**2330.C1** - Conducătorul unității de audit intern stabilește reguli privind atât protejarea și păstrarea dosarelor misiunii de consiliere, cât și transmiterea lor către părțile interne sau externe. Aceste politici vor fi în conformitate cu principiile directoare ale entității și cu alte cerințe legale sau reglementări adecvate.

**SNAI 2340 „Supervizarea misiunii”.** Misiunile constituie obiectul unei supervizări corespunzătoare în vederea îndeplinirii obiectivelor, asigurării calității și dezvoltării profesionale a personalului.

## 2. Principalele elemente ale activităților de audit intern, efectuate în teren

Etapa lucrului în teren a unei misiuni de audit intern cuprinde toate acțiunile efectuate, începînd cu aprobarea programului de testare pentru misiune pînă la formularea constatărilor de audit, care vor fi incluse în raportul de audit (vezi figura 10).



**Figura 10.** Principalele elemente ale activităților de audit, efectuate în teren

## 3. Probele de audit

### 3.1. Definiția probelor de audit

3.1.1. **Probele de audit** reprezintă informațiile utilizate de auditor pentru a ajunge la concluziile, ce stau la baza constatărilor/opinieii de audit și includ informațiile din înregistrările contabile, sistemele manageriale financiare, precum și alte informații.

3.1.2. Probele de audit includ probele obținute din procedurile de audit, efectuate în timpul misiunilor, precum și probele de audit obținute din alte surse, cum ar fi misiunile de audit precedente.

3.1.3. Auditorul obține careva probe de audit prin testarea înregistrărilor contabile, spre exemplu, prin analiză și evaluare, efectuarea repetată a procedurilor urmate în procesul de raportare financiară, prin contrapunerea informațiilor din domenii înrudite și aplicarea acelorași informații.

3.1.4. Pot fi utilizate de auditor și alte informații, cum ar fi:

- a) procesele verbale ale ședințelor;
- b) confirmări primite de la terțe părți;
- c) studierea instrucțiunilor și regulamentelor interne;
- d) informații obținute direct de către auditor prin astfel de proceduri ca cercetarea, observarea și inspecția;
- e) interviuri, precum și alte informații întocmite de către auditor, sau care sînt la dispoziția acestuia.

3.1.5. În baza informațiilor, enumerate la pct.3.1.4, auditorul formulează concluzii prin utilizarea unor argumente logice.

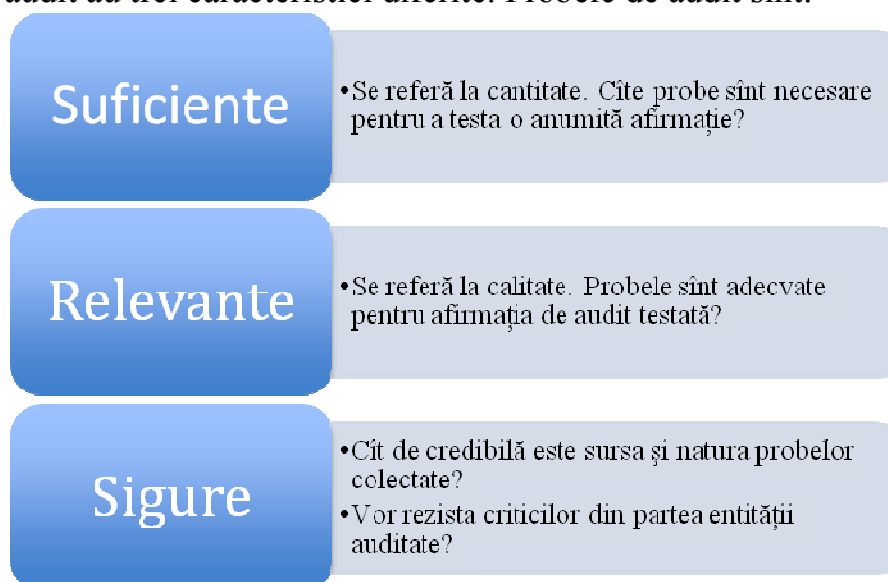
### 3.2. Tipurile probelor de audit

Probele sînt colectate la fiecare etapă a procesului de audit și sînt divizate în:

- a) **probe documentare**, care includ documente, rapoarte, acte normative, regulamente interne, înregistrări, corespondență, contracte, facturi, date electronice, etc.;
- b) **probe obținute din declarații**, care includ interviuri, afirmații, etc.;
- c) **probe analitice**, care includ extrase ale contului bancar, calcule, grafice și alte tipuri de analiză a informației;
- d) **probe fizice**, care includ observări, fotografieri, etc.

### 3.3. Caracteristicile probelor de audit

Probele de audit au trei caracteristici diferite. Probele de audit sînt:



*Figura 11. Principalele caracteristici ale probelor de audit*

### **3.4. Probele de audit suficiente și relevante**

3.4.1. **Suficiența** reprezintă o măsură a **cantității probelor de audit**. Probele trebuie să fie factive și convingătoare pentru a susține concluziile auditorului în mod obiectiv.

3.4.2. **Relevanța** reprezintă o măsură a **calității probelor de audit**. Auditorii oferă probe, care în mod logic se referă la chestiunea examinată și corespunde obiectivelor misiunii de audit.

3.4.3. Cantitatea probelor de audit necesare depinde de categoria riscului testat (cu cât mai mare este riscul, cu atât mai multe probe de audit sînt necesare) și de calitatea acestor probe de audit (cu cât mai înaltă este calitatea, cu atât mai puține probe vor fi necesare).

3.4.4. Un anumit set de proceduri de audit poate oferi probe de audit relevante pentru anumite constatări, și pot fi lipsite de relevanță - pentru alte constatări. Spre exemplu, verificarea legalității facturilor va oferi probe precum că produsele sistemului sînt corecte (probe substanțiale), însă nu va oferi probe precum că controalele tranzacțiilor funcționează (probe de conformitate).

3.4.5. Auditorul deseori obține probe de audit din diverse surse sau de natură diferită, care sînt relevante pentru aceeași afirmație. Spre exemplu, probele obținute prin examinarea semnăturilor de aprobare a documentelor pentru documentarea procedurilor de control intern sînt confirmate cu probele obținute prin interviuri, efectuate pentru a determina modul în care persoanele înțeleg verificările ce urmează a fi făcute în cadrul controlului.

3.4.6. Probele de audit obținute pentru o anumită constatare, cum ar fi spre exemplu existența fizică a activelor, nu pot înlocui probele necesare pentru altă constatare, spre exemplu evaluarea activelor.

### **3.5. Probele de audit sigure**

3.5.1. Încrederea în probele de audit este influențată de sursa și de natura lor și depinde de circumstanțele individuale în care au fost obținute. Probele ce stau la baza constatărilor și concluziilor sînt obținute din surse de încredere, adică adecvate și consistente și nu pot fi interpretate în alt mod.

3.5.2. Reguli generale privind probele de audit sigure:

- a) probele de audit sînt mai sigure dacă sînt obținute din surse independente din afara entității;
- b) probele de audit, obținute din cadrul entității, sînt mai sigure dacă procedurile de control intern aferente, introduse de către entitate, sînt eficiente;
- c) probele de audit obținute direct de către auditor (spre exemplu, observarea modului de aplicare a unei proceduri de control intern) sînt mai sigure decît probele de audit obținute în mod indirect sau prin deducere (spre exemplu, chestionarul privind modul de aplicare a unei proceduri de control intern);

- d) probele de audit documentare sînt mai sigure decît probele de audit verbale. Spre exemplu, înregistrarea în timpul ședinței a subiectelor abordate este mai sigură decît expunerea ulterioară verbală a celor discutate;
- e) probele de audit în baza documentelor în original sînt mai sigure decît probele de audit în baza unor copii sau faxuri.

#### **4. Testarea de audit**

##### **4.1. Testarea de audit**

Testarea de audit este o descriere generică a procesului de colectare a probelor de audit.

##### **4.2. Afirmațiile de audit**

4.2.1. Întregul proces de testare se bazează pe afirmații, auditorul efectuează testarea pentru a descoperi probe întru susținerea unei afirmații predefinite.

4.2.2. Principalele afirmații de audit pentru tranzacțiile financiare sînt:

- a) **legitimitate** – tranzacțiile financiare sînt în conformitate cu cadrul legal, ce le reglementează (legi, regulamente și reguli);
- b) **plenitudine** – sînt incluse toate tranzacțiile financiare, care trebuie reflectate în raportul de audit;
- c) **existență** – tranzacțiile financiare au avut loc în realitate;
- d) **corectitudine** – tranzacțiile financiare au fost calculate corect sau valoarea activelor a fost determinată în mod corespunzător;
- e) **prezență** – activele (numerarul, utilajul, clădirile) reflectate în evidență există cu adevărat.

4.2.3. În timpul analizei controlului intern se testează următoarele afirmații:

- a) există proceduri de control intern în cadrul sistemului;
- b) procedurile de control intern au funcționat eficient întreaga perioadă analizată;
- c) procedurile de control intern își întrunesc obiectivele și, astfel, minimalizează nivelul riscului rezidual.

4.2.4. Afirmațiile, testate în cadrul unei misiuni de consiliere, variază în funcție de obiectivele misiunii de audit. De obicei, se testează următoarele afirmații:

- a) **economia** – costurile resurselor necesare pentru o activitate sînt minime;
- b) **eficiența** – produsele unei activități sînt obținute cu utilizarea volumului minim de resurse sau se obține un volum maxim de produse cu utilizarea unui nivel predefinit de resurse;
- c) **eficacitatea** – rezultatul unei activități, analizat din perspectiva că rezultatele obținute ating obiectivele prestabilite.

##### **4.3. Obiectivele testării**

4.3.1. În scopul testării, afirmațiile de audit devin obiective de audit.

4.3.2. Spre exemplu, testele pot avea următoarele obiective:

- a) confirmarea existenței procedurilor de control intern preconizate în anumite sectoare;

- b) confirmarea bunei funcționări a unor proceduri de control intern pentru o perioadă anumită;
- c) determinarea faptului, dacă toate încasările de numerar ale unei entități au fost înregistrate în Registrul de evidență a numerarului (plenitudinea) și dacă totalurile au fost calculate corect pentru a fi înregistrate în conturile contabile (corectitudinea).

4.3.3. Auditorii interni efectuează două tipuri generale de teste de audit:

- a) teste de conformitate;
- b) teste substanțiale.

#### **4.4. Testele de conformitate**

4.4.1. *Testele de conformitate* reprezintă testele de audit efectuate pentru a evalua eficacitatea procedurilor de control intern. Aceste teste sînt cel mai frecvent efectuate de auditorii interni în timpul misiunilor de asigurare.

4.4.2. Există diverse tipuri de testări de conformitate, cum ar fi:

- a) *observarea procedurilor de control intern sau interviuarea personalului* - pentru a evalua dacă obiectivele de control intern sînt realizate. Spre exemplu, personalul este întrebat dacă înțeleg acțiunile de control, care trebuie realizate, sau este rugat să explice cum sînt efectuate anumite operațiuni economice. Aceasta ar putea oferi probe, precum că procedurile de control intern funcționează la momentul observării sau al interviului, însă nu oferă probe, precum că ele au funcționat și în alte perioade de timp.
- b) *revizuirea probelor documentare ale procedurilor de control intern* - spre exemplu, revizuirea tranzacțiilor pentru a remarca dacă listele de verificare ale controlului intern au fost autorizate și semnate în mod corespunzător; revizuirea listelor erorilor identificate și corectate. Un document semnat nu indică neapărat faptul, că o anumită procedură de control intern a fost realizată – acesta a putut fi semnat și fără a fi verificat. Prin urmare, această probă este deseori combinată cu observări și interviuri pentru a obține probe mai sigure, precum că procedurile de control intern funcționează în mod corespunzător;
- c) *efectuarea repetată a procedurilor de control intern* - spre exemplu, contrapunerea repetată a datelor bancare pentru a se asigura că această procedură a fost efectuată corect;
- d) *trecerea prin sistem a unor date de testare* - spre exemplu, introducerea unei facturi greșite pentru a remarca dacă va fi respinsă de către sistem. Teste de acest tip trebuie utilizate cu atenție și în baza acordului conducerii, cu supravegherea persoanelor responsabile, fiindcă auditorul poate introduce, în mod neintenționat, erori în sistem.

4.4.3. Testarea modului în care anumite tranzacții trec prin sistem are drept scop de a verifica dacă procedurile de control intern funcționează. Relevanța probelor trebuie examinată cu atenție. Spre exemplu, faptul că o tranzacție testată se dovedește a fi corectă nu oferă probe, precum că procedurile de control intern au

funcționat, fiindcă tranzacția ar fi putut fi corectă la momentul introducerii în sistem.

#### **4.5. Testele substanțiale**

4.5.1. **Testele substanțiale** sînt procedurile menite să testeze plenitudinea, legalitatea, corectitudinea și valabilitatea tranzacțiilor trecute prin sistem sau valabilitatea oricărei afirmații, care poate fi verificată în mod independent ca parte a misiunii de consiliere.

4.5.2. Există două tipuri de teste substanțiale:

- a) **proceduri analitice**, care includ evaluările informațiilor financiare, efectuate prin studierea relațiilor între datele financiare și nefinanciare. Procedurile analitice mai întrunesc investigarea fluxurilor și tranzacțiilor, care nu corespund cu alte informații relevante sau deviază semnificativ de la sumele prognozate;
- b) **alte proceduri substanțiale**, cum ar fi testarea datelor detaliate ale tranzacțiilor sau a soldurilor, revizuirea proceselor verbale ale ședințelor și alte cercetări, efectuate de auditor.

4.5.3. Auditorii interni efectuează teste substanțiale cu scopul:

- a) de a oferi conducerii probe suplimentare cu privire la dimensiunea erorilor, generate de controlul intern slab;
- b) de a identifica domeniile specifice, unde aceleași erori există în diferite sectoare, pentru a unifica procedurile de control intern;
- c) de a oferi probe pentru obiectivele unei misiuni de consiliere.

#### **4.6. Programul de testare**

4.6.1. Procesul de testare necesită timp. Auditorii planifică cu atenție fiecare test pentru a minimaliza necesarul de resurse. Fiecare test trebuie să conțină obiective clare.

4.6.2. Un program de testare este întocmit pentru toate activitățile, indiferent dacă acestea se referă la teste de conformitate sau substanțiale.

4.6.3. Un program de testare specifică:

- a) scopul (obiectivul) testului - dacă este cazul, face referire la documentația de sistem și obiectivele controlului;
- b) ce anume urmează a fi testat - spre exemplu, verificarea listelor de control, sumarul erorilor identificate și corectate, un anumit tip de active, etc;
- c) volumul ce urmează să fie testat;
- d) ce teste urmează să fie efectuate;
- e) ce se consideră eroare în contextul testului.

4.6.4. Conducătorii unităților de audit intern adoptă formulare standard pentru programul de testare pentru a facilita includerea deplină a tuturor elementelor menționate în pct. 4.6.3 și pentru a ajuta personalul în procesul de documentare a rezultatelor activității de testare.

4.6.5. Programele de testare stipulează obiectivele controlului/riscurile testate. Stabilirea legăturilor între programele de testare și obiectivele controlului/riscuri ajută auditorii să înțeleagă scopul și importanța testului.

#### **4.7. Documentarea rezultatelor testelor**

4.7.1. Rezultatele activităților de testare sînt documentate în dosarele de lucru ale auditului.

4.7.2. Există două abordări principale:

- a) programul de testare este structurat astfel, încît rezultatele să fie înregistrate în același document;
- b) etapele programului de testare sînt numerotate și rezultatele sînt înregistrate într-un document separat, cu trimiteri la program (spre exemplu, în formă de matrice).

4.7.3. Dacă sînt depistate erori sau proceduri de control intern nefuncționale, se obține copia principalelor documente pentru a justifica constatările de audit. Acestea sînt documentate în dosarul de audit (vezi NMAISP 10).

### **5. Eșantionarea**

#### **5.1. Noțiuni generale**

5.1.1. În procesul de colectare a probelor de audit nu este necesar ca auditorii să verifice fiecare element, cu excepția unui număr foarte mic de tranzacții într-o anumită subdiviziune a entității. Dacă auditorul testează mai puțin de 100% din tranzacții – atunci are loc eșantionarea tranzacțiilor.

5.1.2. *Procesul de eșantionare* reprezintă aplicarea procedurilor de audit pentru o cantitate mai mică de 100% de unități dintr-o anumită categorie de tranzacții sau conturi contabile astfel, încît orice unitate de eșantionare să poată fi selectată. Aceasta permite auditorului să obțină și să evalueze probele de audit despre anumite caracteristici ale unităților selectate pentru a formula sau a contribui la formularea unei concluzii despre subdiviziunea entității din care a fost extras eșantionul.

5.1.3. Auditorul selectează tranzacțiile pentru testare în baza raționamentului propriu. *Eșantionarea rațională* reprezintă selectarea elementelor în baza experienței și cunoștințelor auditorului. Ea nu poate fi utilizată pentru a formula concluzii despre întreaga entitate, fiindcă implică în mod inevitabil un anumit grad de subiectivitate, rezultat din experiențele precedente, cum ar fi punctele slabe cunoscute, etc. Eșantionarea rațională este potrivită pentru cazurile în care nu este necesar să se formuleze concluzii despre întreaga entitate. Spre exemplu, auditorii pot decide să testeze doar anumite tipuri de tranzacții pentru a reflecta riscurile cele mai înalte.

5.1.4. *Eșantionarea statistică* poate fi definită drept orice modalitate de eșantionare, care are următoarele caracteristici:

- a) selectarea aleatorie a unui eșantion;
- b) utilizarea teoriei probabilității pentru a evalua rezultatele eșantionării, inclusiv măsurarea riscului de eșantionare.



## 5.2. Utilizarea tehnicilor de eşantionare statistică

Metodele de eşantionare statistică trebuie aplicate doar de către acei auditori, care au fost instruiți în acest domeniu, sau cu asistența metodologică a UCA pentru auditul intern.

### 5.3. Sursele de eşantionare

5.3.1. Indiferent de metoda de eşantionare, auditorii decid:

- a) cum să fie selectat eşantionul - în mod rațional, aleatoriu, fiecare al „n” -lea unitate, după categorii, etc.;
- b) cum va fi structurată subdiviziunea entității - după departament, tip, perioadă, plasament, etc.

5.3.2. Rezultatele testării depind de metoda de eşantionare selectată, dimensiunea eşantionului și structura subdiviziunii entității.

5.3.3. Auditorii documentează metoda de eşantionare utilizată și menționează motivele care stau la baza deciziilor lor.

### 5.4. Tehnici de eşantionare, avantajele și dezavantajele lor

În tabelul 5 sînt prezentate principalele tipuri de tehnici de eşantionare și anumite aspecte, care trebuie luate în considerație la selectarea metodei de eşantionare.

**Tabelul 5.**

*Principalele tipuri de tehnici de eşantionare  
la selectarea metodei de eşantionare*

<b>Metoda</b>	<b>Trăsături</b>	<b>Cerințe</b>	<b>Comentarii</b>
Eşantionarea rațională	Unitățile selectate în baza raționamentului, deseori în baza experiențelor precedente cu privire la erorile probabile sau domeniile cu riscuri preconizate înalte	Capacitatea de a identifica unitățile considerate a fi semnificative	Pot fi efectuate concluzii doar vizînd tranzacțiile testate. Nu este posibil să se facă presupuneri pentru întreaga subdiviziune a entității. Ar putea prezenta o imagine distorsionată a nivelului real al erorilor în cadrul întregii subdiviziuni a entității, dacă metodele nu sînt menționate clar
Eşantionarea elementelor principale sau de valoare înaltă	Selectarea tuturor tranzacțiilor ce depășesc o anumită valoare sau cu anumite caracteristici	Capacitatea de a identifica toate tranzacțiile principale sau de valoare înaltă	Pot fi efectuate concluzii doar vizînd tranzacțiile testate. Ar putea fi posibil să se testeze o proporție înaltă a tranzacțiilor

Eșantionarea aleatorie simplă	Selectarea articolelor pentru testare în mod aleator – manual sau automatizat	Uniformizarea tranzacțiilor testate. Capacitatea de a selecta unitățile aleatoriu	Posibilitatea de a prognoza rezultatele pentru întreaga subdiviziune a entității
Eșantionarea aleatorie stratificată	Plasarea tuturor tranzacțiilor în diferite categorii și eșantionarea aleatorie în fiecare din ele	La fel ca și în cazul eșantionării aleatorii simple, însă necesită acces la înregistrări computerizate și programe informatice pentru extragerea și analiza datelor	Oferă un nivel înalt de corectitudine prin testarea a mai puține unități
Eșantionarea în baza unităților monetare	Metodologie specializată de eșantionare de audit, care selectează în mod automat unitățile de valoare înaltă	La fel ca și pentru eșantionarea aleatorie stratificată. Nu este adecvată pentru cazurile când sînt presupuse niveluri înalte de erori	Tehnică de eșantionare preferată pentru auditorii externi, care trebuie să prognozeze nivelul erorilor în rapoartele financiare

## 6. Colectarea probelor de audit în timpul misiunilor de consiliere

6.1. Misiunile de consiliere pot fi diverse, în funcție de domeniul de aplicare și obiectivele lor, iar auditorul colectează diferite tipuri de probe. Spre exemplu, sarcina auditorului ar putea să fie colectarea și verificarea datelor despre performanțe, care nu sînt legate direct de riscuri sau controlul intern.

6.2. Misiunile de consiliere vor avea un solicitant concret din cadrul entității, care a solicitat auditorului intern să efectueze examinarea. Pentru a lua decizia de acceptare a misiunii de consiliere propusă, conducătorul unității de audit intern contactează entitatea auditată și analizează, dacă unitatea are suficiente capacități pentru a efectua misiunea și capacitatea de a colecta probe de audit pentru a justifica obiectivele misiunii.

6.3. Auditorul intern utilizează metodologia cu privire la suficiența, siguranța și relevanța probelor de audit pentru toate misiunile de audit. Auditorul poate să se bazeze pe probe de audit de nivel mai inferior, în baza acordului cu solicitantul sau beneficiarul. Spre exemplu, entitatea auditată ar putea solicita să verifice

corectitudinea datelor despre performanțe prin interviuarea utilizatorilor relevanți ai unui sistem și nu prin testarea directă a acestor date.

6.4. La raportarea rezultatelor unei misiuni de consiliere, auditorul intern specifică în ce bază au fost formulate constatările, în special în cazurile în care acestea nu corespund practicii obișnuite de colectare a probelor de audit din punct de vedere a suficienței, relevanței și siguranței.

## **7. Comunicarea în timpul lucrului în teren**

### **7.1. Recomandări și discuții neoficiale**

7.1.1. Pe măsura derulării lucrului în teren, echipa de audit va contacta destul de frecvent personalul și conducerea entității auditate. Discuțiile neformale reprezintă o modalitate utilă de obținere a informațiilor suplimentare despre potențialele erori și puncte slabe ale controlului intern, înainte de ședința de închidere. Ele au loc astfel, încât auditorul să poată fi sigur de faptul că erorile identificate există și că punctele slabe ale controlului intern dintr-un anumit domeniu nu sînt compensate de alte proceduri de control intern la o altă etapă a sistemului.

7.1.2. Auditorii discută toate constatările semnificative cu entitatea auditată pe măsura identificării lor. Conducătorul entității poate oferi informații utile și colabora cu auditorul pentru a găsi cea mai bună cale de soluționare a constatărilor.

7.1.3. Toate probele colectate în timpul testării, care la prima vedere oferă semne de fraudă sau corupție, sînt păstrate în confidențialitate și discutate cu conducătorul unității de audit intern, înainte de a le divulga personalului entității auditate.

### **7.2. Ședința de finalizare a lucrului în teren**

7.2.1. Etapa lucrului în teren a tuturor misiunilor de audit se finalizează cu o ședință oficială de închidere, cu participarea echipei de audit și a conducerii entității. Scopul ședinței este de a obține aprobarea constatărilor de audit și recomandărilor, înainte de a începe lucrul asupra întocmirii versiunii preliminare depline a raportului de audit. Indiferent cît de calitativ nu ar fi efectuată misiunea de audit, pot exista erori sau neînțelegeri despre faptele ce stau la baza constatărilor de audit și, ulterior, care influențează formularea recomandărilor. Prezentarea constatărilor și recomandărilor entității auditate oferă asigurări suplimentare, precum că constatările se bazează pe fapte sigure, iar recomandările oferite sînt realizabile.

7.2.2. Oferind entității auditate posibilitatea de a analiza și discuta constatările și recomandările, totodată se inițiază procesul de înțelegere și acceptare a lor.

7.2.3. Agenda pentru ședința de finalizare a lucrului în teren include lista deplină a constatărilor și recomandărilor de audit. În cazul examinării controlului intern, aceasta va fi Formularul pentru cercetare și evaluare completat.

7.2.4. Auditorul efectuează o evaluare preliminară a importanței constatărilor. Ședința trebuie să se axeze pe cele mai importante subiecte.

## 8. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 5

### 8.1. Exemple de program de testare și tabel cu teste

8.1.1. Există diverse modalități atât de pregătire a programului de testare, cât și de documentare a rezultatelor.

#### 8.1.2. Exemplu de un program de testare

„Programul de testare” este un exemplu de formular, în care se descriu testele, ce au legătură directă cu obiectivele de control și riscurile, termenii de realizare a acestora, precum și auditorii responsabili de executarea testelor (vezi figura 12).

### PROGRAMUL DE TESTARE

Titlul misiunii de audit:

Numărul de referință al documentului de lucru

Procesul:				
Riscul				
	Obiectivul controlului	Descrierea testului	Data	Auditorul responsabil
	Obiectivul controlului	Descrierea testului	Data	Auditorul responsabil
Riscul				
	Obiectivul controlului	Descrierea testului	Data	Auditorul responsabil
	Obiectivul controlului	Descrierea testului	Data	Auditorul responsabil

Întocmit de către / data:

Revizuit de către / data:

*Figura 12. Programul de testare*

### 8.1.3. Exemplu a unui tabel cu teste

„Tabelul cu teste” este un exemplu de formular, care face legătura între toate rezultatele activității, care urmează a fi efectuate în timpul lucrului în teren, în relație cu un obiectiv special al controlului, inclusiv orice testare substanțială, care va fi solicitată în caz de eșec al controlului intern (vezi figura 13).

#### TABELUL CU TESTE

Titlul misiunii de audit

Numărul de referință al documentului de lucru

Numărul riscului: Descrierea riscului:		Procesul:			
		Auditorii responsabili de test:			
		Data:			
Obiectivul controlului	Descrierea controlului	Descrierea testului		Rezultatele testului	
OC 1				Excepții:	
		Test de conformitate			
		Test substanțial			
		Total	Eșantion	Extindere spre test substanțial	
				Extinderea mărimii eșantionului pînă la:	
OC 2				Excepții:	
		Test de conformitate			
		Test substanțial			
		Total	Eșantion	Extindere la testare substanțială	
				Extinderea mărimii eșantionului pînă la:	

Întocmit de către / data:

Revizuit de către / data:

*Figura 13. Tabelul cu teste*

**8.1.3.1. Exemplu de "Tabel cu teste"**, întocmit la evaluarea procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică, este prezentat în figura 14.

### TABELUL CU TESTE

**Titlul misiunii de audit:**

*Evaluarea procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică*

**Numărul de referință al documentului de lucru:**

<b>Numărul riscului: 1</b>		<b>Proces:</b> Achizițiile publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică	
<b>Descrierea riscului:</b> Includerea incorectă în planul de măsuri a volumelor, sumelor, termenilor de efectuare a licitației		<b>Auditorii responsabili de efectuarea testului:</b>	
		<b>Data:</b>	
<b>Obiectivul de control</b>	<b>Descrierea controlului</b>	<b>Descrierea testului</b>	<b>Rezultatele testului</b>
De a asigura elaborarea corectă și completă a planului de măsuri pentru efectuarea achizițiilor	1.Numirea persoanei responsabile nu este formalizată; 2.Planul de efectuare a achizițiilor se efectuează numai pentru lucrările de reparație, procurarea materialelor de construcție, și nu este actualizat în dependență de modificările planului de finanțare; 3.În planul de efectuare a achizițiilor nu se indică termenul și procedura de achiziție; 4.Verificarea executării planului de efectuare a achizițiilor nu este formalizată	<b>Test nr. 1.</b> Interviuul cu persoana responsabilă a urmărit stabilirea modalității de completare a planului de efectuare a achizițiilor și urmărirea executării acestuia. Testarea s-a concretizat în elaborarea Interviuului nr. 1. <b>Test nr. 2.</b> Contrapunerea sumelor din planul de finanțare și planul de efectuare a achizițiilor privind mărfurile, lucrările/serviciile. Testarea s-a concretizat în elaborarea testului de contrapunere nr. 2.	<b>Excepțiile:</b> 1.Numirea persoanei responsabile de elaborarea și executarea planului de efectuare a achizițiilor nu este formalizată; 2.Planul de efectuare a achizițiilor nu este elaborat pentru toate tipurile de mărfuri, lucrări/servicii planificate de a le procura pe parcursul anului de gestiune; 3.Nu se efectuează actualizarea planului de efectuare a achizițiilor în cazul modificării planului de finanțare;
		<b>Testul de conformitate</b>	✓
		<b>Testul substanțial</b>	

				4.În planul de efectuare a achizițiilor nu se indică termenele de efectuare a achizițiilor și procedura de achiziție; 5.De către conducerea entității nu se efectuează verificarea executării planului de efectuare a achizițiilor
		<b>Total</b>	<b>Eșantion</b>	<b>Extindere spre test substanțial</b>
				<b>Extinderea mărimii eșantionului pînă la:</b>

Întocmit de către / data:

Revizuit de către / data:

*Figura 14. Exemplu de tabel cu teste, întocmit la evaluarea procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică*

**8.1.3.2. Exemplu de "Interviu",** întocmit în cadrul testării modalității de completare a planului de efectuare a achizițiilor și urmărirea executării acestuia, este prezentat în figura 15.

**Interviul nr. 1**  
***privind stabilirea modalității de completare***  
***a planului de efectuare a achizițiilor și urmărirea executării lui,***  
***adresat dlui (dnei) \_\_\_\_\_***

Nr.	Întrebare	Da	Nu	Comentarii
1.	Numirea persoanei responsabile pentru completarea planului de efectuare a achizițiilor este formalizată?	X		
2.	Planul de efectuare a achizițiilor este elaborat pentru toate mijloacele planificate pentru procurarea mărfurilor, serviciilor, lucrărilor?		X	Planul de măsuri este elaborat numai pentru materiale, lucrări, servicii de reparații, construcții și măsuri culturale
3.	Sînt indicați termenii de desfășurare a achizițiilor în planul de efectuare a achizițiilor?		X	
4.	În planul de efectuare a achizițiilor este indicată procedura de achiziție publică?		X	
5.	Se realizează actualizarea planului de efectuare a achizițiilor la modificarea planului de finanțare?		X	Se efectuează numai pentru materiale, lucrări, servicii de reparații, construcții și măsuri culturale
6.	Se efectuează verificarea executării planului de efectuare a achizițiilor de către conducerea entității? Dacă da, este formalizată această procedură?		X	Conducătorul entității verifică planul și îl avizează. În rezultatul verificării planul de măsuri se aprobă



7.	Referitor la acest subiect mai aveți ceva de adăugat?		X	
----	---	--	---	--

Întocmit de către / data:  
Revizuit de către / data:

**Figura 15.** Exemplu de "Interviu", întocmit în cadrul testării modalității de completare a planului de efectuare a achizițiilor și urmărirea executării acestuia

**8.1.3.3. Exemplu de "Test de contrapunere"**, întocmit în cadrul contrapunerii sumelor din planul de finanțare și planul de efectuare a achizițiilor privind mărfurile, lucrările/serviciile, este prezentat în figura 16.

**Test de contrapunere 2.1.2**  
**în cadrul testării modalității de completare a planului de efectuare a achizițiilor și urmărirea executării acestuia**

*mii lei*

Nr. d/o	Denumirea articolului	Suma din planul precizat de finanțare	Suma din planul de efectuare a achizițiilor	Diferența
1.	Alimentația	1201,0	1163,3	-37,7
2.	Inventar moale și echipament	54,7	54,7	-
3.	Reparații curente ale clădirilor și încăperilor	349,9	343,5	-6,4
4.	Apa și canalizația	545,9	550,5	+4,6
5.	Reparația capitală	370,9	364,1	-6,8
6.	Procurarea mijloacelor fixe	38,0	38,0	-
7.	Energia electrică	437,9	436,5	-1,4
8.	Gazele	1097,6	1154,7	+57,1

Întocmit de către / data:  
Revizuit de către / data:

**Figura 16.** Exemplu de test de contrapunere

## VII. RAPORTAREA REZULTATELOR ACTIVITĂȚILOR DE AUDIT INTERN – NMAISP 6

### 1. Introducere

1.1. Rolul auditului intern este de a oferi asigurări cu privire la funcționarea adecvată a sistemelor manageriale, precum și de a oferi recomandări pentru îmbunătățirea acestora. Prin urmare, comunicarea corespunzătoare a constatărilor și recomandărilor de audit este esențială pentru a asigura că funcția de audit intern aduce o valoare adăugată entității auditate.

1.2. Raportul de audit este cea mai importantă parte a procesului de audit care prezintă rezultatele activității de audit. Acest raport este unicul produs al activității echipei de audit pe care conducerea îl primește. Raportul de audit, fiind întocmit și prezentat bine, ar putea promova modificările necesare, încurajând conducerea să ia acțiuni corective.

1.3. SNAI analizează câteva subiecte ale comunicării și raportării activității de audit intern, care vor fi descrise ulterior în secțiuni aparte.

### 2. Comunicarea rezultatelor

SNAI accentuează importanța comunicării rezultatelor activității de audit persoanelor relevante, utilizând stilul corespunzător pentru a asigura acceptarea și, ulterior, implementarea recomandărilor de către conducere.

*SNAI 2400 “Comunicarea rezultatelor”. Auditorii interni comunică în termenele stabilite rezultatele misiunii.*

*SNAI 2410 “Conținutul comunicării”. Comunicarea include obiectivele și aria de aplicabilitate a misiunii, precum și concluziile, recomandările și planurile de acțiuni aplicabile.*

*2410.A1 - Comunicarea finală a rezultatelor conține, după caz, opinia auditorului intern și concluziile acestuia.*

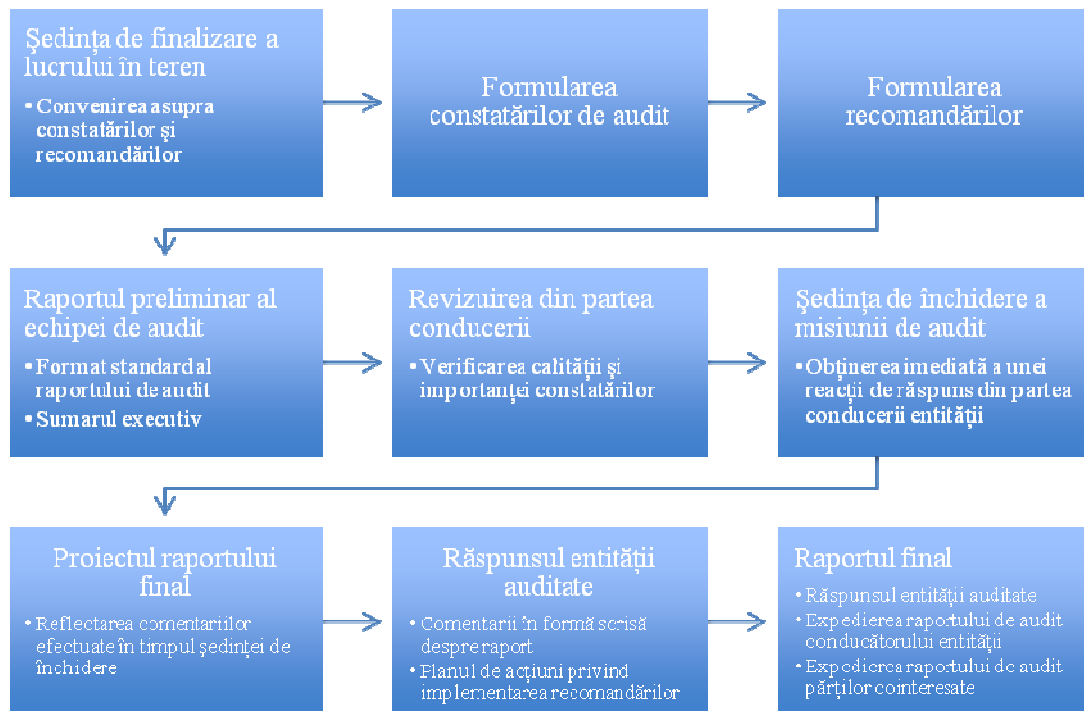
*2410.A2 - Auditorii interni sînt încurajați să atingă performanțe satisfăcătoare în comunicările privind misiunile. Comunicarea raportează punctele forte identificate.*

*2410.C1 - Comunicarea privind evoluția și rezultatele unei misiuni de consiliere va varia ca formă și conținut, în funcție de natura misiunii și de necesitățile entității solicitante.*

### 3. Procesul de întocmire a proiectului raportului de audit

#### 3.1. Etapele de întocmire a proiectului raportului de audit

3.1.1. Etapele de întocmire a proiectului raportului de audit sînt prezentate în figura 17.

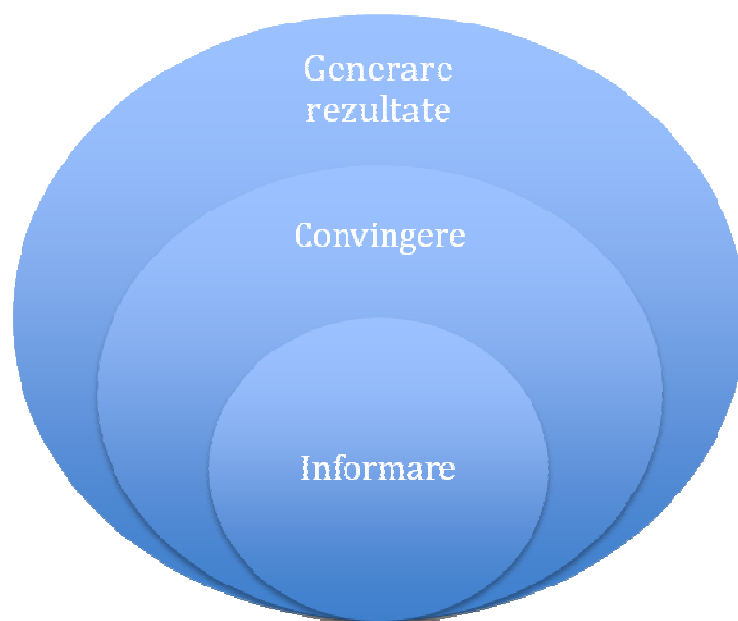


**Figura 17.** *Procesul de întocmire a proiectului raportului de audit*

3.1.2. Produsul principal al echipei de audit este raportul de audit final, în care se conțin constatările de audit.

3.1.3. Rapoartele de audit au trei obiective principale (vezi figura 18):

- a) **să informeze** conducerea despre o situație prin comunicarea rezultatelor activității de audit;
- b) **să convingă** conducerea de faptul, că comentariile și recomandările auditorilor sînt valabile și valoroase;
- c) **să genereze rezultate** prin a convinge conducerea să ia măsurile corespunzătoare.



**Figura 18.** Obiectivele principale ale unui raport de audit

### 3.2. Întocmirea proiectului raportului de audit

#### 3.2.1. Trăsăturile generale ale unui raport bun de audit

3.2.1.1. Rapoartele de audit intern trebuie să dețină următoarele șapte trăsături:

- a) **corectitudine** – rapoartele sînt justificate și reflectate corect în baza faptelor;
- b) **claritate** – rapoartele sînt scrise succint și clar. Raportul va fi complet și nu va necesita interpretare sau comentarii verbale pentru a clarifica lacunele;
- c) **obiectivitate** – constatările și recomandările sînt obiective și măsurabile în măsura posibilă, ceea ce ajută la identificarea importanței subiectelor abordate;
- d) **concizie** – rapoartele se referă la subiect și au legătură cu domeniul de aplicare a auditului, ceea ce nu înseamnă că ele sînt succinte;
- e) **imparțialitate** – rapoartele mențin un echilibru diplomatic în ceea ce privește punctele vulnerabile ale entităților auditate. Accentul se pune asupra îmbunătățirilor viitoare, nu pe critica nejustificată a oamenilor sau evenimentelor din trecut;
- f) **oportunitate** – raportul este emis în timp oportun la finalizarea misiunii;
- g) **remediere** – se face referire la persoanele, activitățile, modalitatea și perioada de timp necesare pentru acțiuni de remediere.

3.2.1.2. Credibilitatea auditorilor interni este menținută prin raportare imparțială, obiectivă și bazată pe fapte, în corespundere cu trăsăturile indicate în pct. 3.2.1.1.

### 3.2.2. Formularea constatărilor de audit

3.2.2.1. Constatările de audit sînt prezentate entităţii auditate verbal, în baza unei liste pregătite de echipa de audit, la şedinţa de finalizare a lucrului în teren. După aceasta, constatările sînt înscrise în proiectul raportului de audit.

3.2.2.2. O constatare bună de audit are cinci caracteristici, ea întruneşte:

- a) **situaţia** – indică ce nu a mers bine;
- b) **criteriile** – precizează în baza căror standarde sau criterii s-a ajuns la această concluzie;
- c) **efectul** – indică ce efect a avut constatarea;
- d) **cauza** – precizează de ce s-a întîmplat aşa;
- e) **recomandările** – indică ce trebuie să se facă.

3.2.2.3. Constatările se descriu astfel, încît să se indice legătura între probele de audit, punctele slabe, riscurile şi obiectivele auditului/controlului, concomitent oferind premise pentru recomandări utile pentru conducere.

3.2.2.4. La formularea constatărilor auditorii utilizează raţionamentul profesional pentru a evalua importanţa fiecărei constatări şi specifică această evaluare la compartimentul constatări.

3.2.2.5. Constatările de audit sînt clasificate în raportul de audit conform importanţei lor (majoră, medie şi minoră). Este mai bine să se utilizeze mai multe criterii pentru a determina importanţa constatărilor.

3.2.2.6. Constatările se axează asupra unor astfel de elemente ca:

- a) caracterul adecvat al procedurilor de control intern;
- b) măsura în care vor fi efectuate activităţile de control intern;
- c) măsura în care funcţionarea controlului intern contribuie la realizarea obiectivelor controlului;
- d) măsura în care resursele sînt suficiente pentru executarea funcţiilor;
- e) distribuirea resurselor în comparaţie cu priorităţile (acoperirea riscurilor principale, celor mai semnificative domenii);
- f) utilizarea eficientă a resurselor (spre exemplu, suprapunerile, excesul de control, controlul inutil);
- g) abilitatea sistemului actual de a reacţiona la modificările viitoare (volum de lucru sporit, modificări în cadrul normativ, servicii noi sau extinse etc.).

3.2.2.7. Formularea probelor de audit în constatări va fi precisă, şi nu generală. Auditorii evită astfel de afirmaţii ca „în multe cazuri”, „cea mai mare parte a ...”, „sume semnificative”, etc. Opiniile exprimate prin termeni de genul „multe” sau „mari” sînt înlocuite cu informaţii obiective. Spre exemplu „eşantionul a cuprins 5% din toate cele 1000 facturi, reprezentînd 750 000 lei din totalul sumei de 2,5 milioane lei.”

3.2.2.8. Toate evaluările controlului intern sînt prezentate cît de exact posibil, identificînd ce parte a controlului intern nu funcţionează şi de ce. Afirmaţiile de genul "controlul intern este inadecvat/ineficace/ineficient" vor fi evitate fără

explicații suplimentare și fără a face legătura cu impactul, importanța și probabilitatea producerii riscurilor.

### **3.2.3. Formularea recomandărilor de audit**

3.2.3.1. Scopul recomandărilor de audit este de a prezenta schimbările posibile, care vor apropia situația identificată (constatările de audit) de situația dorită (spre exemplu, controlul intern care atenuează în mod adecvat riscurile inerente).

3.2.3.2. Auditorii nu vor căuta soluții ideale, fără a ține cont de fezabilitatea acestora. Ei vor analiza următoarele întrebări:

- a) „Este oare recomandarea realizabilă?”;
- b) „Corespunde oare recomandarea necesităților conducerii (planurilor, priorităților, etc.) – în special atunci când există mai multe soluții posibile pentru o anumită constatare?”;
- c) „Ce resurse sînt necesare pentru a obține situația dorită în limita posibilităților curente?”;
- d) „Este posibilă obținerea situației dorite prin utilizarea mai eficientă a resurselor existente?”;
- e) „Sînt necesare resurse suplimentare? - spre exemplu, introducerea de programe TI, instruirii suplimentare, resurse umane, fonduri bugetare suplimentare, instrucțiuni, manuale, regulamente, etc.”.

3.2.3.3. De obicei, auditorii încep cu analiza unei „situații dorite” care necesită schimbări minime în modul de organizare și reglementare, fără implicarea unor resurse suplimentare semnificative.

3.2.3.4. Auditorii nu sînt responsabili de implementarea recomandărilor, precum și de elaborarea planului de acțiuni detaliate privind implementarea recomandărilor și măsurilor corective.

3.2.3.5. Auditorii evită formularea unor recomandări generale și recomandarea utilizării anumitor instrumente și mijloace (proceduri, instrucțiuni, manuale, programe TI), fără a menționa modul în care acestea vor oferi valoare adăugată entității auditate.

3.2.3.6. Recomandările nu sînt discutate cu entitățile auditate înaintea revizuirii proiectului raportului de audit. Această revizuire este efectuată de către conducătorul unității de audit intern sau de către un funcționar desemnat să analizeze constatările de audit din numele conducătorului. De obicei, acesta este șeful echipei de audit.

### **3.2.4. Structura raportului de audit**

3.2.4.1. Rapoartele de audit sînt prezentate în format și structură standard, după cum este stabilit de către conducătorul unității de audit intern, și trebuie să includă următoarele elemente:

- a) *sumarul executiv* al raportului de audit;
- b) *introducerea*, care să cuprindă domeniul de aplicare și perioada auditului;

- c) **contextul administrativ**, inclusiv descrierea obiectivelor operaționale ale procesului/activității auditate pentru a înțelege constatările și recomandările de audit;
- d) **constatările de audit**;
- e) **recomandările de audit**;
- f) **concluziile** și opiniile generale, dacă este cazul;
- g) **răspunsul conducerii** la raportul de audit final;
- h) **anexe** cu informații justificative.

3.2.4.2. Rapoartele de audit succinte pot să nu conțină sumarul executiv.

### **3.2.5. Revizuirea raportului preliminar al echipei de audit**

3.2.5.1. Referitor la calitatea comunicării SNAI prevede următoarele.

**SNAI 2420 „Calitatea comunicării”.** *Comunicarea este corectă, obiectivă, clară, concisă, constructivă, completă și realizată în timp util.*

3.2.5.2. Membrii echipei de audit respectă standardele profesionale. Șeful echipei și conducătorul unității de audit intern efectuează o revizuire de nivelul întâi și doi a raportului de audit în procesul întocmirii acestuia.

3.2.5.3. Revizuirile de nivelul întâi și doi sînt efectuate înaintea ședinței de închidere a misiunii de audit. Conducătorul unității de audit intern nu va putea finaliza revizuirea proiectului raportului de audit final după ce a fost desfășurată ședința de închidere și înainte ca raportul să fie transmis în mod oficial entității auditate.

3.2.5.4. Șeful echipei de audit este responsabil de revizuirea periodică a documentelor de lucru pe parcursul misiunii de audit. În mod ideal, această revizuire trebuie să fie efectuată după finalizarea fiecărei etape a misiunii de audit.

3.2.5.5. Scopul revizuirii periodice a documentelor de lucru este de a asigura faptul că:

- a) există documentație adecvată pentru toate constatările, cu referințe la documentele de lucru justificative: există documente de lucru corespunzătoare/programe de testare cu surse de date, principii de selectare a eșantionului de date, explicații ale simbolurilor utilizate în documentele de lucru și concluzii. Toate documentele de lucru/programele de testare includ referințe la etapa de audit specifică și la constatarea de audit aplicabilă;
- b) constatările au fost formulate și clasificate după importanță, în conformitate cu instrucțiunile din NMAISP;
- c) au fost elaborate recomandări pentru toate constatările de audit și au fost ierarhizate după importanță, în corespundere cu instrucțiunile din NMAISP;

d) există o evidență clară a tuturor etapelor programului de lucru al misiunii de audit, care nu au fost finalizate.

3.2.5.6. După finalizarea revizuirii de nivelul întâi, șeful de echipă prezintă conducătorului unității de audit intern o notă cu privire la toate subiectele semnificative, identificate în timpul revizuirii.

3.2.5.7. Revizuirea de către conducătorul unității de audit intern este efectuată înainte de ședința de închidere a misiunii de audit în baza raportului preliminar, întocmit de echipa de audit.

3.2.5.8. Conducătorul unității de audit intern analizează toate subiectele desemnate ca fiind semnificative de către șeful echipei de audit.

3.2.5.9. În timpul revizuirii de nivelul doi conducătorul unității de audit intern acordă atenție specială următoarelor aspecte:

a) **corectitudine** – dacă toate afirmările se bazează pe probe de audit ferme.

Conducătorul unității de audit intern verifică un mic eșantion a celor mai importante recomandări pentru a se convinge că acestea sînt susținute de constatări și probe de audit justificative;

b) **claritate** – dacă raportul de audit transmite în mod clar cititorului ideile prezentate de auditor la momentul întocmirii raportului. Dacă raportul de audit nu este clar, mai este nevoie de a continua lucrul în teren sau cercetările?;

c) **concizie** – excluderea tuturor elementelor inutile, care nu au nici o legătură sau semnificație pentru domeniul de aplicare al auditului. Cuvintele, propozițiile și paragrafele care nu ajută auditorul să abordeze tema principală a raportului sînt excluse din raportul de audit;

d) **limbajul și tonul raportului de audit** – dacă limbajul și tonul raportului este compatibil cu semnificația constatărilor de audit și, în caz de necesitate, oferă raportului de audit comentarii pozitive.

3.2.5.10. Conducătorul unității de audit intern efectuează o examinare intermediară a documentelor de lucru în decursul unei misiuni de audit în următoarele cazuri:

a) dacă auditorii desemnați pentru realizarea misiunii/unei anumite sarcini nu dețin suficientă experiență în domeniul auditat;

b) dacă auditorii raportează constatări semnificative chiar la începutul auditului.

### **3.2.6. Ședința de închidere a misiunii de audit**

3.2.6.1. Scopul ședinței de închidere a misiunii de audit este:

a) obținerea din partea entității auditate a acordului cu privire la opinia și recomandările auditorilor interni;

b) oferirea posibilității de a contesta opinia auditului intern înaintea emiterii oficiale a raportului de audit final;

c) convenirea asupra formulării constatărilor;



- d) obținerea primului acord cu privire la recomandări;
- e) convenirea asupra unui grafic pentru primirea răspunsului conducerii și implementarea recomandărilor.

3.2.6.2. La ședința de închidere a misiunii de audit conducerii nu i se cere să ofere comentarii definitive cu privire la formularea exactă a constatărilor de audit. Discuțiile se axează pe examinarea posibilității de aplicare în practică a recomandărilor și întocmirea unui plan de acțiuni, care va fi implementat de conducerea entității auditate.

3.2.6.3. Auditorii pregătesc o prezentare verbală a proiectului raportului de audit, care poate fi realizată prin intermediul unei prezentări Power Point, axate pe constatările și recomandările oferite, și orientează discuțiile spre acțiunile ce trebuie realizate de către conducere.

3.2.6.4. La finele ședinței de închidere a misiunii de audit, părțile convin asupra recomandărilor și modalității de implementare a acestora, precum și este întocmit procesul verbal al ședinței.

### **3.2.7. Proiectul raportului de audit final**

3.2.7.1. Proiectul raportului de audit final este pregătit prin suplinirea raportului preliminar de audit cu reflectarea concluziilor ședinței de închidere a misiunii de audit.

3.2.7.2. Pentru a asigura respectarea deplină a SNAI conducătorul unității de audit intern finalizează revizuirea proiectului raportului de audit înainte de transmiterea lui oficială conducătorului entității.

### **3.2.8. Scrisoarea de însoțire**

Prima pagină a proiectului raportului de audit (sau o scrisoare de însoțire separată) este semnată de către conducătorul unității de audit intern, care:

- a) confirmă că misiunea de audit a fost realizată în conformitate cu SNAI;
- b) identifică toate domeniile de nerespectare a SNAI și modul în care acestea influențează domeniul de aplicare a misiunii. Acestea vor include, spre exemplu, toate cazurile de diminuare a domeniului de aplicare a activității de audit din cauza lipsei accesului la documente, clădiri sau persoane);
- c) solicită de la conducerea unității auditate să ofere un răspuns în formă scrisă asupra raportului de audit într-un termen limită stabilit.

### **3.2.9. Răspunsul conducerii entității auditate**

3.2.9.1. Conducerea entității oferă un răspuns, în scris, la versiunea finală a proiectului raportului de audit în perioada de timp specificată în scrisoarea de însoțire. Răspunsul va conține modul de soluționare a constatărilor indicate în raportul de audit și va include un plan de acțiuni privind implementarea tuturor recomandărilor.

3.2.9.2. Dacă conducerea entității auditate va decide să nu implementeze recomandările propuse, auditorii interni vor examina dacă această decizie ar putea duce la un risc rezidual prea înalt și vor întreprinde măsurile corespunzătoare.

### **3.2.10. Raportul final și remiterea rezultatelor**

3.2.10.1. Conducătorul unității de audit intern comunică rezultatele finale ale misiunii de audit părților corespunzătoare, ținând cont de prevederile SNAI.

***SNAI 2440 „Transmiterea rezultatelor”.** Conducătorul unității de audit intern comunică rezultatele părților corespunzătoare.*

***2440.A1** - Conducătorul unității de audit intern este responsabil de comunicarea rezultatelor finale părților în măsura în care să se asigure că aceste rezultate vor fi abordate adecvat.*

***2440.C1** - Conducătorul unității de audit intern este responsabil de comunicarea rezultatelor finale ale misiunilor de consiliere entității solicitante.*

***2440.C2** - În decursul misiunilor de consiliere pot fi identificate probleme referitoare la procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare a entității. De fiecare dată când aceste probleme sînt semnificative pentru entitate, ele sînt comunicate managerului și organului căruia îi raportează auditorii interni.*

3.2.10.2. Raportul final conține răspunsul conducerii entității auditate.

3.2.10.3. Conducătorul unității de audit intern este responsabil de aprobarea raportului final.

3.2.10.4. Auditorul intern imprimă și distribuie raportul final conducătorului instituției publice și conducerii sistemului auditat. Acest raport este utilizat, în special, pentru uz intern de către conducerea entității.

3.2.10.5. Conducătorul unității de audit intern va decide remiterea raportului final părților, care pot să asigure utilizarea adecvată a rezultatelor misiunii de audit.

## **4. Raportarea solicitată în circumstanțe speciale**

### **4.1. Nerespectarea SNAI**

4.1.1. În cazul nerespectării standardelor profesionale, auditorul intern va menționa acest fapt în raportul de audit, ținând cont de prevederile SNAI.

***SNAI 2430 „Comunicarea despre nerespectarea Standardelor”.** În cazurile nerespectării Standardelor, care au impact asupra unei anumite misiuni, se comunică:*

*- Standardul (Standardele), care nu a(au) fost respectat (respectate) în totalitate;*

*- motivul sau motivele nerespectării;*

*- impactul nerespectării asupra misiunii.*

4.1.2. Dacă în decursul misiunii auditorii nu pot garanta respectarea standardelor, circumstanțele și raționamentul lor vor fi înregistrate și raportate

conducătorului unității de audit intern. Faptul că standardele nu au fost respectate trebuie menționat în comunicarea finală a activității de audit intern – raportul final.

#### **4.2. Acceptarea de către conducere a unui risc rezidual prea înalt**

4.2.1. Managerul entității auditate este responsabil de a decide măsura adecvată, ce trebuie întreprinsă ca răspuns la constatările și recomandările oferite de către auditor în rezultatul misiunii de audit. Conducătorul unității de audit intern este responsabil de a evalua dacă această acțiune va aduce la timp o soluție pentru problemele stabilite în cadrul constatărilor și recomandărilor auditului.

4.2.2. Managerul va decide dacă să accepte riscul de a nu remedia situația constatată din motive de cost sau din alte considerente, ținând cont de prevederile SNAI.

***SNAI 2600 „Acceptarea riscurilor de către manager”.** Atunci când conducătorul unității de audit intern consideră că managerul a acceptat un nivel al riscului rezidual, care este inacceptabil pentru entitate, acesta examinează problema împreună cu managerul. Dacă nu pot lua o decizie cu privire la riscul rezidual, conducătorul unității de audit intern și managerul se vor adresa organului căruia îi raportează auditorii interni pentru soluționarea acestei situații.*

#### **4.3. Erorile semnificative în raportul final**

4.3.1. Dacă se dovedește că un raport de audit definitiv conține o greșală semnificativă, conducătorul unității de audit intern trebuie să ia în considerație necesitatea de a emite un raport rectificat, care să identifice informațiile corectate, ținând cont de prevederile SNAI.

***2420.A1 - Erori și omisiuni.** Dacă o comunicare finală conține o eroare sau o omisiune semnificativă, conducătorul unității de audit intern comunică informațiile corectate tuturor părților care au primit versiunea inițială.*

4.3.2. În cazul în care un raport final conține o eroare semnificativă, conducătorul unității de audit intern emite un act adițional la raportul de audit, indicând natura și proporțiile erorii și oferă materialele suplimentare necesare pentru a revizui conținutul raportului.

4.3.3. Actul adițional este numerotat și oferit tuturor beneficiarilor raportului de audit inițial. Conducătorul unității de audit intern va identifica toți beneficiarii raportului de audit inițial.

### **5. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 6**

#### **5.1. Explicații suplimentare privind caracteristicile unei bune constatări de audit**

5.1.1. În această secțiune sînt oferite explicații suplimentare privind caracteristicile unei bune constatări de audit, care întrunește:

- a) **Situația** - ce este;
- b) **Criteriile** - ce trebuie să fie;
- c) **Efectul** - și ce dacă?;
- d) **Cauza** - de ce s-a întâmplat așa?;
- e) **Recomandările** - ce trebuie să se facă?.

#### 5.1.2. **Situația**

Situația se referă la natura și dimensiunea constatării. Deseori ea răspunde la întrebarea: „Ce nu a mers bine?”. În mod normal, o descriere clară și exactă a situației poate fi obținută prin compararea de către auditor a rezultatelor cu criteriile de evaluare corespunzătoare.

#### 5.1.3. **Criteriile**

Această caracteristică stabilește legitimitatea constatării prin identificarea criteriilor de evaluare și răspunde la întrebarea: „În baza căror standarde s-a ajuns la această constatare?”. În cazul auditelor financiare și de conformitate asemenea criterii ar putea întruni exactitatea, materialitatea, consistența sau conformitatea cu principiile contabile aplicabile și cerințele legale. În cazul auditelor economiei, eficienței și rezultatelor programelor (eficacității), criteriile ar putea fi definite prin:

- a) formularea unor declarații privind misiunea, operațiile sau funcțiile operaționale;
- b) standarde privind performanțele, producția și costurile;
- c) acorduri contractuale;
- d) obiective ale programului;
- e) politici și proceduri;
- f) alte surse externe de criterii de încredere.

#### 5.1.4. **Efectul**

5.1.4.1. Această caracteristică identifică impactul real sau potențial al situației și răspunde la următoarea întrebare: „Ce efect a avut?”. Semnificația sau importanța unei situații este, de obicei, examinată după efectul său.

5.1.4.2. În cazul auditelor operaționale, efectul poate fi măsurat prin determinarea gradului de diminuare a eficienței și economiei, sau a măsurii în care obiectivele programului nu au fost atinse (eficacitate). Acestea sînt deseori exprimate în valori cantitative, spre exemplu fonduri bănești, numărul personalului angajat, unități de producție, cantitatea de material, numărul tranzacțiilor, sau perioade de timp. Dacă efectul real nu poate fi determinat, semnificația situației poate fi uneori indicată prin utilizarea efectelor potențiale sau nemateriale.

#### 5.1.5. **Cauza**

5.1.5.1. Această caracteristică identifică motivele, ce stau la baza situațiilor sau constatărilor nesatisfăcătoare, și răspunde la întrebarea: „De ce s-a întâmplat așa?”. Dacă situația în cauză persistă o perioadă îndelungată sau se intensifică, vor fi descrise de asemenea și cauzele acestor particularități ale situației.

5.1.5.2. Identificarea cauzei unei situații sau constatări nesatisfăcătoare reprezintă o premisă, în baza căreia pot fi formulate recomandări semnificative de acțiuni corective.

5.1.5.3. Cauza poate fi evidentă sau poate fi identificată prin raționament deductiv dacă recomandarea de audit indică o modalitate specifică și practică de corectare a situației. Neidentificarea cauzei într-o constatare poate semnifica de asemenea faptul că motivul nu a fost determinat din cauza unei limitări sau imperfecțiuni ale activității de audit, sau a fost omisă pentru a evita confruntarea directă cu funcționarii responsabili.

#### 5.1.6. **Recomandările**

5.1.6.1. Această caracteristică identifică acțiunile de remediere propuse și răspunde la întrebarea: „Ce trebuie să facem?”. Relația dintre recomandarea de audit și cauza principală a situației trebuie să fie clară și logică. Dacă există o legătură, acțiunea recomandată va fi fezabilă și direcționată în mod corespunzător.

5.1.6.2. Recomandările din raportul de audit specifică în mod exact ce trebuie să fie schimbat sau corectat. Modul, în care vor fi efectuate schimbările, ține de responsabilitatea entității auditate.

5.1.6.3. Recomandările generalizate (spre exemplu, de a acorda mai multă atenție, de a întări controlul intern, de a realiza un studiu) nu trebuie utilizate în raportul de audit, însă ele deseori sînt adecvate pentru rapoartele sumare pentru a atrage atenția conducerii asupra constatărilor menite să verifice conformitatea în câteva domenii (respectarea legislației, respectarea planurilor și obiectivelor, etc.).

5.1.6.4. Beneficiile, obținute în rezultatul realizării acțiunilor recomandate, trebuie menționate, cu excepția cazurilor cînd acestea sînt evidente. Costul implementării și menținerii recomandărilor trebuie întotdeauna comparat cu riscul respectiv.

5.1.6.5. Recomandările trebuie înaintate unei persoane capabile să întreprindă măsurile corespunzătoare. Este inutil ca recomandările să fie înaintate persoanelor lipsite de autoritatea de a le executa.

### 5.2. **Îndrumări suplimentare privind conținutul raportului de audit**

#### 5.2.1. **Sumarul executiv al raportului de audit**

5.2.1.1. Sumarul executiv al raportului de audit este scris astfel, încît să reprezinte un element separat, și este destinat conducătorilor superiori.

5.2.1.2. Sumarul executiv include:

- a) **un paragraf introductiv** succint, care recapitulează principalele elemente ale misiunii de audit: titlul, entitatea auditată și durata misiunii, precum și toți factorii care limitează domeniul de aplicare a auditului;
- b) **contextul administrativ** necesar pentru a înțelege în mod corespunzător constatările și recomandările de audit;

- c) **prezentarea celor mai importante constatări**, de preferință grupate în mod logic, spre exemplu în funcție de elementele procesului sau modalitatea de organizare a activităților, etc;
- d) cele mai **importante recomandări** cu privire la constatările auditului;
- e) **răspunsul conducerii** trebuie inclus dacă conducerea nu este de acord cu concluziile raportului final;
- f) **o concluzie succintă** la finalul rezumatului executiv, care trebuie să încurajeze citirea raportului pentru a afla informații mai precise și mai detaliate.

### 5.2.2. Introducerea

Introducerea cuprinde următoarele elemente:

- a) **domeniul de aplicare** – denumirea entității auditate, obiectivele și domeniul de aplicare al auditului;
- b) **descrierea metodologiei** de audit;
- c) toate **limitările domeniului de aplicare al auditului**, spre exemplu lipsa documentației necesare pentru revizuire sau personalul nu este disponibil pentru interviu, și impactul unor astfel de limitări asupra rezultatelor auditului;
- d) **persoanele intervievate** – atât persoanele din cadrul entității, cât și din exteriorul ei. De obicei, lista detaliată a persoanelor intervievate se prezintă într-o anexă;
- e) **cînd** a fost efectuat auditul și de către **cine**.

### 5.2.3. Contextul administrativ

5.2.3.1. Cititorul unui raport de audit trebuie să înțeleagă în ce context sînt prezentate constatările și recomandările. Spre exemplu:

- a) dacă sistemul sau activitatea examinată este de o importanță vitală pentru continuarea activității organizației;
- b) dacă are obiective operaționale specifice;
- c) dacă există anumite evenimente externe, de care trebuie să se țină cont, cum ar fi o analiză externă a unei posibile modificări în legislație.

5.2.3.2. Orice raport de audit conține un rezumat al contextului administrativ, care ar putea include:

- a) obiectivele operaționale ale procesului/sistemului auditat;
- b) posibilele modificări ale cadrului legislativ;
- c) alte evenimente semnificative, care ar putea influența procesul de soluționare a constatărilor de audit;
- d) toate problemele semnificative privind dotarea cu resurse, cu care se confruntă entitatea și care nu au fost încă soluționate.

5.2.3.3. În cazul misiunilor de audit mici, contextul administrativ poate fi descris în introducere.

#### **5.2.4. Prezentarea și clasificarea constatărilor**

5.2.4.1. Constatările trebuie formulate în așa fel, încât să întrunească caracteristicile unor bune constatări de audit.

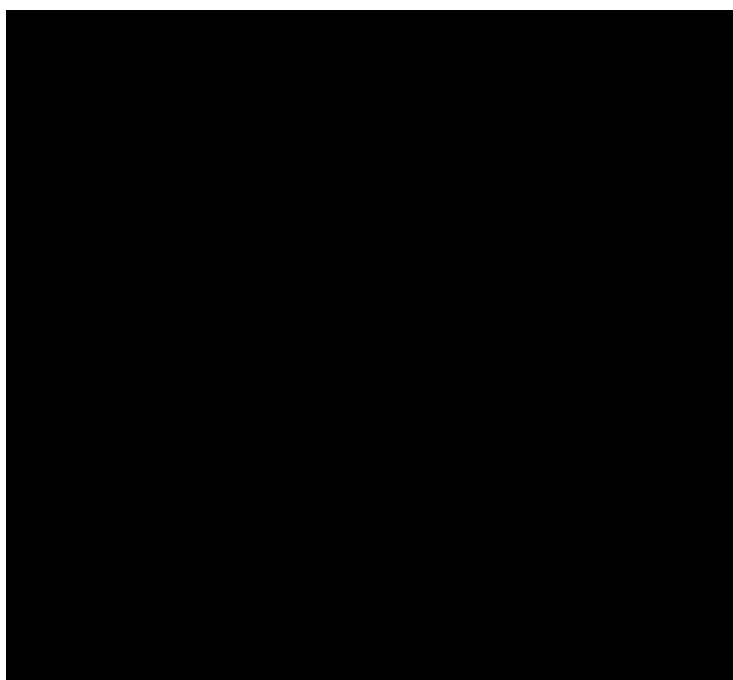
5.2.4.2. Constatările trebuie să fie scrise separat pentru ca recomandarea aferentă constatării să fie ușor înțeleasă și să fie clar cine este responsabil de implementarea acesteia. Constatările sînt grupate pentru a susține recomandările de nivel înalt.

5.2.4.3. Auditorii trebuie să-și evalueze în mod critic propriile constatări pentru a confirma că vor putea fi justificate și vor forma o bază bună pentru oferirea recomandărilor. Dacă va fi posibil, constatările trebuie evaluate critic de către un alt membru al echipei de audit, care nu a participat la formularea acestora.

5.2.4.4. Toate constatările de audit se clasifică conform importanței lor: majoră, medie și minoră. Este mai bine să se utilizeze mai multe criterii pentru a determina importanța constatărilor.

5.2.4.5. Spre exemplu, în procesul de examinare a sistemelor auditorul ar putea utiliza criteriul dublu, format din impactul riscurilor și nivelul de respectare a regulamentelor, pentru a determina importanța. Situația generală a constatărilor poate fi prezentată sub formă de matrice (vezi figura 19), după exemplul de mai jos:

- a) constatările de importanță majoră (pentru care sînt necesare acțiuni urgente) sînt înscrise în boxele roșii, care sînt notate cu litera R;
- b) constatările de importanță medie (pentru care sînt necesare acțiuni, însă nu urgente) sînt înscrise în boxele galbene, care sînt notate cu litera G;
- c) constatările de importanță minoră (acțiuni recomandabile) sînt înscrise în boxele verzi, care sînt notate cu litera V.



*Figura 19. Exemplu de utilizare a două criterii (impactul probabil și nivelul de respectare a regulamentelor) pentru a evalua importanța constatărilor de audit, identificate în procesul de analiză a sistemelor de control intern.*

5.2.4.6. Pentru alte tipuri de analize pot fi utilizate alte criterii (spre exemplu materialitatea, măsurată în termeni financiari și nu în funcție de nivelul de respectare a regulamentelor). Totuși, factorii vor fi combinați în mod similar.

5.2.4.7. Constatările clasificate în acest mod vor avea un aspect științific, însă factorii sînt deseori evaluați utilizînd raționamentul. Dacă rezultatele obținute duc la o altă clasificare a constatărilor, decît s-a așteptat auditorul, atunci ar fi bine să se revadă criteriile.

### **5.2.5. Prezentarea și clasificarea recomandărilor**

5.2.5.1. Recomandările prezintă opinia auditorilor despre modalitatea de abordare a constatărilor.

5.2.5.2. Recomandările descriu situația finală, care trebuie atinsă pentru a atenua riscurile, a respecta regulamentele sau a realiza obiectivele operaționale.

5.2.5.3. Toate recomandările se clasifică în recomandări cu prioritate înaltă, medie și redusă.

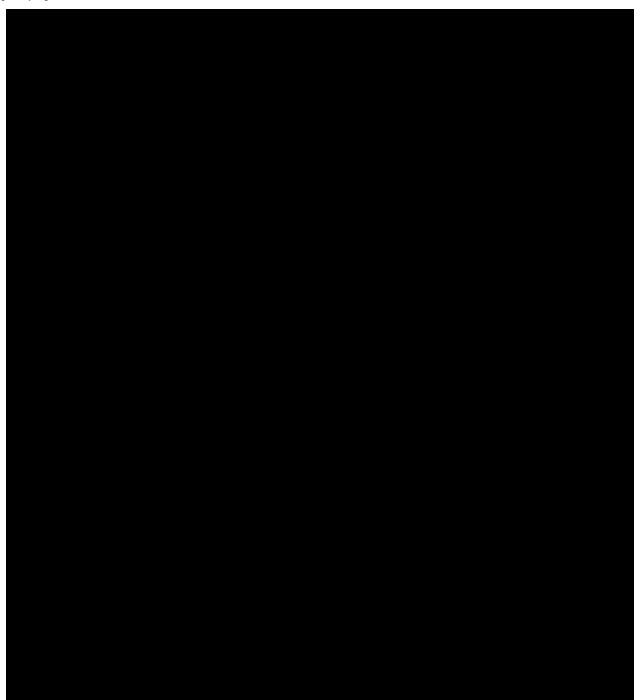
5.2.5.4. O practică bună este clasificarea recomandărilor după criteriul dublu format din impactul obținut în rezultatul implementării recomandării și fezabilitatea acestei acțiuni. În acest caz fezabilitatea probabil va include o



evaluare generală a costului implementării. Dacă costul este un factor major al procesului de implementare, atunci el ar putea fi înlocuit printr-un criteriu mai general de fezabilitate.

5.2.5.5. La fel ca și în cazul constatărilor, situația generală a recomandărilor poate fi prezentată sub formă de matrice (vezi figura 20), după exemplul de mai jos:

- a) recomandările cu prioritate înaltă sînt înscrise în boxele roșii, care sînt notate cu litera R;
- b) recomandările cu prioritate medie sînt înscrise în boxele galbene, care sînt notate cu litera G;
- c) recomandările cu prioritate redusă sînt înscrise în boxele verzi, care sînt notate cu litera V.



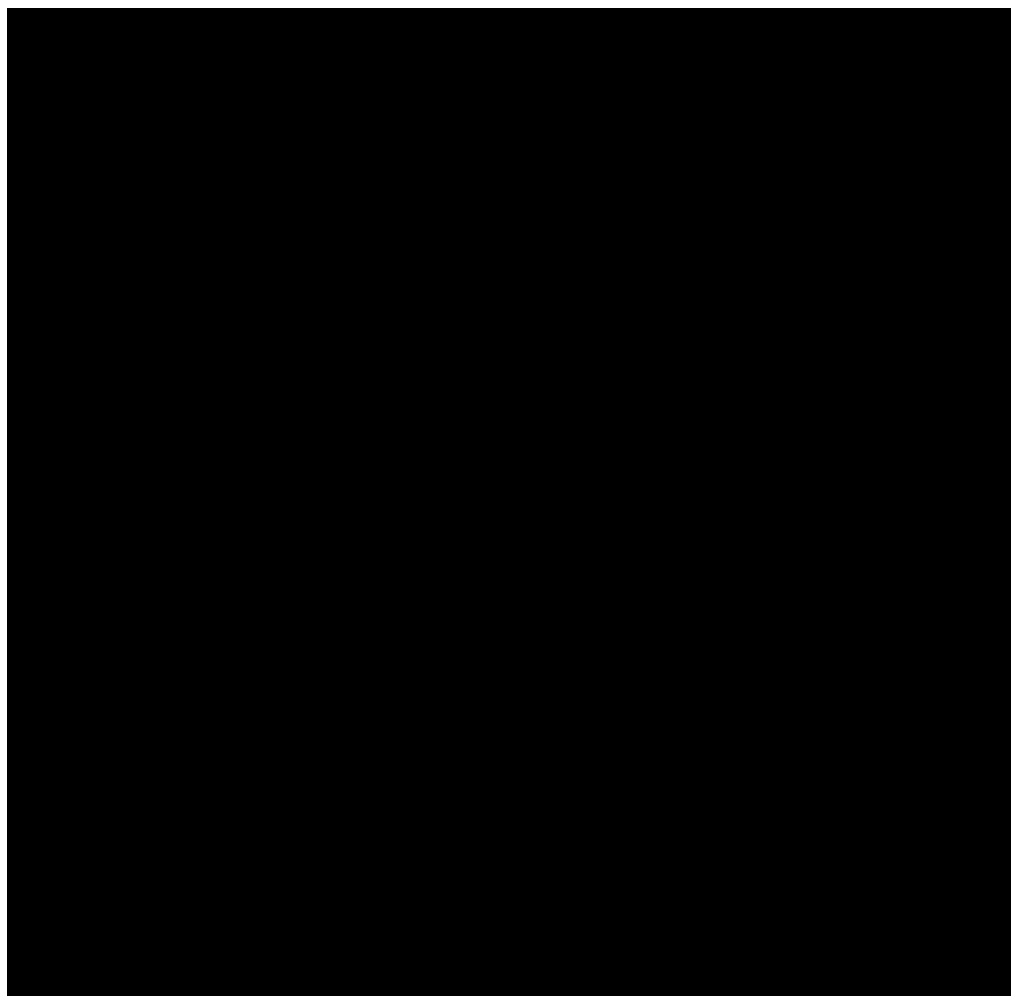
*Figura 20. Exemplu de utilizare a două criterii (impactul probabil și nivelul de fezabilitate a implementării) pentru a evalua ce prioritate să se ofere implementării fiecărei recomandări*

## 5.2.6. Rezumatul domeniilor care necesită îmbunătățiri și recomandări

5.2.6.1. Pentru anumite tipuri de audite, între constatări și recomandări va exista o corespondență simplă. În cazul auditelor mai complicate, în special dacă auditorului i s-a cerut să examineze elemente de eficiență și eficacitate, pentru o anumită constatare pot fi oferite mai multe recomandări sau o singură recomandare poate fi formulată pentru cîteva constatări.

5.2.6.2. În această situație este o practică bună să se prezinte legătura între constatări și recomandări, după cum este indicat în figura 21. Această modalitate

mai poate fi utilizată pentru a demonstra conducătorilor că pentru toate constatările au fost oferite una sau câteva recomandări.



*Figura 21. Exemplu de referințe încrucișate între recomandări și constatări*

### 5.2.7. Concluzii

Secțiunea cu concluzii este necesară dacă:

- a) auditorul dorește să exprime o opinie generală despre constatările și recomandările prezentate, spre exemplu pentru a oferi o evaluare generală a eficacității procedurilor de control intern asupra întregului sistem;
- b) este necesar de a prezenta constatările și recomandările într-un context mai larg și de a oferi recomandări de nivel înalt pentru conducerea superioară.

### 5.2.8. Anexele la raportul de audit

5.2.8.1. Anexele la raportul de audit sînt utilizate cu precauție doar pentru informațiile, care vor fi necesare entității auditate pentru a acționa pe marginea

constatărilor și recomandărilor, sau informațiile necesare pentru a susține constatările de audit.

5.2.8.2. Pentru anumite tipuri de analize (spre exemplu, o analiză efectuată pentru a documenta și evalua pista de audit) anexele pot fi utilizate pentru constatările voluminoase, cum ar fi descrierea sistemelor.

5.2.8.3. Anexele includ:

- a) diagrame;
- b) interviuri planificate și rezumatele acestora;
- c) chestionare ale controlului intern completate;
- d) tabele și grafice detaliate;
- e) extrase din cadrul normativ, în cazul când o constatare a auditorului reprezintă aplicarea inadecvată de către entitate a prevederilor normative;
- f) răspunsul conducerii și planul de acțiuni privind implementarea recomandărilor (raportul final).

### **5.3. Ordinea de scriere a rapoartelor de audit**

5.3.1. Nu există o singură "cea mai bună" abordare sau ordine de scriere a rapoartelor de audit. Probele de audit sînt, de obicei, colectate din listele detaliate cu probe și documentele elaborate în timpul testărilor, sugerînd o abordare "de jos în sus", unde mai întîi se prezintă detaliat constatările, recomandările și apoi concluziile.

5.3.2. Conducătorii trebuie să fie informați despre semnificația și relevanța chestiunilor abordate, sugerînd o abordare „de sus în jos”, unde mai întîi se prezintă constatările și recomandările cu cea mai înaltă prioritate.

5.3.3. Ordinea de scriere a rapoartelor de audit este combinarea acestor două abordări, unde auditorii mai întîi colectează materialul care va fi prezentat în anexe, după care scriu contextul administrativ, constatările și recomandările de audit și, în fine, sumarul executiv.

### **5.4. Consecințe posibile generate de răspunsul conducerii**

5.4.1. În anumite circumstanțe, conducerea entității ar putea decide să nu implementeze recomandările convenite anterior. Această decizie poate fi determinată de mai multe motive:

- a) schimbarea majoră a structurii organizaționale a entității;
- b) un eveniment nou, care modifică riscurile inerente și solicită alte proceduri de control intern;
- c) modificarea volumului resurselor disponibile pentru implementarea planului de acțiuni;
- d) perioade de implementare prea scurte.

5.4.2. Conform SNAI, conducătorul unității de audit intern trebuie să discute aceste probleme cu conducerea pentru a găsi o modalitate de soluționare a lor. Este necesar de menționat, că nu este necesar să fie modificate concluziile din

rapoartele de audit, dacă faptele menționate au fost corecte la momentul scrierii raportului. Discuțiile trebuie să se axeze pe:

- a) schimbările recente din cadrul instituției, care ar putea justifica deciziile conducerii;
- b) dificultăți neprevăzute în procesul de pregătire sau implementare a planului de acțiuni.

5.4.3. Scopul auditorului nu este să impună managerului implementarea deplină a recomandărilor, dar să încerce să ajungă în comun la un acord, care ar putea asigura depășirea principalelor puncte slabe, identificate în timpul misiunii de audit. Spre exemplu, ar putea fi necesară acceptarea extinderii perioadei de realizare a planului de acțiuni privind implementarea recomandărilor/planificarea unei anumite misiuni de audit pentru a evalua repetat situația, după stabilizarea acesteia.

5.4.4. Dacă conducătorul entității auditate nu poate ajunge la un acord comun cu auditorul, atunci el are dreptul să înainteze această întrebare în fața organului, căruia îi raportează unitatea de audit intern.

## **5.5. Exemple de recomandări puternice și slabe**

5.5.1. Recomandări slabe, oferite entităților auditate:

- a) „descrierea unei proceduri de control intern”;
- b) „efectuarea unei analize”;
- c) „sporirea supravegherii din partea conducerii”;
- d) „elaborarea unui regulament nou”;
- e) „respectarea legii, regulamentului...”;
- f) „angajații responsabili trebuie sancționați în conformitate cu cadrul normativ...”;
- g) „angajații trebuie să respecte procedurile/instrucțiunile/manualul...”.

5.5.2. Recomandări puternice, oferite entităților auditate:

- a) „divizarea sarcinilor în formă scrisă pentru funcția de înregistrare a facturilor în sistemul contabil și de vizare a facturilor”;
- b) „secțiunea “X” din regulamentul de serviciu trebuie modificată cu criterii mai clare...”;
- c) „nivelul de raportare a contabililor trebuie modificat, pentru ca aceștia să nu mai raporteze persoanei „X”;
- d) “entitatea trebuie să elaboreze și să implementeze o listă de control pentru a asigura îndeplinirea cerințelor obligatorii de verificare a conturilor bancare în cel mai eficient mod”;
- e) „funcționarii trebuie să utilizeze tabele Excel pentru a înregistra toate datele și pentru a asigura că suma totală este calculată corect, înainte de a o introduce în sistem”.

## VIII. URMĂRIREA IMPLEMENTĂRII RECOMANDĂRILOR DE AUDIT – NMAISP 7

### 1. Introducere

**1.1.** Rolul auditului intern este de a oferi asigurări privind funcționarea adecvată a sistemului de management financiar și control și de a oferi recomandări pentru îmbunătățirea acestuia. Prin urmare, este esențial să se urmărească în mod corespunzător implementarea recomandărilor de audit pentru a asigura că funcția de audit intern să aducă o valoare adăugată entității.

**1.2.** NMAISP 7 se referă la:

- a) cerințele față de conducătorii unităților de audit intern pentru a stabili un sistem eficace în vederea urmării implementării recomandărilor de audit;
- b) acțiunile ce vor fi realizate pentru a urmări implementarea recomandărilor unor anumite misiuni de audit;
- c) procedurile ce vor fi instituite pentru a urmări implementarea recomandărilor de audit și a raporta periodic în ce mod au fost soluționate constatările de audit de importanță înaltă și medie, precum și în ce mod au fost implementate recomandările cu o prioritate înaltă și medie.

**1.3.** Conducătorul unității de audit intern monitorizează implementarea recomandărilor de audit, ținând cont de prevederile SNAI.

**SNAI 2500 „Monitorizarea evoluției”.** *Conducătorul unității de audit intern stabilește și actualizează un sistem care să permită monitorizarea acțiunilor întreprinse ca urmare a rezultatelor comunicate managerului.*

**2500.A1** - *Conducătorul unităților de audit intern stabilește un proces de urmărire a implementării rezultatelor, care să permită monitorizarea și garantarea faptului că măsurile luate de manager au fost implementate în mod eficient sau că managerul a acceptat să-și asume riscul de a nu întreprinde nici o măsură.*

**2500.C1** - *Auditul intern monitorizează acțiunile întreprinse ca urmare a rezultatelor misiunilor de consiliere în limitele în care acestea au fost convenite cu entitatea solicitantă.*

### 2. Instituirea unui sistem de urmărire a recomandărilor

**2.1.** Conducătorii unităților de audit intern instituie un sistem eficace de urmărire a tuturor constatărilor și recomandărilor de audit.

**2.2.** NMAISP 6 „Raportarea rezultatelor activității de audit intern” prevede clasificarea tuturor constatărilor de audit în funcție de importanța lor (majoră,

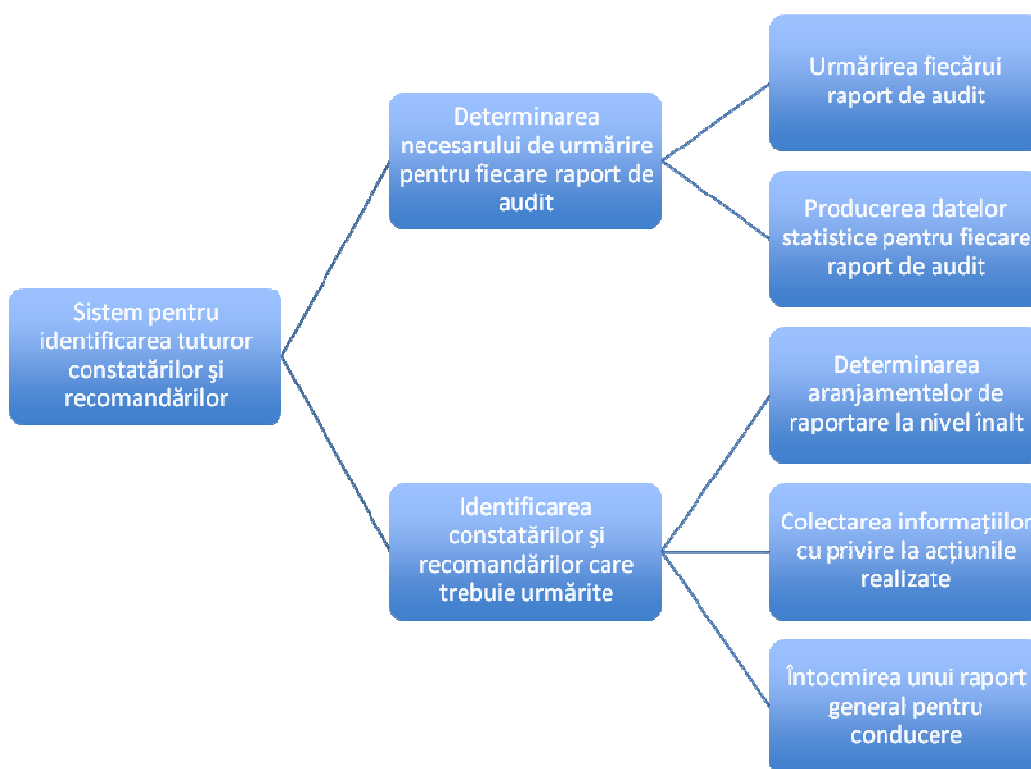
medie și minoră) și clasificarea tuturor recomandărilor în funcție de prioritatea implementării (întâ, medie, redusă).

**2.3.** Clasificarea constatărilor în raportul de audit determină modul în care acestea vor fi urmărite.

**2.4.** Orice sistem, stabilit de conducătorul unității de audit intern, va asigura:

- a) cel puțin o acțiune de urmărire a constatărilor și recomandărilor unui anumit raport de audit;
- b) urmărirea corespunzătoare a deciziilor luate în legătură cu constatările de importanță majoră și medie, precum și acțiunilor efectuate în baza recomandărilor cu prioritate întâ și medie. Conducătorii unităților de audit intern adoptă procese mai puțin riguroase pentru constatările și recomandările medii, însă oricum ele sînt urmărite de către auditorii interni;
- c) colectarea datelor despre deciziile finale luate în legătură cu constatările de importanță minoră și implementarea recomandărilor cu prioritate redusă doar în baza răspunsurilor conducerii. Nu este necesar ca auditorii interni să urmărească modul de soluționare a constatărilor și de implementare a recomandărilor din această categorie.

**2.5.** În figura 22 sînt prezentate principalele elemente ale procesului de urmărire, care trebuie instituit de către conducătorii unităților de audit intern.



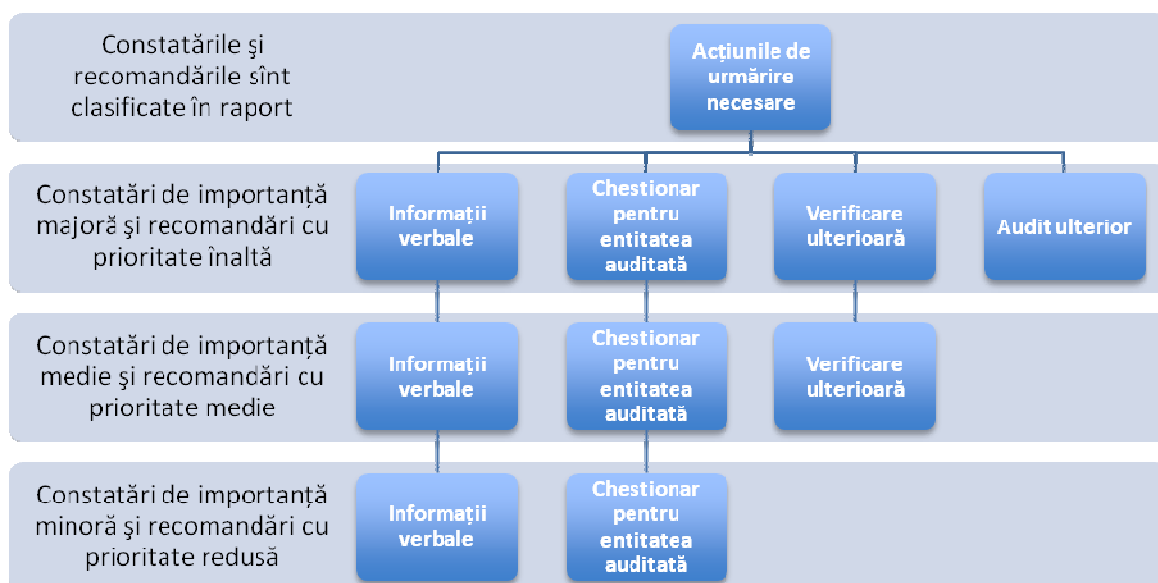
**Figura 22.** Procesul de urmărire a implementării recomandărilor de audit

2.6. Procesul de urmărire a implementării recomandărilor de audit asigură înregistrarea domeniilor supuse celor mai majore riscuri și gestionarea acestora la un nivel corespunzător de responsabilitate. Prin urmare, constatările majore cu cel mai mare impact asupra posibilității de realizare a obiectivelor entității/ respectării regulamentelor sînt înregistrate separat și raportate conducerii superioare.

2.7. În mod similar, recomandările ce aduc entității cea mai mare valoare adăugată prin oferirea unor soluții la un cost rezonabil pentru constatările majore sînt înregistrate separat și raportate conducerii superioare.

2.8. Procesul de urmărire a implementării recomandărilor de audit asigură monitorizarea modului de soluționare a principalelor constatări și implementarea recomandărilor cu cea mai înaltă valoare adăugată. Este necesar să se accentueze legătura între constatări și recomandări pentru a se asigura că conducerea superioară le va înțelege corect și deplin.

2.9. În figura 23 sînt prezentate principalele acțiuni de urmărire a constatărilor și recomandărilor.



**Figura 23.** Principalele acțiuni de urmărire a constatărilor și recomandărilor

2.10. Există patru nivele de acțiuni de urmărire a constatărilor și recomandărilor:

a) **informații verbale** - cea mai simplă modalitate de urmărire a constatărilor și recomandărilor este contactarea entității de către șeful echipei de audit pentru a obține informații verbale despre progresele înregistrate. Această modalitate de

urmărire se efectuează rapid, însă oferă probe limitate despre întreprinderea acțiunilor pe marginea constatărilor identificate;

b) **chestionare în formă scrisă** - acest nivel de urmărire implică utilizarea unui chestionar sau formular pentru a obține o confirmare în formă scrisă, precum că entitatea a efectuat acțiunile corespunzătoare. Un răspuns în scris va oferi probe de calitate mai bună cu privire la măsurile întreprinse de la data emiterii raportului de audit, însă nici această modalitate nu implică o verificare independentă din partea auditorului a acțiunilor efectuate întru soluționarea constatărilor;

c) **verificare ulterioară** - verificarea ulterioară constituie efectuarea unei vizite scurte la entitatea auditată și o interacțiune mai directă între auditor și conducerea entității, precum și colectarea probelor ce demonstrează că s-au întreprins măsuri;

d) **audit ulterior** - auditul ulterior reprezintă o misiune de audit deplină, obiectivele căreia includ revizuirea totală sau parțială a modului, în care entitatea a implementat recomandările din raportul de audit.

**2.11.** Conducătorii unităților de audit intern decid ce metodă sau combinații de metode utilizează pentru urmărirea implementării recomandărilor fiecărei misiuni de audit. Spre exemplu, conducătorii unităților de audit intern ar putea decide să urmărească pe cale verbală acțiunile întreprinse în legătură cu constatările de importanță minoră și recomandările cu prioritate redusă; să solicite confirmări scrise privind acțiunile întreprinse în legătură cu constatările de importanță medie și recomandările cu prioritate medie/să efectueze verificări ulterioare a soluționării constatărilor de importanță majoră și implementării recomandărilor cu prioritate înaltă.

### **3. Acțiunile de urmărire a implementării recomandărilor misiunilor de audit**

#### **3.1. Perioada de realizare și planificare a acțiunilor de urmărire a implementării recomandărilor**

3.1.1. Pentru implementarea recomandărilor entității i se oferă între 30 și 90 de zile din data raportului de audit final. Perioada de timp exactă se discută și se convine de către șeful unității de audit intern cu conducerea entității auditate. Scopul este de a verifica dacă riscurile au fost aduse la un nivel acceptabil și auditorul intern trebuie să ofere o perioadă de timp rezonabilă pentru a permite implementarea recomandărilor.

3.1.2. Activitățile de urmărire a implementării recomandărilor de audit sînt planificate în planul de acțiuni, descris în scrisoarea de răspuns a conducerii entității auditate. Un grafic aproximativ de implementare a recomandărilor este pregătit în timpul ședinței de închidere a misiunii de audit.

3.1.3. Dacă activitățile de urmărire implică o verificare ulterioară, auditorii confirmă încă o dată graficul de lucru detaliat cu 2-3 săptămîni înainte de data verificării, specificată în planul de acțiuni privind implementarea recomandărilor.



Aceasta se efectuează pentru a se asigura că au fost întreprinse suficiente acțiuni pentru a justifica o verificare. Este mai bine să se amâne verificarea ulterioară cu 1-2 săptămîni, decît să se efectueze verificarea atunci, cînd încă nu au fost finalizate acțiunile prevăzute în planul de acțiuni privind implementarea recomandărilor.

### **3.2. Informații verbale**

Informațiile verbale sînt solicitate de către șeful echipei ce a realizat misiunea de audit, care cunoaște bine constatările și recomandările de audit. Cu toate acestea, este utilizată o listă de verificare simplă și răspunsurile se notează pentru a putea fi utilizate mai tîrziu, atunci cînd se va prezenta raportul de audit conducătorului unității de audit intern.

### **3.3. Raportul privind acțiunile realizate pentru a implementa recomandările și a soluționa constatările, identificate în timpul misiunii de audit, primit de la conducerea entității**

3.3.1. Cea mai simplă modalitate de urmărire a recomandărilor este ca conducătorul unității de audit intern să solicite managerului entității auditate să ofere un raport privind acțiunile realizate pentru a implementa recomandările și a soluționa constatările, identificate în timpul misiunii de audit, din perioada corespunzătoare. Formatul răspunsului va fi determinat de către conducerea entității.

3.3.2. O abordare alternativă ar fi să se elaboreze un formular, în care conducerea entității își va înscrie răspunsurile. Formularul ar putea fi utilizat pentru a prezenta informații atît despre acțiunile efectuate, cît și despre dificultățile apărute în procesul de implementare a recomandărilor (spre exemplu, recomandări neclare/necesitatea de a realiza alte acțiuni înainte de a putea implementa anumite recomandări).

### **3.4. Verificarea ulterioară**

3.4.1. Verificarea ulterioară reprezintă o misiune de audit de scurtă durată, realizată de auditorii interni, pentru a obține probe privind soluționarea constatărilor de audit și implementarea recomandărilor. O verificare ulterioară poate dura între cîteva ore și o săptămîna. Aria de aplicabilitate va fi determinată în baza raportului de audit inițial și a obiectivelor auditului, precum și va fi determinată de acțiunile efectuate de la data prezentării raportului de audit.

3.4.2. Principala diferență între verificarea ulterioară și rapoartele verbale și scrise este faptul că auditorul colectează probe de audit suplimentare privind implementarea recomandărilor. În mod normal, verificări ulterioare vor fi necesare doar pentru constatări de importanță majoră și recomandări cu prioritate înaltă.

3.4.3. Planificarea verificării ulterioare va conține:

- a) examinarea scrisorii de răspuns a conducerii pentru a identifica acțiunile asumate în conformitate cu constatările din raportul de audit;

- b) identificarea probelor de audit și testelor necesare, care vor oferi asigurări precum că rezultatele preconizate au fost obținute;
- c) determinarea testelor necesare, în afară de interviuarea personalului entității. Spre exemplu, auditorul ar putea efectua o verificare integrală a noilor proceduri de control intern introduse sau obține copii ale noilor instrucțiuni sau fișe ale postului, elaborate pentru divizarea sarcinilor.

3.4.4. După verificarea ulterioară se va întocmi un raport succint privind urmărirea implementării recomandărilor de audit, în care vor fi prezentate acțiunile efectuate de către conducere pentru a soluționa constatările, specificate în raportul de audit inițial.

3.4.5. Raportul succint privind urmărirea implementării recomandărilor de audit va include:

- a) descrierea succintă a constatărilor și recomandărilor de audit din raportul de audit inițial;
- b) un rezumat al acțiunilor efectuate de către conducere pentru a soluționa constatările și implementa recomandările;
- c) evaluarea situației curente dacă constatările au fost soluționate și recomandările au fost implementate;
- d) chestiunile nesoluționate. Auditorii verifică dacă constatările și recomandările inițiale mai sînt relevante;
- e) oferirea unor recomandări noi sau modificarea celor inițiale (dacă este cazul);
- f) planul de acțiuni privind implementarea recomandărilor, revizuit de către conducere (dacă este cazul);
- g) concluzia generală privind impactul situației curente asupra nivelului de expunere la riscuri.

3.4.6. Rapoartele privind urmărirea implementării recomandărilor de audit pot fi elaborate sub forma unui tabel, în care vor fi prezentate succint constatările inițiale, acțiunile întreprinse și descrierea succintă a principalelor constatări în timpul verificării.

3.4.7. Înaintea finalizării raportului privind urmărirea implementării recomandărilor de audit, entității auditate i se prezintă un proiect de raport pentru comentarii. Versiunea finală a raportului privind implementarea recomandărilor de audit se prezintă tuturor persoanelor care au primit raportul de audit inițial, precum și altor funcționari ai entității, dacă este cazul.

3.4.8. Verificarea ulterioară oferă auditorilor interni posibilitatea de a verifica calitatea și relevanța recomandărilor acestora și de a obține un răspuns din partea conducerii entității cu privire la valoarea adăugată oferită de audit.

### **3.5. Auditul ulterior**

În cazul cînd recomandările raportului de audit au o importanță substanțială, conducătorul unității de audit intern poate decide realizarea unui alt audit în

viitorul apropiat. În acest caz, verificarea ulterioară se transformă într-un audit ulterior, care trebuie inclus în planul anual de audit și efectuat în mod corespunzător.

### **3.6. Actualizarea dosarelor curente și permanente**

Toate informațiile colectate în timpul verificărilor ulterioare se păstrează în dosarele relevante, pentru a asigura o documentare corectă și deplină a rezultatelor activității de audit intern.

## **4. Alte activități de urmărire a implementării recomandărilor de audit**

### **4.1. Raportarea către conducerea superioară**

4.1.1. Conducătorul unității de audit intern trebuie să convină cu conducerea superioară asupra modalităților de raportare a soluționării constatărilor și implementării recomandărilor în întreaga entitate. Aceste modalități trebuie să includă rapoarte periodice și prezentări pentru consiliul de conducători ai entității, efectuat cel puțin anual.

4.1.2. Informațiile pentru rapoartele pentru conducerea superioară vor fi obținute din activitățile de urmărire a fiecărei misiuni de audit.

### **4.2. Actualizarea înregistrărilor riscurilor organizației**

4.2.1. În afară de evaluarea periodică a riscurilor, efectuată în timpul elaborării planului strategic al activității de audit intern, informațiile obținute în timpul misiunilor de audit reprezintă contribuții sistematice, corecte și relevante pentru procesul de actualizare a înregistrărilor riscurilor entității.

4.2.2. Conducătorul unității de audit intern are responsabilitatea de a oferi informații despre orice modificare în expunerea entității la riscuri persoanelor responsabile de înregistrarea riscurilor și monitorizarea activităților de atenuare a riscurilor.

### **4.3. Actualizarea planului strategic și planului anual al activității de audit intern**

Conducătorul unității de audit intern are responsabilitatea de a analiza în ce măsură planul strategic și planul anual al activității de audit intern trebuie revizuite pentru a reflecta informațiile obținute din monitorizarea progreselor obținute în procesul implementării constatărilor și recomandărilor de audit.

## **5. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 7**

### **5.1. Pregătirea pentru urmărirea implementării recomandărilor de audit în formă scrisă la finele misiunii de audit**

5.1.1. O modalitate practică de pregătire pentru urmărirea implementării recomandărilor de audit este de a anexa un document la scrisoarea de transmitere a proiectului raportului final, care va fi completat de către conducerea entității auditate într-o anumită perioadă de timp specificată.

5.1.2. Acest document va conține elementele de identificare (titlul misiunii, datele, numărul de referință al documentului), recomandările clasate în ordine descrescătoare, începând cu cea mai înaltă prioritate și terminând cu cea mai mică,

specificări cu privire la impactul implementării recomandărilor și fezabilitatea acestora, descrierea planului de acțiuni privind implementarea recomandărilor și persoanele responsabile (sau indicarea recomandărilor respinse), precum și datele de executare realizate și planificate.

5.1.3. Documentul nominalizat va fi păstrat în dosarul curent al misiunii de audit, iar o copie a lui va fi transmisă conducătorului unității de audit intern pentru actualizarea instrumentelor de monitorizare și raportare.

## **5.2. Raport privind constatările și recomandările, implementarea cărora trebuie urmărită în mod individual**

5.2.1. Șeful echipei de audit recomandă conducătorului unității de audit intern să includă constatările de importanță majoră și recomandările cu prioritate înaltă în raportul pentru conducerea superioară. Aceste constatări și recomandări sînt identificate în raportul de audit final, fiindcă au fost determinate ca fiind de importanță majoră sau cu prioritate înaltă. Însă, pot exista cazuri cînd nivelul importanței sau al priorității, atribuit unei constatări în raportul de audit, va trebui modificat pentru a ține cont de factorii ce au apărut după finalizarea raportului. Spre exemplu, unei anumite recomandări i s-a atribuit prioritate medie, fiindcă implementarea ei necesită adoptarea unui act normativ nou și în timpul misiunii de audit s-a stabilit că realizarea acestei acțiuni este puțin probabilă. Recomandarea respectivă va trece în altă categorie, dacă Guvernul își va anunța intenția de a elabora un act normativ nou.

5.2.2. Constatările de importanță majoră și recomandările cu prioritate înaltă sînt înscrise deplin în chestionarele sau rapoartele de urmărire și transmise conducerii superioare. În ceea ce privește constatările de importanță medie și minoră și recomandările cu prioritate medie și redusă, trebuie indicate doar domeniul sau domeniile auditate și numărul constatărilor și recomandărilor la fiecare nivel.

5.2.3. Conducătorii unităților de audit intern consolidează toate rapoartele misiunilor individuale de audit și întocmeasc rapoarte periodice pentru conducerea superioară.

## **5.3. Monitorizarea progreselor privind implementarea recomandărilor**

5.3.1. Implementarea recomandărilor se monitorizează prin metode adecvate de urmărire, cum ar fi solicitarea verbală a informațiilor, rapoarte scrise din partea conducerii entității auditate, verificări ulterioare sau audite ulterioare.

5.3.2. Indiferent ce metodă se utilizează pentru colectarea informațiilor, șeful echipei de audit este responsabil să actualizeze constatările și recomandările din raportul de audit inițial și să-l transmită conducătorului unității de audit intern.

5.3.3. Conducătorul unității de audit intern actualizează periodic raportul pentru conducerea superioară.

**5.4. Exemplu de formular pentru urmărirea implementării recomandărilor de audit** este prezentat în figura 24.

**FORMULAR PENTRU URMĂRIREA  
IMPLEMENTĂRII RECOMANDĂRIILOR DE AUDIT**

Entitatea:

Titlul misiunii de audit:

Numărul de referință al documentului de lucru:

Nr	Recomandarea	Prioritatea	Descrierea planului de acțiuni	Persoana responsabilă	Data executării
	<p>Descrierea situației care trebuie obținută pentru a atenua riscurile, respecta mai bine regulamentele sau realiza mai bine obiectivele;</p> <p>Dacă este relevant, trebuie să se scrie sau să se facă trimitere la constatarea la care se referă recomandarea</p>	<p>Înaltă</p> <p>Medie</p> <p>Redusă</p>	<p>Descrierea acțiunilor care trebuie realizate de către conducere</p>	<p>Persoana responsabilă de realizarea planului de acțiuni</p> <p>Persoana responsabilă de supravegherea implementării</p>	<p>Planificată</p> <p>Realizată</p>

**Figura 24.** Formular pentru urmărirea implementării recomandărilor de audit

5.4.1. Informațiile sînt preluate din proiectul raportului final, la etapa de pregătire a documentului.

5.4.2. Conducerea entității auditate descrie planul de acțiuni, indică persoanele responsabile de implementare și specifică data de realizare planificată.

5.4.3. În multe cazuri acest document poate fi unicul care va susține procesul de urmărire a implementării recomandărilor de audit.

5.4.4. Conducătorul unității de audit intern, dacă consideră că este necesar, organizează o verificare ulterioară sau un audit ulterior.

**5.5. Raport privind constatările și recomandările unei anumite misiuni de audit intern:**

Entitatea:

Titlul misiunii de audit:

Perioada misiunii de audit:

<i>Constatările de importanță majoră</i>			
Nr	Constatarea	Comentarii privind soluțiile propuse pentru depășirea problemelor	Data de soluționare
	Descrierea preluată din proiectul raportului final	Referințe la recomandările, implementarea cărora trebuie să soluționeze problema	Planificată Realizată
<i>Recomandări cu prioritate înaltă</i>			
Nr	Recomandarea	Comentarii privind constatările, la care se referă recomandarea	Data executării
	Descrierea recomandării, preluată din proiectul raportului final	Referințe la constatările, la care se referă recomandarea. Dacă este cazul, respingerea recomandării de către conducere	Planificată Realizată
<i>Constatări de importanță medie</i>			
Domeniul		Numărul	Soluționate
Descrierea domeniului la care se referă constatarea. Dacă se referă la mai multe domenii, trebuie introdus un rând separat pentru fiecare domeniu		Numărul constatărilor de importanță medie	Numărul
<i>Recomandări cu prioritate medie</i>			
Domeniul		Numărul	Realizate
Descrierea domeniului la care se referă recomandarea Dacă se referă la mai multe domenii, trebuie introdus un rând separat pentru fiecare domeniu		Numărul recomandărilor cu prioritate medie	Numărul
<i>Constatări de importanță majoră</i>			
Domeniul		Numărul	Soluționate
Descrierea domeniului la care se referă		Numărul	Numărul

constatarea. Dacă se referă la mai multe domenii, trebuie introdus un rând separat pentru fiecare domeniu	constatărilor de importanță minoră	
<i>Recomandări cu prioritate redusă</i>		
Domeniul	Numărul	Realizate
Descrierea domeniului la care se referă constatarea. Dacă se referă la mai multe domenii, trebuie introdus un rând separat pentru fiecare domeniu	Numărul recomandărilor cu prioritate redusă	Numărul

### **5.6. Raport pentru conducerea superioară cu privire la implementarea recomandărilor de audit**

Raportul periodic este structurat în așa fel, încât să prezinte cele mai importante constatări și recomandări, care necesită a fi analizate de către conducerea superioară. Poate fi utilizată următoarea structură:

- a) constatările de importanță majoră, care au apărut după prezentarea raportului periodic precedent, indicând care dintre ele au fost deja soluționate;
- b) recomandările cu prioritate înaltă, propuse după prezentarea raportului periodic precedent, indicând care din ele au fost deja implementate;
- c) constatările de importanță majoră, care nu au fost soluționate de la prezentarea raportului periodic precedent, aranjate după data prezentării, începând cu cele mai vechi și terminând cu cele mai recente, cu specificarea datei când constatarea a fost raportată pentru prima dată;
- d) recomandările cu prioritate înaltă, care nu au fost implementate de la prezentarea raportului periodic precedent, aranjate după data prezentării, începând cu cele mai vechi și terminând cu cele mai recente, cu specificarea datei când recomandarea a fost raportată pentru prima dată;
- e) date statistice cu privire la constatările de importanță medie: noi, noi soluționate, nesoluționate de la prezentarea raportului periodic precedent – total – între 6 luni și 1 an și mai mari de 1 an;
- f) date statistice cu privire la recomandările cu prioritate medie: noi, noi implementate, neimplementate de la prezentarea raportului periodic precedent – total – între 6 luni și 1 an și mai mari de 1 an;
- g) date statistice cu privire la constatările de importanță minoră: noi, noi soluționate, nesoluționate de la prezentarea raportului periodic precedent – total – între 6 luni și 1 an și mai mari de 1 an;

- h) date statistice cu privire la recomandările cu prioritate redusă: noi, noi implementate, neimplementate de la prezentarea raportului periodic precedent – total – între 6 luni și 1 an și mai mari de 1 an.

**RAPORT-TIP PENTRU CONDUCEREA SUPERIOARĂ  
CU PRIVIRE LA CONSTATĂRI ȘI RECOMANDĂRI**

<i>Constatări de importanță majoră de la data raportului periodic precedent</i>			
Nr	Constatarea	Comentarii privind soluțiile propuse pentru depășirea problemelor	Data de soluționare
	Descrierea preluată din proiectul raportului final	Referințe la recomandările, implementarea cărora trebuie să soluționeze problema	Planificată Realizată
<i>Recomandări cu prioritate înaltă de la data raportului periodic precedent</i>			
Nr	Recomandarea	Comentarii privind constatările la care se referă recomandarea	Data executării
	Descrierea recomandării, preluată din proiectul raportului de audit final	Referințe la constatările, la care se referă recomandarea Dacă este cazul, respingerea recomandării de către conducere	Planificată Realizată
<i>Constatări de importanță majoră, care nu au fost soluționate de la data raportului periodic precedent</i>			
Nr	Constatarea	Comentarii privind soluțiile propuse pentru depășirea problemelor	Data de soluționare
	Data când a fost raportată pentru prima dată Descrierea preluată din proiectul raportului final	Referințe la recomandările, implementarea cărora trebuie să soluționeze problema	Planificată Realizată
<i>Recomandări cu prioritate înaltă, care nu au fost implementate de la data raportului periodic precedent</i>			
Nr	Recomandarea	Comentarii privind constatările la care se referă recomandarea	Data executării
	Data când a fost raportată pentru prima dată Descrierea preluată din proiectul raportului final	Referințe la constatările, la care se referă recomandarea Dacă este cazul, respingerea recomandării de către conducere	Planificată Realizată



		cere	
<i>Constatări de importanță majoră, care au fost soluționate de la data raportului periodic precedent</i>			
Nr	Constatarea	Comentarii privind soluțiile propuse pentru depășirea problemelor	Data de soluționare
	Data când a fost raportată pentru prima dată Descrierea preluată din proiectul raportului final	Referințe la recomandările, implementarea cărora trebuie să soluționeze problema	Planificată Realizată
<i>Recomandări cu prioritate înaltă, care au fost implementate de la data raportului periodic precedent</i>			
Nr	Recomandarea	Comentarii privind constatările la care se referă recomandarea	Data executării
	Data când a fost raportată pentru prima dată Descrierea preluată din proiectul raportului final	Referințe la constatările la care se referă recomandarea Dacă este cazul, respingerea recomandării de către conducere	Planificată Realizată
<i>Constatări de importanță medie</i>			
Noi	Noi soluționate	Nesoluționate de la data raportului precedent	
		Total	> 6 luni < 1 an
<i>Recomandări cu prioritate medie</i>			
Noi	Noi implementate	Care nu au fost implementate de la data raportului precedent	
		Total	> 6 luni < 1 an
<i>Constatări de importanță majoră</i>			
Noi	Noi soluționate	Nesoluționate de la data raportului precedent	
		Total	> 6 luni < 1 an
<i>Recomandări cu prioritate redusă</i>			
Noi	Noi implementate	Care nu au fost implementate de la data raportului precedent	
		Total	> 6 luni < 1 an

## IX. EVALUAREA CALITĂȚII ȘI GESTIONAREA ACTIVITĂȚII DE AUDIT – NMAISP 8

### 1. Introducere

1.1. Conducătorii unităților de audit intern trebuie să gestioneze în mod eficient activitatea de audit pentru a se asigura, că ea aduce entității valoare adăugată. Normele metodologice analizează acțiunile necesare pentru a asigura realizarea activităților de audit în conformitate cu cele mai înalte standarde de calitate. Standardele de calitate înaltă sînt premisele principale pentru generarea valorii adăugate în activitatea de audit intern.

1.2. Normele metodologice examinează responsabilitățile manageriale specifice pentru pregătirea activității de audit de calitate și nu oferă îndrumări cu privire la practicile și tehnicile manageriale generale.

1.3. Conducătorul unității de audit intern gestionează activitatea de audit intern, ținînd cont de prevederile SNAI.

***SNAI 2000 „Gestionarea activității de audit intern”.*** Conducătorul unității de audit intern gestionează în mod eficient activitatea de audit intern, astfel încît să garanteze că ea aduce un plus de valoare entității.

***SNAI 1300 „Programul de asigurare și de îmbunătățire a calității”.*** Conducătorul unității de audit intern elaborează și actualizează un program de asigurare și de îmbunătățire a calității privind toate aspectele auditului intern și monitorizează permanent eficacitatea acestuia. Programul este conceput cu un dublu scop: de a ajuta auditul intern să aducă un plus de valoare operațiunilor entității și să le îmbunătățească, precum și de a oferi o asigurare că activitatea de audit intern se desfășoară în conformitate cu prezentele Standarde și Codul Etic al auditorului intern.

***SNAI 1310 „Evaluări ale programului de control al calității”.*** Unitatea de audit intern necesită adoptarea unui proces care să permită monitorizarea și evaluarea eficacității generale a programului de asigurare a calității. Acest proces cuprinde atît evaluări interne, cît și evaluări externe.

***SNAI 1311 „Evaluări interne”.*** Evaluările interne includ:

1. Evaluări permanente privind performanța unității de audit intern; și
2. Evaluări periodice, efectuate prin autoevaluare sau de către alte persoane din cadrul entității, care cunosc practicile de audit intern și Standardele.

***SNAI 1312 „Evaluări externe”.*** Evaluările externe (de exemplu, evaluările privind asigurarea calității) sînt realizate cel puțin o dată în cinci ani de către specialiști în audit intern, abilitați cu această funcție, și de specialiști în audit extern, care posedă competențele necesare. Necesitatea potențială de evaluări externe mai frecvente, precum și competența și independența auditorului extern

*sau a echipei de auditori, inclusiv orice posibil conflict de interese, sînt discutate de cître conducătorul unității de audit intern cu organul căruia îi raportează auditorii interni. De asemenea, în cadrul acestor discuții se va ține cont de mărimea, complexitatea și specificul entității în corelație cu experiența auditorului sau a echipei de auditori.*

***SNAI 1320 „Raportare referitoare la programul de calitate”.*** Conducătorul unității de audit intern comunică organului căruia îi raportează auditorii interni rezultatele evaluărilor externe.

1.4. SNAI, NMAISP, legislația relevantă în domeniul auditului intern, dar și cerințele aplicabile ale mediului în care organizațiile acționează, impun necesitatea evaluării, interne sau externe, a performanței și calității activității de audit intern, cu scopul:

- a) evaluării conformității activității cu legislația relevantă și SNAI;
- b) identificării metodelor de îmbunătățire a politicilor și practicilor de audit intern;
- c) comparării eficienței resurselor și metodologiilor utilizate cu așteptările managementului superior și structurilor auditate;
- d) examinării percepției organizaționale asupra serviciilor de asigurare și consiliere furnizate de către auditul intern;
- e) analizării deficiențelor calitative și stabilirii oportunităților și planurilor de acțiune pentru îmbunătățirea continuă a activității.

1.5. Evaluarea funcției de audit intern aduce următoarele beneficii la nivel strategic și organizațional:

- a) ajută la alinierea obiectivelor auditului intern la obiectivele entității;
- b) furnizează o imagine fidelă asupra calității auditului intern în comparație cu cea mai bună practică;
- c) clarifică gradul de îndeplinire de către funcția de audit intern a așteptărilor și cerințelor managementului/altor părți interesate;
- d) crează premisele dezvoltării planurilor de acțiune pentru maximizarea valorii adăugate asupra activităților entității.

## **2. Programul de asigurare și îmbunătățire a calității**

2.1. Conducătorii unităților de audit intern elaborează un program de asigurare și îmbunătățire a calității misiunilor de audit în corespundere cu SNAI 1300.

2.2. Scopul programului de asigurare și îmbunătățire a calității este de a oferi asigurări rezonabile diferitor părți cointeresate ale unității de audit intern, precum că auditul intern:

- a) se efectuează în conformitate cu propria Cartă de Audit Intern, SNAI, Codul Etic al auditorului intern și Normele metodologice pentru implementarea auditului intern în sectorul public;

- b) operează în mod efectiv și eficient;
- c) este perceput de părțile cointeresate că aduce o valoare adăugată.

2.3. Programul de asigurare și îmbunătățire a calității se aplică tuturor activităților funcției de audit intern, iar responsabilitatea principală pentru implementarea acestuia revine conducătorului unității de audit intern.

2.4. Programul de asigurare și îmbunătățire a calității cuprinde:

- a) **evaluările interne** - evaluările continue și periodice a calității, organizate ca parte a gestiunii și supravegherii activității de audit;
- b) **evaluările externe** - evaluările externe independente a calității, care trebuie organizate cel puțin o dată la fiecare cinci ani.

2.5. **Evaluarea internă** presupune efectuarea de controale permanente, prin care conducătorul unității de audit intern examinează eficacitatea normelor interne de audit pentru a verifica dacă procedurile de asigurare a calității misiunilor de audit sînt aplicate în mod satisfăcător, garantînd calitatea rapoartelor de audit. În acest cadru, supravegherea realizării misiunilor de audit intern permite depistarea deficiențelor, inițierea îmbunătățirilor necesare unei derulări corespunzătoare a viitoarelor misiuni de audit și planificarea activităților de perfecționare profesională.

2.6. **Evaluarea externă** presupune evaluarea eficienței funcției de audit intern, care este efectuată o dată la fiecare cinci ani.

### **3. Evaluările continue și periodice ale calității – gestiunea și supravegherea activității de audit**

3.1. Evaluarea continuă a calității activității de audit se bazează pe:

- a) supravegherea activității de audit;
- b) revizuirea sistematică a documentelor de lucru pe parcursul misiunilor de audit intern;
- c) proceduri și politici clare, utilizate în timpul misiunilor de audit pentru a asigura conformitatea cu standardele aplicabile de planificare, lucru în teren și raportare. NMAISP oferă aceste politici de bază pentru unitățile de audit intern din sectorul public;
- d) răspunsul din partea entității auditate cu privire la fiecare misiune de audit în parte;
- e) analiza oricăror date de performanță stabilite.

3.2. Conducătorii unităților de audit intern efectuează revizuirii periodice a eficacității activității de audit intern.

3.3. Revizuirile periodice a eficacității activității de audit intern includ:

- a) întîlnirea anuală cu conducerea entității;
- b) evaluarea anuală a riscurilor cu scopul planificării anuale a auditului;
- c) revizuirea semestrială a documentelor de lucru pentru a verifica dacă performanțele corespund politicilor de audit intern și SNAI;

- d) revizuirea datelor referitoare la performanța auditului intern, spre exemplu timpul care a fost necesar pentru a efectua revizuirile, etc.;
- e) raportarea periodică a activității și performanței către conducătorul entității și organul ierarhic superior;
- f) rapoarte sistematice cu privire la activitatea de audit intern, conform cerințelor UCA.

#### **4. Supravegherea activității de audit**

4.1. Supravegherea activității zilnice de audit este responsabilitatea șefului echipei de audit, care:

- a) elaborează programul de lucru al misiunii de audit;
- b) efectuează misiunea de audit conform programului de lucru convenit;
- c) prezintă conducătorului unității de audit intern pentru examinare un proiect de raport de audit intern în cadrul limitelor responsabilității, atribuite șefului echipei.

4.2. Scopul acțiunii de supraveghere este de a asigura că obiectivele misiunilor de audit sînt atinse în condiții de calitate.

4.3. Rolul șefilor de echipă implică următoarele sarcini:

- a) întocmirea ordinului cu privire la efectuarea misiunii de audit, pentru a fi semnat de către conducătorul unității de audit intern;
- b) pregătirea agendei ședinței de deschidere și conducerea acestei ședințe, chiar dacă conducătorul unității de audit intern este prezent la ședință;
- c) stabilirea programului de lucru al misiunii de audit și determinarea resurselor necesare pentru a efectua misiunea;
- d) asigurarea executării adecvate și la timp a misiunii de audit pentru a se încadra în termenii limită, specificați în ordinul cu privire la efectuarea misiunii de audit;
- e) supravegherea derulării misiunilor și verificarea lucrului executat de către auditori, pentru a se asigura că domeniul de aplicare a auditului rămîne adecvat și că testele de audit efectuate oferă probe de audit admisibile pentru a susține concluziile auditului;
- f) supravegherea documentării corespunzătoare a rezultatelor auditului în dosarele curente de audit și actualizarea adecvată a înregistrărilor în dosarele permanente;
- g) prezentarea auditorilor interni, implicați în misiunea de audit, conducătorului entității auditate;
- h) comunicarea cu angajații entității auditate și, în special, cu personalul unităților auditate, pentru a rezolva problemele de audit care apar. Spre exemplu, solicitarea unor explicații sau confirmări pentru erorile serioase depistate;
- i) informarea conducerii entității despre principalele constatări de audit;

- j) informarea sistematică a conducătorului unității de audit intern despre evoluția misiunii de audit;
- k) pregătirea proiectului raportului de audit;
- l) prezentarea constatărilor de audit și recomandărilor la ședința de închidere a misiunii de audit.

4.4. Sarcinile șefului echipei privind supravegherea unui anumit audit cuprind perioada dintre planificarea misiunii de audit și acțiunile de monitorizare a implementării recomandărilor de audit.

4.5. Volumul supravegherii din partea unui șef de echipă va varia în funcție de abilitățile, experiența auditorilor și gradul de dificultate a misiunii de audit.

4.6. Supravegherea poate include câteva sau toate elementele specificate mai jos:

- a) desemnarea obligațiilor auditorilor interni, implicați în misiunea de audit;
- b) clarificarea divergențelor de opinie între auditorii interni, care participă la misiunea de audit cu privire la importanța constatărilor și recomandărilor pentru depășirea riscurilor identificate;
- c) monitorizarea activităților zilnice (stoparea activităților inutile sau atribuirea unor sarcini adiționale, dacă este cazul);
- d) revizuirea documentelor de lucru de audit, pregătite de către personalul desemnat și semnarea acestor documente de lucru pentru a indica faptul, că au fost revizuite și finalizate în mod satisfăcător;
- e) determinarea faptului dacă documentele de lucru de audit susțin constatările de audit;
- f) asigurarea implementării programului de lucru al misiunii de audit aprobat;
- g) asigurarea faptului, că rapoartele sînt corecte, obiective, clare, laconice, constructive și pregătite la timp;
- h) evaluarea performanțelor auditorilor implicați în misiune;
- i) facilitarea procesului de audit prin oferirea soluțiilor la problemele apărute pe parcursul derulării misiunii de audit;
- j) efectuarea sarcinilor administrative, delegate de către conducătorul unității de audit intern;
- k) evaluarea contribuțiilor și eforturilor membrilor desemnați, aprecierea succeselor și criticarea constructivă a activităților, ce trebuie îmbunătățite sau finalizate;
- l) pregătirea, la solicitare, a formularelor de evaluare a personalului;
- m) propunerea înaintată conducătorului unității de audit intern cu privire la necesitățile de instruire identificate.
- n) revizuirea, din numele echipei, a eficacității misiunii de audit, precum și înaintarea propunerilor și recomandărilor pentru conducătorul unității de audit intern cu privire la modificările, care ar putea îmbunătăți procesul pe viitor.

4.7. Evaluarea internă a performanțelor individuale a auditorilor interni este realizată de către șeful echipei de audit cu scopul:

- a) de a identifica zonele în care activitatea desfășurată de către fiecare auditor intern necesită îmbunătățiri;
- b) de a analiza cauzele, care au determinat o performanță redusă pentru anumite zone;
- c) de a discuta cu fiecare auditor în parte mijloacele cele mai eficiente pentru îmbunătățirea calității activității de audit.

4.8. În cazul unor unități de audit intern mici, obligațiile șefului echipei de audit vor fi îndeplinite de către conducătorul unității de audit intern.

## **5. Revizuirea documentelor de lucru de audit**

5.1. Revizuirea documentelor de lucru de audit este o cerință de bază a unui comportament profesional adecvat. Deciziile luate de către auditori sînt înregistrate complet și apoi revizuite, ulterior, de un auditor superior.

5.2. Revizuirea are loc la două niveluri. Revizuirea de nivelul întâi este efectuată de șeful echipei de audit, care:

- a) verifică executarea integrală a programului de lucru al misiunii de audit;
- b) verifică dacă toate constatările fac parte din graficul testărilor și sînt confirmate cu documente de lucru;
- c) notează toate întrebările, care apar în timpul revizuirii („note de revizuire”), și solicită în scris răspunsuri de la auditorul respectiv;
- d) semnează toate documentele de lucru pentru a demonstra, că acestea au fost revizuite;
- e) întocmește un rezumat al constatărilor importante, care trebuie aduse la cunoștința conducătorului unității de audit intern, pentru analiza proiectului raportului de audit.

5.3. Revizuirea de nivelul doi este efectuată de conducătorul unității de audit intern pe parcursul examinării proiectelor rapoartelor de audit și documentelor de lucru pentru a se asigura că:

- a) toate misiunile de audit au fost efectuate la un nivel acceptabil, conform programelor prestabilite;
- b) toate constatările sînt susținute adecvat de probe de audit sigure și relevante și au fost supuse unei revizuirii detaliate de nivelul întâi;
- c) toate chestiunile, care au apărut pe parcursul auditului, au fost abordate și raportate în mod corespunzător.

5.4. Conducătorul unității de audit intern, în caz de necesitate, elaborează liste de verificare pentru revizuirea documentelor de lucru de audit cu scopul de a oferi o îndrumare personalului în procesul de revizuire a activității de audit.

5.5. Dovezile de efectuare a funcțiilor de supraveghere, precum și notele de revizuire, înregistrarea acțiunilor efectuate, listele de verificare pentru revizuirea documentelor de lucru de audit, sînt documentate și păstrate în calitate de probe ce

demonstrează că activitatea de audit a fost revizuită în mod adecvat. Astfel de informații mai reprezintă și un mijloc de evaluare a calității performanțelor șefilor echipei de audit în supravegherea misiunilor de audit.

## **6. Evaluări externe independente ale calității**

6.1. Evaluarea externă a calității auditului intern este prevăzută în SNAI, Carta de Audit Intern și în NMAISP. În conformitate cu SNAI 1312, o unitate de audit intern trebuie să fie supusă unei evaluări externe cel puțin o dată la cinci ani.

6.2. Evaluarea externă a calității unei unități de audit intern confirmă că activitățile unității sînt efectuate conform SNAI.

6.3. Obținerea unei evaluări externe a calității oferă probe, precum că unitatea de audit intern este preocupată de controlul intern, etică, guvernarea și managementul riscurilor entității.

6.4. Există două abordări de evaluare externă:

a) *Prima abordare* – implică o evaluare independentă cu validare independentă. Această abordare implică o echipă externă sub conducerea unui manager de proiect profesional și cu multă experiență în domeniu. Membrii echipei trebuie să fie specialiști competenți, care sînt la curent cu cele mai bune practici de audit intern.

b) *A doua abordare* - implică o validare independentă a autoevaluării interne și a raportului elaborat de unitatea de audit intern. Această abordare implică un evaluator independent competent, care cunoaște bine metodologia de evaluare a calității pentru a valida autoevaluarea activității de audit intern. În afară de revizuirea autoevaluării, validatorul fundamentează o parte din lucrul realizat de echipa de autoevaluare, efectuează o vizită în teritoriu, intervievează conducerea superioară și cosemnează raportul conducătorului unității de audit intern cu privire la respectarea SNAI sau emite un raport separat cu privire la divergențe.

6.5. Ambele abordări necesită obiectivitate.

6.6. Conducătorul unității de audit intern trebuie să obțină aprobarea conducătorului entității și a UCA pentru abordarea aleasă față de o evaluare externă a calității. Această cerere trebuie prezentată către UCA cel puțin cu 8 săptămîni înainte începerii revizurii.

6.7. Pentru ambele tipuri de revizuire, UCA trebuie să desemneze un membru să ia parte în revizuire sau să aprobe persoanele care trebuie să efectueze revizuirea.

## **7. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 8**

### **7.1. Utilizarea instrucțiunilor suplimentare**

Instrucțiunile suplimentare și exemplele de formulare standard sînt oferite pentru a asista unitățile de audit intern să implementeze metodologia prevăzută în NMAISP 8. Conducătorii unităților de audit intern pot modifica și adapta aceste



instrucțiuni pentru a corespunde necesităților lor, cu condiția ca modificările în cauză să respecte principiile stabilite în NMAISP.

## **7.2. Programul de asigurare și îmbunătățire a calității - un exemplu de program**

### **7.2.1. Partea generală**

7.2.1.1. Scopul programului de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern este de a oferi asigurări rezonabile diferitor părți interesate în activitatea de audit intern cu privire la faptul că auditul intern:

- a) se efectuează în conformitate cu propria Cartă de Audit Intern, SNAI, Codul Etic al auditorului intern și NMAISP;
- b) operează în mod efectiv și eficient;
- c) întreprinde măsuri ca să-și îmbunătățească eficacitatea operațională.

7.2.1.2. În acest sens, programul de asigurare și îmbunătățire a calității auditului intern:

- a) cuprinde toate aspectele activității de audit intern;
- b) monitorizează continuu eficacitatea activității de audit intern;
- c) asigură respectarea SNAI și Codului etic al auditorului intern;
- d) ajută unitatea de audit intern să-și îmbunătățească operațiunile organizaționale;
- e) include evaluări interne atât periodice, cât și continue;
- f) include o evaluare externă cel puțin o dată la cinci ani, rezultatele căreia sînt comunicate conducătorului entității prin intermediul organului căreia îi raportează unitatea de audit intern.

### **7.2.2. Evaluările interne, revizuirea continuă a activității**

7.2.2.1. Evaluările continue ale calității activității de audit intern sînt efectuate prin:

- a) supravegherea misiunilor de audit;
- b) revizuirea sistematică pe parcursul misiunilor a documentelor de lucru, întocmite de personalul unității de audit intern;
- c) aplicarea corectă a Normelor metodologice pentru implementarea auditului intern în sectorul public;
- d) răspunsul din partea entității auditate cu privire la fiecare misiune de audit;
- e) analiza oricăror date de performanță stabilite.

7.2.2.2. Toate rapoartele și recomandările finale vor fi aprobate de către conducătorul unității de audit intern.

### **7.2.3. Evaluări interne – revizuirii periodice**

7.2.3.1. Evaluările periodice sînt destinate în scopul de a evalua conformitatea cu Carta de audit intern, SNAI, Codul etic al auditorului intern, eficiența și eficacitatea auditului intern în procesul de îndeplinire a necesităților diferitor părți interesate.

7.2.3.2. Evaluările periodice se bazează pe:

- a) întâlnirea anuală cu conducerea entității;
- b) evaluarea anuală a riscurilor cu scopul planificării anuale a auditului;
- c) revizuirea semestrială a documentelor de lucru pentru a verifica dacă performanțele corespund politicilor de audit intern și SNAI;
- d) revizuirea datelor despre performanța auditului intern și analiza comparativă a celor mai bune practici pregătite și analizate conform politicilor și procedurilor de audit;
- e) raportarea periodică a activității și performanței către conducătorul entității și organul ierarhic superior.

#### **7.2.4. Evaluările externe – revizuirea periodică a activității de către Unitatea Centrală de Armonizare pentru auditul intern**

7.2.4.1. Evaluările externe vor aprecia și exprima opinia asupra conformității auditului intern cu SNAI și vor include recomandări pentru îmbunătățire în caz de necesitate. Nivelul întâi de evaluare externă constă din revizuirea activității entității de către Unitatea Centrală de Armonizare pentru auditul intern

7.2.4.2. UCA analizează:

- a) rapoartele cu privire la activitatea de audit intern;
- b) planul strategic și planul anual al activității de audit intern;
- c) rezumatele rezultatelor de audit, conform cerinței UCA, pentru raportul anual către Guvern cu privire la activitatea de audit intern.

#### **7.2.5. Evaluarea externă – revizuire externă completă la fiecare cinci ani**

7.2.5.1. *Domeniul de aplicare* - evaluarea externă include următoarele elemente ale activității de audit intern:

- a) conformitatea cu SNAI, Codul etic al auditorului intern, Carta de audit intern, planuri, politici, proceduri, practici și alte cerințe legale și normative aplicabile;
- b) așteptările auditului intern în modul în care au fost exprimate de către conducerea superioară și managerii operaționali;
- c) nivelul de integrare al unității de audit intern în procesul de administrare al entității, inclusiv relația de audit dintre grupurile cheie implicate în procesul respectiv;
- d) tehnicile utilizate de auditorii interni;
- e) cunoștințele și experiența personalului de audit intern și axarea personalului pe îmbunătățirea procesului;
- f) determinarea dacă auditul intern îmbunătățește operațiunile entității.

7.2.5.2. *Dotarea cu personal* – UCA este responsabilă pentru supravegherea revizuirii externe. Calificările și experiența supervisorilor externi vor corespunde cerințelor stabilite de către UCA.

## **7.2.6. Raportarea**

7.2.6.1. *Evaluările interne* – Rezultatele evaluărilor interne vor fi raportate către conducătorul entității și organul ierarhic superior cel puțin o dată pe an.

7.2.6.2. *Evaluările externe* - Rezultatele evaluărilor externe vor fi oferite conducătorului entității și organul ierarhic superior. Raportul de evaluare externă va fi însoțit de un plan de acțiuni care va servi și ca răspuns la comentariile și recomandările semnificative conținute în raport.

7.2.6.3. *Supravegherea ulterioară* - Conducătorul unității de audit intern va implementa acțiuni corespunzătoare de supraveghere ulterioară pentru a asigura faptul că recomandările oferite în raport și planurile de acțiuni privind implementarea recomandărilor elaborate sînt implementate într-un cadru rezonabil de timp.

## **7.3. Principalele elemente ale evaluării externe a calității**

### **7.3.3. Obiectivele evaluării externe**

Obiectivele de bază care urmează a fi efectuate pe parcursul unei evaluări externe a calității:

- a) de a evalua eficiența și eficacitatea activității unității de audit intern conform Cartei de audit intern proprii, așteptările organului către care raportează unitatea de audit intern, ale conducătorului entității și ale conducătorului unității de audit intern;
- b) de a analiza necesitățile și obiectivele curente ale unității de audit intern, corespunderea acestora cu scopurile entității;
- c) de a analiza riscurile pentru entitate, generate de ineficiența unității de audit intern sau nerespectarea de către aceasta a SNAI;
- d) de a oferi o opinie cu privire la conformitatea activității de audit intern cu SNAI;
- e) de a identifica oportunitățile și a oferi idei și sfaturi conducătorului unității de audit intern și personalului implicat în auditul intern pentru a îmbunătăți performanța lor.

### **7.3.4. Procesul de evaluare externă**

Un exemplu de proces cu privire la evaluările externe, format din 12 puncte, este prezentat ulterior:

- 1) Selectarea și instruirea, în caz de necesitate, a membrilor echipei de revizuire a asigurării calității;
- 2) Revizuirea tuturor autoevaluărilor efectuate de unitatea de audit intern și clarificarea tuturor întrebărilor;
- 3) Efectuarea unei vizite preliminare la instituție pentru a colecta informații necesare, a adăuga detalii la programul de lucru al misiunii de audit, a selecta și programa interviurile cu părțile interesate și personalul unității de audit intern;

- 4) Utilizarea chestionarelor personalului și rezumatele instrucțiunilor pe parcursul interviurilor la fața locului și analiza documentației;
- 5) Efectuarea activităților la fața locului, inclusiv revizuirea politicilor și procedurilor administrative, analiza riscurilor instituției, gestionarea și evaluarea riscului de audit în cadrul planificării auditului, revizuirea rapoartelor cu privire la documentele de lucru pentru auditele și proiectele de consultanță selectate, revizuirea numărului și abilităților personalului, precum și instruirea lor profesională continuă, evaluarea capacităților și caracterului adecvat al nivelului de acoperire a auditului în domeniul tehnologiilor informaționale;
- 6) Intervievarea membrilor selectați din cadrul conducerii superioare, managerilor operaționali și personalului implicat în auditul intern, axându-se preponderent asupra riscurilor și obiectivelor operaționale, precum și asupra eficacității unității de audit intern în procesul de oferire a valorii adăugate;
- 7) Examinarea altor funcții de monitorizare, similare auditului intern, care pot să nu fie incluse în activitatea de audit intern, precum evaluarea, investigarea, asigurarea calității și îmbunătățirea procesului. Revizuirea și evaluarea coordonării activității unității de audit intern cu activitatea Curții de Conturi;
- 8) Evaluarea conformității activității de audit intern cu SNAI și NMAISP;
- 9) Revizuirea acțiunilor curente și celor planificate de îmbunătățire a calității procesului de audit, precum și examinarea celor mai adecvate practici pentru mediul instituției;
- 10) Oferirea unui rezumat al problemelor și recomandărilor, precum și organizarea unei ședințe de închidere cu conducătorul unității de audit intern și reprezentantul UCA;
- 11) Elaborarea unui raport și obținerea comentariilor conducătorului unității de audit intern, inclusiv răspunsuri la recomandările oferite;
- 12) Prezentarea raportului final conducătorului entității și UCA, precum și organizarea unei ședințe de monitorizare cu conducătorul unității de audit intern, conducătorul entității și reprezentanți ai UCA, în caz de necesitate.

## **X. STABILIREA UNOR RELAȚII DE LUCRU EFICIENTE CU CLIENȚII - NMAISP 9**

### **1. Introducere**

1.1. Succesul auditului intern depinde în mare măsură de stabilirea unor relații de lucru eficiente cu entitatea auditată și este necesar ca acest lucru să fie realizat pe durata întregului proces de auditare.

1.2. NMAISP 9 oferă îndrumări privind modalitățile de stabilire a unor relații de lucru eficiente, fără a afecta independența și obiectivitatea auditorilor.

1.3. SNAI impun ca unitățile de audit intern să mențină o independență organizatorică, iar auditorii interni să fie obiectivi și imparțiali.

***SNAI 1110 „Independență în cadrul entității”.*** Conducătorul unității de audit intern raportează în cadrul entității unui nivel ierarhic, care permite auditorilor interni să-și exercite responsabilitățile.

***1110.A1*** - Auditul intern nu este supus nici unei imixtiuni în ceea ce privește definirea ariei sale de aplicabilitate, realizarea activității și comunicarea rezultatelor.

***SNAI 1120 „Obiectivitate individuală”.*** Auditorii interni au o atitudine imparțială, neinfluențată și evită conflictele de interese.

## **2. Importanța deținerii relațiilor bune de lucru**

2.1. Stabilirea unor relații bune de lucru prezintă mai multe beneficii pentru auditorul intern, dintre care cele mai importante sînt:

- a) relațiile bune de lucru facilitează efectuarea misiunii de audit și permite auditorului intern să realizeze misiunea de audit în cel mai economic și eficient mod;
- b) relațiile bune de lucru încurajează destinatarul unui raport de audit să ia măsuri în ceea ce privește constatările și recomandările auditorilor.

2.2. O relație de lucru eficientă reprezintă o relație ce facilitează procesul de audit, permițînd auditorului să-și realizeze activitatea în mod eficient și economic și stimulează acțiuni prompte și efective de abordare a punctelor slabe identificate pe parcursul auditului.

2.3. Auditorii interni nu dețin responsabilități operaționale. Astfel, constatările și recomandările auditorilor vor fi implementate doar atunci cînd persoanele responsabile pentru implementarea acestora vor înțelege problemele depistate și se vor convinge însăși să ia măsuri de soluționare.

2.4. Conducătorii sînt dispuși să ia măsuri cu privire la constatările și recomandările auditului intern atunci cînd:

- a) percep atît auditorul, cît și raportul de audit ca fiind profesionist, corect și obiectiv;
- b) auditorul a demonstrat că înțelege clar mediul operațional și știe ce este și ce nu este posibil;
- c) recomandările propuse sînt clare și pot fi implementate.

## **3. Caracteristicile esențiale ale unei bune relații de audit**

### **3.1. Pilonii de bază ai relațiilor eficiente de audit**

Relațiile de audit eficiente se bazează pe trei piloni fundamentali:

- a) **abordare profesionistă** - o abordare profesionistă față de audit, rolurile distincte pe care le are auditorul intern și conducerea fiind înțelese în mod clar;
- b) **atitudine profesionistă** - care generează încredere și respect reciproc;
- c) **comunicare eficientă** - comunicarea deschisă și eficientă la toate etapele importante ale unei misiuni de audit: planificarea, lucrul în teren și raportarea.

### **3.2. Abordarea profesionistă, care promovează înțelegerea rolurilor**

3.2.1. Prin respectarea normelor metodologice auditorul intern va adopta o abordare profesionistă în ceea ce privește planificarea și efectuarea misiunilor de audit.

3.2.2. Nici o relație nu poate funcționa dacă părțile relației nu cunosc și nu înțeleg rolul fiecăreia.

3.2.3. Rolul auditului intern este să ajute conducerea în implementarea celor mai bune sisteme de control intern, care abordează principalele riscuri ale entității.

3.2.4. Rolul conducerii este de a stabili sisteme eficiente de control intern, care să abordeze principalele riscuri cu care se confruntă entitatea. Conducerea deține răspunderea integrală la determinarea schimbărilor necesare pentru sistemele manageriale interne, inclusiv controlul intern.

3.2.5. Pentru auditorul intern sînt importante următoarele aspecte:

- a) ca personalul entității auditate să înțeleagă pe deplin rolul auditorului intern și responsabilitățile pentru elaborarea și implementarea recomandărilor;
- b) ca auditorul să înțeleagă clar rolurile și responsabilitățile personalului implicat în misiunea de audit;
- c) ca atât auditorul, cît și cei auditați să înțeleagă că au un obiectiv comun, ce ține de îmbunătățirea modului de funcționare a entității.

### **3.3. Atitudinea profesionistă, care generează încredere și respect reciproc**

Relațiile de lucru eficiente necesită ca auditorii interni să dezvolte raporturi bazate pe respect reciproc. Aceste relații apar atunci cînd atât auditorii, cît și entitățile auditate, înțeleg că activează împreună pentru realizarea unui obiectiv comun.

### **3.4. Comunicarea deschisă și eficientă**

3.4.1. Modul în care auditorul comunică cu entitatea auditată reprezintă un factor esențial în crearea unor relații de lucru eficiente.

3.4.2. Comunicarea este oportună la orice etapă a auditului. Pentru conducătorul entității auditate este mult mai ușor să recunoască și să accepte o eroare sau un punct slab dacă acestea sînt comunicate imediat după ce auditorul le-a identificat.

#### **4. Abordarea aspectelor ce țin de independență**

4.1. Auditorii sînt independenți de entitatea auditată pentru a asigura oferirea opiniilor obiective sau raționamentului imparțial în rezultatul examinării obiectivelor de audit.

4.2. În privința independenței și obiectivității auditorului intern SNAI elucidează următoarele:

*1130.A1 – Auditorii interni evită să evalueze operațiuni de care au fost responsabili în trecut. Obiectivitatea unui auditor se consideră afectată atunci cînd acesta realizează o misiune de asigurare a activității pentru care a fost responsabil în anul precedent.*

*1130.A2 – Misiunile de asigurare ce vizează funcțiile de care răspunde conducătorul unității de audit intern sînt supravegheate de către o persoană din afara structurii de audit intern.*

*1130.C1 – Auditorii interni pot realiza misiuni de consiliere legate de operațiuni de care au fost responsabili în trecut.*

*1130.C2 – Dacă independența sau obiectivitatea auditorilor interni este afectată în legătură cu misiunile de consiliere propuse, ei informează despre aceasta entitatea care a solicitat misiunea, înainte de a o accepta.*

4.3. Atunci cînd se oferă consultații conducerii, care nu derivă dintr-o misiune de audit intern, auditorii interni vor stabili în ce temei oferă consultările respective.

#### **5. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 9**

5.1. Auditorii interni oferă conducerii contribuții și sfaturi, fără a-și afecta independența, și anume:

- a) consultări cu referire la cerințele controlului intern, care ar trebui asigurate în sistemele noi sau în curs de dezvoltare (inclusiv sistemele TI);
- b) colaborarea cu conducerea pentru a dezvolta aranjamente binevenite de management a riscurilor. Consultările includ prezentarea evaluărilor proprii ale auditorilor interni cu privire la riscurile din întreaga entitate;
- c) consultări cu privire la beneficiile relative ale diverselor proceduri de control intern (spre exemplu, beneficiile diferitor abordări față de controlul unui anumit risc prin utilizarea unor proceduri de control preventiv sau de depistare).

## **XI. DOCUMENTAREA ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN ȘI ARHIVAREA – NMAISP 10**

### **1. Introducere**

1.1. Auditorii documentează activitatea de audit pentru a-și justifica constatările și facilita analiza și supervizarea managerială. Documentarea facilitează asigurarea calității, revizuirile colegiale și oferă contribuții utile pentru alte misiuni de audit din același domeniu.

1.2. Auditorii utilizează raționamentul propriu atunci când dețin, utilizează, păstrează sau divulgă informații.

1.3. Documentarea activității de audit se bazează pe un set de reguli, drepturi și obligații pentru auditori și entitățile auditate.

1.4. La documentarea activității auditorii interni țin cont de prevederile SNAI.

***SNAI 2330 “Documentarea informațiilor”.*** Auditorii interni documentează informațiile relevante în vederea justificării concluziilor și rezultatelor misiunii.

***2330.A1*** - Conducătorul unității de audit intern verifică accesul la dosarele misiunii. Acesta obține acordul conducerii superioare/consultanță juridică, dacă este cazul, înainte de a transmite aceste dosare părților externe.

***2330.C1*** - Conducătorul unității de audit intern stabilește reguli privind atât protejarea și păstrarea dosarelor misiunii de consiliere, cât și transmiterea lor către părțile interne sau externe. Aceste politici vor fi în conformitate cu principiile directe ale entității și cu alte cerințe legale sau reglementări adecvate.

### **2. Documentarea activității de audit**

#### **2.1. Documentarea auditului**

2.1.1. Conducătorul unității de audit intern stabilește reguli cu privire la colectarea, păstrarea, accesul și prezentarea documentației activității de audit.

2.1.2. În scopul respectării SNAI, auditorii utilizează actele normative pentru instituțiile publice și normele metodologice specifice ale entității, în cadrul căreia a fost creată unitatea de audit intern.

2.1.3. În procesul colectării informațiilor și documentelor necesare pentru a justifica constatările de audit, auditorul intern analizează documentele și alte materiale, ce au tangență cu operațiunile entității auditate, face extrase, copii sau rezumate necesare, precum și tabele și recalculare, inclusiv în format electronic pentru stocarea și prelucrarea informațiilor.

2.1.4. Copiile sau extrasele de documente, precum și tabelele și recalculările obținute în timpul auditului vor fi introduse în capitolele relevante ale dosarului de audit. Pentru a asigura faptul că dosarul de audit ilustrează corect și deplin



misiunea de audit, auditorul documentează toate informațiile obținute și le include în dosarul de audit.

2.1.5. Orice informații obținute în mod verbal, spre exemplu prin intermediul interviurilor, întâlnirilor sau conversațiilor telefonice, sînt documentate.

2.1.6. Întîlnirile oficiale, care au loc în timpul misiunii de audit, precum sînt ședințele de deschidere sau închidere, sînt documentate sub formă de procese verbale. Asemenea procese verbale conțin informații cu privire la scopul, subiectele principale ce apar în timpul discuției și concluziile ședinței.

2.1.7. Interviurile efectuate cu scopul obținerii probelor prin intermediul testelor, spre exemplu cele cu privire la funcționarea controlului managerial de supraveghere sînt documentate într-un formular de testare.

2.1.8. Toate probele, obținute sub formă verbală, sînt documentate nemijlocit după discuție.

## **2.2. Drepturile și obligațiile cu privire la accesul la informațiile necesare pentru audit**

2.2.1. Auditorii sînt împuterniciți să aibă acces la informațiile și documentele relevante în limita domeniului de aplicare a misiunii de audit. Ei nu trebuie să fie împiedicați să evalueze persoane sau localul instituției pentru a obține informațiile și documentele necesare pentru a justifica constatările de audit.

2.2.2. Auditorii pot efectua misiuni de audit pe subiecte sau localuri, unde accesul este limitat. În această situație conducătorul unității de audit intern ia toate măsurile necesare pentru a obține autorizațiile necesare pentru acces la informații secrete/la localurile cu acces limitat.

2.2.3. Dacă auditorilor, din oarecare motive, le este refuzat accesul la informațiile, persoanele, localurile sau documentele necesare, ei evaluează măsura în care acest fapt ar putea împiedica atingerea obiectivelor misiunii.

2.2.4. Dacă auditorul nu poate finaliza misiunea de audit, el raportează conducătorului unității de audit intern. Dacă conducătorul unității de audit intern nu reușește să obțină accesul necesar pentru auditori, atunci această limitare a domeniului de aplicare a misiunii de audit este menționată în raportul de audit. În cazuri de limitare serioasă a accesului la informații conducătorul unității de audit intern ar putea decide abandonarea misiunii de audit, raportînd acest fapt conducerii superioare.

## **2.3. Dosarul de audit intern**

2.3.1. Documentele de audit sînt păstrate în dosare, care sînt organizate într-o manieră standard pentru a facilita utilizarea lor de către conducători la momentul analizei documentelor de lucru ale misiunii de audit, precum și de alte persoane autorizate, care cer acces la aceste documente.

2.3.2. Există două seturi de dosare:

- a) dosarul permanent;
- b) dosarul curent.

***a) Dosarul permanent***

2.3.3. Dosarul permanent conține toate informațiile relevante pentru înțelegerea specificului entității, care nu se modifică de la an la an.

2.3.4. Dosarul permanent este utilizat pentru efectuarea misiunilor de audit viitoare și pentru a oferi informații inițiale noilor auditori interni.

2.3.5. Dosarul conține toate informațiile permanente despre sisteme, oferă informații de bază esențiale și este examinat la începutul fiecărei misiuni de audit.

2.3.6. Dosarul permanent este actualizat de fiecare dată în cazul unor schimbări majore și la finele fiecărei misiuni de audit.

***b) Dosarul curent***

2.3.7. Dosarul curent conține doar informațiile necesare pentru a justifica constatările unei misiunii de audit.

2.3.8. Dosarul conține toate informațiile colectate pe parcursul misiunii de audit curente. Astfel, se documentează activitățile, deciziile și procesele, de la determinarea obiectivelor și domeniului de aplicare a auditului pînă la finalizarea planului de implementare.

2.3.9. O structură standard a dosarului curent și un exemplu de cuprins sînt oferite în capitolul instrucțiunilor suplimentare.

**2.4. Raționamentul auditorilor în procesul colectării informațiilor și documentației relevante**

2.4.1. Eficacitatea activității unui auditor este apreciată după calitatea documentelor sale de lucru.

2.4.2. Documentele de lucru adecvate documentează activitatea de audit începînd cu etapele preliminare ale unei misiuni de audit pînă la raportul final. Documentarea tuturor etapelor activităților efectuate este necesară pentru a justifica constatările, recomandările și opiniile din raportul de audit final sau raportul de urmărire a implementării recomandărilor de audit.

2.4.3. Documentele de lucru ale auditorului demonstrează competența, precizează dacă s-a utilizat conștiinciozitatea profesională și reflectă respectarea standardelor profesionale de audit.

2.4.4. Cantitatea, tipul și conținutul documentelor de lucru diferă în funcție de circumstanțe. Documentele de lucru sînt suficiente pentru a demonstra că constatările de audit se bazează pe fapte demonstrate și alte informații, care au fost deja raportate, și că au fost respectate standardele aplicabile privind lucrul în teren.

2.4.5. Documentele de lucru includ documentele, care reprezintă că:

- a) activitatea de audit a fost planificată, supervizată și revizuită corespunzător;
- b) riscurile au fost înțelese suficient pentru a planifica activitatea de audit și a determina natura lor;
- c) perioada de realizare a misiunii de audit și mărimea testelor care urmează a fi efectuate;

d) probele de audit au fost obținute, procedurile de audit au fost aplicate, și testarea realizată a oferit probe suficiente, relevante și de încredere pentru a justifica opinia de audit.

2.4.6. În momentul colectării informațiilor auditorii nu includ în dosare copii ale rapoartelor, rapoarte financiare, sau alte informații manageriale detaliate, dacă acestea nu oferă o valoare adăugată constatărilor de audit. Dacă la un document se face referire în mai multe teste de audit, acesta va fi păstrat într-un dosar general sau comun, la care se vor face trimiteri în caz de necesitate.

### **3. Eliberarea documentației misiunii de audit**

3.1. Documentația de lucru a misiunii de audit este eliberată părților interne și externe ale instituției.

3.2. Auditorii interni au acces la documentele dosarului permanent fără a avea nevoie de o oarecare autorizare.

3.3. Auditorii interni sînt împuterniciți să aibă acces la documentele dosarului curent ale unei misiuni de audit precedente cu autorizare prealabilă din partea conducătorului unității de audit intern, dacă acestea pot servi pentru realizarea cu succes a misiunii curente.

3.4. Regulile de confidențialitate aplicabile unei misiuni de audit sînt respectate dacă unele documente sînt secrete, conform actelor normative, și au nevoie de acreditare oficială.

3.5. Conducătorul unității de audit intern eliberează documente de lucru cu privire la audit conducerii superioare la solicitarea acestora sau pentru a justifica orice constatare în timpul raportării despre activitatea de audit intern.

3.6. Conducătorul unității de audit intern eliberează documente de lucru cu privire la audit părților externe după obținerea unei permisiuni oficiale, în formă scrisă, din partea conducerii superioare.

### **4. Autentificarea documentelor de lucru**

4.1. Toate documentele de lucru sînt semnate și datate de către auditorul, care a efectuat analiza sau testul.

4.2. Pentru toate analizele de supervizare sînt necesare probe de justificare.

### **5. Arhivarea și păstrarea documentelor**

Unitatea de audit intern menține un proces de arhivare și un sistem de numerotare a dosarelor, care permite identificarea și restabilirea ușoară a tuturor dosarelor permanente și curente.

### **6. Conținutul și structura unui dosar permanent**

6.1. Dosarul permanent conține:

- a) acte normative, care se referă la domeniul de activitate al entității respective și care reglementează activitatea acesteia;
- b) documente, ce conțin descrieri ale procedurilor de control intern, inclusiv controlul financiar, și a celor ce afectează sistemul de control financiar;
- c) planuri de audit intern;

d) orice alte informații, care pot influența derularea auditului intern și analiza riscurilor.

6.2. Unitatea de audit intern analizează posibilitatea ținerii unui dosar permanent de nivel înalt (sau a unui set de dosare) pentru documentele care pot fi aplicabile pentru toate misiunile de audit – spre exemplu, Legea privind sistemul bugetar și procesul bugetar, bugetul anual pentru întreaga entitate, legi generale cu privire la personal.

6.3. Dosarul permanent de audit este format din următoarele secțiuni:

a) **Informații generale**, care includ:

- informații cu privire la evaluarea riscurilor;
- scopurile și obiectivele sistemului sau domeniului;
- organigrame;
- devize de cheltuieli și bugete;
- date statistice cu privire la performanță.

b) **Rapoarte**:

- copii ale tuturor rapoartelor de audit intern;
- planuri de implementare;
- rapoartele Curții de Conturi;
- alte rapoarte ale conducerii.

c) **Modificări**:

- documente cu privire la modificări semnificative.

## **7. Conținutul și structura unui dosar curent**

7.1. Dosarul curent de audit conține:

- a) documentele colectate înainte de începerea misiunii de audit, inclusiv materialele pe care se bazează inițierea auditului (spre exemplu, analiza riscurilor sectoriale) și autorizațiile personificate pentru efectuarea auditului intern;
- b) documentele ce sînt parte a planificării și întocmirii programului de lucru al misiunii de audit (programul de lucru al misiunii de audit, agenda ședinței de deschidere, procesul verbal al ședinței de deschidere, metodologia de audit selectată);
- c) materiale de evaluare și probe, ce includ toate materialele pregătite de către auditor sau primite de la o parte terță, precum și afirmații ale personalului entității auditate, care au un impact asupra modului în care sînt evaluate controlul financiar și sistemele manageriale (procesele verbale, copii ale documentelor, rezultatele testelor, etc.);
- d) rapoarte, inclusiv proiectul raportului final, obiecțiile apărute și raportul final aprobat;
- e) liste de verificare a activităților ulterioare, inclusiv note informative cu privire la urmărirea implementării recomandărilor.

7.2. Dosarul curent de audit este format din următoarele secțiuni:

a) **Inițierea și ședința de deschidere:**

- documente de context (organigrame, legi, etc.);
- rezultatele ședinței preliminare pentru definirea titlului misiunii de audit;
- ordinul cu privire la efectuarea misiunii de audit;
- agenda ședinței de deschidere;
- procesul verbal al ședinței de deschidere;

b) **Programul de testare:**

- înregistrarea sistemului, inclusiv diagrame;
- chestionarele controlului intern;
- formulare de evaluare a riscurilor;
- formularul pentru cercetare și evaluare;
- programul de testare.

c) **Testarea:**

- tabele cu teste.

d) **Concluzii:**

- constatări;
- procesul verbal al ședinței de închidere a lucrului în teren.

e) **Raportul:**

- proiectul raportului final și scrisoarea de însoțire;
- procesul verbal al ședinței de închidere a misiunii de audit;
- răspunsul conducerii cu privire la raportul de audit;
- corespondența ulterioară/procese verbale ale ședințelor, etc.;
- planul de acțiuni privind implementarea recomandărilor;
- raportul de urmărire a implementării recomandărilor de audit.

**8. Documentația generală pusă la dispoziția tuturor auditorilor**

Documentele principale cu privire la efectuarea misiunii de audit intern, precum sînt SNAI, Codul etic al auditorului intern și un set complet de NMAISP, vor fi oferite personal fiecărui auditor intern din cadrul unității de audit intern. Ele pot fi plasate în mod suplimentar într-un dosar permanent.

**9. Exemplu de program de lucru al misiunii de audit**

În figura 25 este prezentat un exemplu de program de lucru al misiunii de audit.

## PROGRAMUL DE LUCRU AL MISIUNII DE AUDIT

	Data	Auditorul responsabil	Descrierea activităților	Analiza documentelor de lucru	
				Data	Persoana ce supraveghează misiunea
<b>A: Inițierea și ședința de deschidere</b>					
A 1			Ordinul cu privire la efectuarea misiunii de audit intern		
A 2			Zilele planificate ale auditorilor		
A 3			Agenda ședinței de deschidere		
A 4			Procesul verbal al ședinței de deschidere		
A X			Organigrama		
A Y			Cadrul legislativ și normativ		
<b>B: Analiza controlului intern / programul de testare</b>					
B 1			Înregistrări cu privire la sistem		
B 2			Diagrame		
B 3			Chestionarul controlului intern		
B 4			Formularul de evaluare a riscurilor		
B 5			Formularul pentru cercetare și evaluare		
B 6			Programul de testare		
<b>C: Testarea</b>					
C 1			Tabelul cu teste 1		
C 2			Tabelul cu teste 2		
C 3			Tabelul cu teste 3		
C 4			Tabelul cu teste X		
<b>D: Concluzii</b>					
D 1			Constatări		
D 2			Procesul verbal al ședinței de închidere a lucrului în teren		

				Analiza documentelor de lucru
E: Raportul				
E 1			Proiectul raportului echipei de audit	
E 2			Proiectul raportului final, după ce a fost revizuit de către conducătorul UAI	
E3			Scrisoarea de însoțire	
E 4			Procesul verbal al ședinței de finalizare a auditului	
E 10			Răspunsul conducerii cu privire la proiectul raportului	
E 20			Raportul final	
E 30			Planificarea activităților de urmărire a implementării recomandărilor de audit	
E 31			Raportul de urmărire a implementării recomandărilor de audit	
G: Monitorizarea și gestionarea				
G 1			Zilele reale ale auditorilor	
G 2			Evaluarea auditorilor interni	
G 3			Reacții de răspuns cu privire la nivelul de satisfacere a clienților	
G 4			Etc.	

**Figura 25.** Programul de lucru al misiunii de audit

## XII. RISCURILE - NMAISP 11

### 1. Introducere

1.1. NMAISP 11 oferă un context conceptual privind mediul modern al managementului riscurilor, un set de definiții a riscurilor, utilizate atât de către persoanele responsabile de managementul riscurilor, cât și de către auditori, și un model conceptual al utilizării termenului „riscului de audit” pe parcursul activității de audit.

1.2. În ceea ce privește riscurile SNAI precizează următoarele.

**SNAI 2010 „Planificarea”.** Conducătorul planifică activitățile de audit intern, elaborate în baza identificării și evaluării riscurilor, pentru a defini prioritățile unității de audit intern în concordanță cu obiectivele entității.

**2010.A1** - Programul misiunilor de audit intern se bazează pe o evaluare a riscurilor, realizată cel puțin o dată în an. La stabilirea acestui proces, se vor lua în considerație punctele de vedere ale conducătorului și ale organului căruia îi raportează auditorii interni.

**SNAI 2100 „Natura activității”.** Auditul intern evaluează și contribuie la îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor, de control și de conducere a activității entității, folosind o abordare sistematică și ordonată.

**SNAI 2110 „Managementul riscurilor”.** Auditul intern ajută entitatea prin identificarea și evaluarea expunerilor la riscurile semnificative și contribuie la îmbunătățirea sistemelor de management și control al riscurilor.

**2110.A1** - Auditul intern monitorizează și evaluează eficacitatea sistemului de management al riscurilor entității.

**2110.A2** - Auditul intern evaluează expunerile la riscurile aferente guvernării entității, operațiunilor și sistemelor de informare din cadrul entității cu privire la:

- fiabilitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale;
- eficacitatea și eficiența operațiunilor;
- protejarea patrimoniului;
- respectarea legilor, regulamentelor și contractelor.

**2110.C1** - Pe parcursul misiunilor de consiliere, auditorii interni se informează despre toate riscurile întâlnite, inclusiv despre cele ce nu fac parte din sfera misiunii, în măsura în care acestea sînt semnificative.

**2110.C2** - În procesul de identificare și de evaluare a expunerii la riscurile semnificative ale entității, auditorii interni utilizează cunoștințele despre riscurile descoperite în decursul misiunilor de consiliere.

**SNAI 2600 „Acceptarea riscurilor de către manager”.** Atunci cînd conducătorul unității de audit intern consideră că managerul a acceptat un nivel al riscului rezidual, care este inacceptabil pentru entitate, acesta examinează problema împreună cu managerul. Dacă nu pot lua o decizie cu privire la riscul rezidual, conducătorul unității de audit intern și managerul se vor adresa organului căruia îi raportează auditorii interni pentru soluționarea acestei situații.

1.3. SNAI 2201 și 2060 abordează subiectele planificării și raportării rezultatelor activității de audit persoanelor relevante:

**SNAI 2201 „Considerații referitoare la planificare”.** La planificarea misiunii, auditorii interni iau în considerație:



- obiectivele activității supuse auditului și modul în care aceasta este gestionată;

- riscurile semnificative legate de activitate, obiectivele misiunii, resursele utilizate, precum și operațiile și mijloacele prin care impactul potențial al riscului este menținut la un nivel acceptabil;

- caracterul adecvat și eficacitatea sistemelor de management al riscurilor și de control al activității referitor la un cadru sau model relevant de control;

- oportunitățile de îmbunătățire semnificativă a sistemelor de management al riscurilor și de control al activității entității.

**SNAI 2060 „Raportare prezentate managerului și organului căruia îi raportează auditorii interni”.** Conducătorul unității de audit intern raportează periodic managerului și organului căruia îi raportează auditorii interni despre misiunea, competența, responsabilitatea și funcționarea auditului intern în raport cu planul stabilit. Aceste rapoarte **includ, de asemenea, aspectele legate de expunerile la riscurile semnificative și de controlul acestora, de guvernarea entității, precum și alte aspecte necesare managerului și organului căruia îi raportează auditorii interni, sau asupra cărora au solicitat o analiză.**

## **2. Noțiunea generală a riscurilor, proceselor de control și riscului rezidual**

2.1. **Riscul** este definit ca posibilitatea apariției unui eveniment, care va avea impact asupra realizării obiectivelor.

2.2. Esența riscului constă în incertitudinea rezultatului, fie pozitiv sau negativ, datorită unei schimbări neașteptate a mediului de control. Astfel, riscul se poate manifesta în două moduri:

- a) prin amenințări directe, datorită unor evenimente cu efect negativ, care pot conduce la eșecul entității în atingerea obiectivelor stabilite;
- b) prin oportunități, datorită unor evenimente cu efect constructiv, care pot fi exploatate cu scopul de a îmbunătăți metodele de atingere a obiectivelor entității.

2.3. Evenimentele viitoare cu un impact pozitiv sînt oportunități, de care managerul va beneficia ori de cîte ori este posibil.

2.4. Evenimentele viitoare cu un impact dăunător sau negativ sînt numite riscuri. În astfel de cazuri sînt necesare diverse acțiuni pentru a atenua impactul posibil.

2.5. Riscul este măsurat în dependență de:

- a) probabilitatea de apariție;
- b) nivelul impactului, respectiv gravitatea consecințelor și durata acestora.

2.6. Probabilitatea de apariție a riscului variază de la imposibilitate la certitudine și este exprimată pe o scară de valori pe trei nivele:

- a) probabilitate mică;

- b) probabilitate medie;
- c) probabilitate mare.

2.7. Nivelul impactului reprezintă efectele riscului în cazul producerii sale și se poate exprima pe o scară valorică pe trei nivele:

- a) impact mic;
- b) impact mediu;
- c) impact mare.

2.8. **Procesele de control** sînt politicile, procedurile și activitățile, care fac parte dintr-un sistem de control intern, concepute pentru asigurarea încadrării riscurilor în limitele admisibile a riscurilor stabilite în cadrul procesului de management al riscurilor.

2.9. **Riscurile reziduale** sînt riscurile rămase după ce managementul a întreprins acțiuni pentru reducerea impactului și probabilității apariției unui eveniment nefavorabil.

### **3. Mediul modern de management al riscurilor**

3.1. Tradițional, rolul și funcțiile conducătorilor din sectorul public au fost definite ca o responsabilitate de a realiza activități în limitele unui cadru legal stabilit. Din moment ce Guvernul a devenit mai complex, responsabilitățile conducătorilor sînt tot mai des definite în termeni de scopuri/obiective explicite, astfel oferind managerilor mai multă libertate cu privire la modul exact în care aceste obiective sînt atinse. Această libertate managerială este echilibrată apoi de către noțiunea de răspundere – conducătorii poartă răspundere pentru atingerea obiectivelor, și nu pentru administrarea activităților.

3.2. Astfel, apare necesitatea gestionării active, din partea conducătorilor, a nesiguranței referitoare la evenimentele viitoare, care ar putea influența atingerea scopurilor/obiectivelor entității. Aceasta este definită ca „Management al riscurilor”.

3.3. Conducătorii nu vor mai fi martori pasivi ai evenimentelor, ce ar putea influența activitatea lor. Din contra, vor anticipa evenimentele și vor evalua dacă acestea afectează pozitiv sau negativ atingerea obiectivelor.

3.4. Procesul de management al riscului are un șir de avantaje și beneficii:

- a) furnizează un cadru structurat pentru o planificare strategică efectivă, care să asigure maximizarea oportunităților și minimizarea pierderilor;
- b) sporește perspectivele managementului, încurajează inițiativa și comportamentul proactiv;
- c) furnizează conducătorului entității o imagine fidelă și concisă asupra riscurilor majore, care pot afecta entitatea, precum și asupra mecanismelor și resurselor necesare pentru contracararea și diminuarea acestora pînă la un nivel acceptabil;
- d) contribuie la îmbunătățirea eficienței și eficacității activităților entității;

- e) furnizează cadrul informațional necesar pentru asigurarea entității împotriva riscurilor și calamităților naturale neprevăzute;
- f) optimizează utilizarea resurselor;
- g) furnizează o abordare sistematică, ce permite conducerii să-și concentreze atenția și resursele asupra anumitor arii de risc semnificative pentru operațiunile acesteia;
- h) promovează transparența în procesul decizional și îmbunătățește comunicarea;
- i) îmbunătățește și sporește gradul de responsabilizare la toate nivelele din cadrul entității;
- j) contribuie la existența unui proces decizional fundamentat, etc.

#### **4. Contextul în care auditorii iau în considerație riscurile și managementul riscurilor**

4.1. Este importantă înțelegerea deplină a riscurilor și diferitele moduri în care acestea sînt utilizate, atît în contextul managementului riscurilor, cît și a celui de audit.

4.2. Analogic, este important pentru auditorii interni să înțeleagă că managerii, nu auditorii, sînt responsabili de implementarea eficientă a managementului riscurilor. Faptul că auditorii utilizează termeni și abordări similare la evaluarea riscurilor activității sale de audit și pot oferi recomandări conducerii cu privire la riscuri, nu reprezintă faptul că auditul intern are responsabilități pentru implementarea sistemelor eficiente de management al riscurilor.

4.3. Responsabilitatea principală a funcției de audit intern constă în revizuirea și testarea procedurilor de control intern implementate de către manager pentru diminuarea riscurilor și formularea recomandărilor în cazul în care sistemul de control intern nu este adecvat.

#### **5. Terminologia din domeniul managementului riscurilor**

5.1. Termenii utilizați pentru a defini aspectele managementului riscurilor variază. Prin definițiile oferite se sugerează terminologia care este utilizată de către auditorii interni. Termenii alternativi sînt scriși cu litere cursive.

5.2. *Risc inerent* – riscul, care există în legătură cu obiectivele activității analizate sau este inerent acestora. Termenul de risc inerent poate descrie riscul care există într-un element al activităților entității. El mai poate fi utilizat pentru a descrie nivelul total al riscurilor în cadrul unei entități. Riscul inerent este riscul care există înainte de a întreprinde anumite acțiuni de control intern.

5.3. *Expunerea la riscuri* (gravitatea riscurilor, importanța riscurilor) – evaluarea pericolului potențial pentru organizație, reprezentat de evenimentele cu impact negativ în comparație cu oportunitățile ce pot fi generate de astfel de evenimente. Această evaluare combină, în general, o evaluare atît a impactului asupra organizației, cît și probabilitatea materializării riscului.

5.4. **Risc controlat** – riscul, pentru care organizația a implementat controlul intern de atenuare a expunerii la risc - acesta include acțiuni destinate să maximizeze oportunitățile oferite de acest risc.

5.5. **Toleranța riscurilor** (limita permisă a riscurilor) – limitele autorizate în mod corespunzător de către conducere, care oferă fiecărui nivel organizațional instrucțiuni cu privire la nivelul și limitele riscurilor pe care pot să le asume.

5.6. **Risc rezidual** (expunerea la riscuri) – expunerea la riscuri rămasă după implementarea controlului intern.

5.7. **Risc de control** – probabilitatea de eșuare a unei proceduri de control intern, măbind nivelul riscului rezidual.

## **6. Abordarea față de managementul riscurilor**

6.1. Riscurile reprezintă o parte naturală a activităților zilnice, iar prevenirea totală a apariției acestora nu este posibilă și oricum ar însemna utilizarea excesivă a resurselor entității. Din aceste considerente, a apărut necesitatea stabilirii unui proces de management al riscurilor, care să asigure identificarea, evaluarea, gestionarea și controlul posibilelor evenimente sau situații, astfel încât să se obțină o asigurare rezonabilă în ceea ce privește îndeplinirea obiectivelor entității.

6.2. Principalele obiective ale managementului riscului sînt îndreptate către:

- a) asigurarea îndeplinirii obiectivelor entității;
- b) protejarea resurselor disponibile;
- c) funcționarea sistemelor de control adecvate pentru gestionarea situațiilor neprevăzute.

6.3. Managementul riscurilor include un proces de determinare a obiectivelor strategice și operaționale atât la nivelul întregii entități, cît și la nivelul subdiviziunilor structurale, combinat cu determinarea nivelului de raportare privind atingerea obiectivelor.

6.4. După determinarea obiectivelor și nivelului de raportare, conducătorii de toate nivelurile trebuie să evalueze:

- a) „riscurile inerente” și nivelul general de „expunere la risc” în raport cu obiectivele trasate;
- b) măsura în care riscurile sînt controlate de procesele existente de control intern, ținînd cont de „riscul de control”.

6.5. În acest sens, conducătorul entității are următoarele responsabilități:

- a) determină nivelul admisibil al riscurilor, adecvat pentru entitate;
- b) stabilește un sistem de raportare referitor la riscurile existente, care va asigura gestionarea corespunzătoare a nivelului de toleranță a riscurilor la toate nivelurile entității – aceasta va include analiza costurilor și beneficiilor proceselor de control intern;
- c) revizuieste sistematic nivelul general al riscurilor în cadrul entității, luînd măsurile corespunzătoare.

## **7. Implicarea auditului intern în managementul riscurilor**

7.1. În entitățile publice, unde există unități de audit intern, conducătorul entității tinde să asigure că strategia de audit intern și planul anual al activității de audit intern abordează riscurile identificate de către conducere. NMAISP 3 oferă instrucțiuni cu privire la implicarea conducerii entității și a părților cointeresate în planificarea strategică și planificarea anuală.

7.2. Conform prevederilor SNAI auditorii interni au responsabilitatea să contribuie la gestionarea riscurilor în entitate. În acest sens, auditorii interni au următoarele atribuții:

- a) analizează dacă toate riscurile majore au fost identificate de către conducere și au fost luate în considerație în procesul de definire a cadrului politicilor viitoare;
- b) verifică dacă procedurile de control intern funcționează într-un mod care atenuează sau limitează impactul riscurilor majore;
- c) evaluează dacă sistemul de evaluare a riscurilor, instituit de către conducere, prezintă sistematic informații actualizate despre riscurile cu care se confruntă entitatea.

7.3. Conform SNAI 2060, conducătorii unităților de audit intern în rapoartele lor periodice către conducătorul entității și către organul ierarhic superior, includ toate aspectele privind expunerile la riscuri semnificative.

7.4. Chiar dacă rapoartele de audit intern și rapoartele periodice către conducerea superioară analizează aspecte referitoare la managementul riscurilor, auditorii interni nu acceptă responsabilitatea sau obiectivele generale de implementare a sistemelor de management al riscurilor din numele conducerii. Această funcție este exercitată de persoanele responsabile pentru atingerea scopurilor și obiectivelor entității.

7.5. În ceea ce privește implementarea procesului de management al riscului, funcția de audit intern poate fi implicată în următoarele activități:

- a) furnizarea de asigurări managerului asupra proceselor de management al riscului, prin evaluarea și revizuirea acestora;
- b) evaluarea procesului de raportare către manager a riscurilor majore cu care se confruntă entitatea;
- c) facilitarea înțelegerii proceselor de identificare și evaluare a riscurilor;
- d) promovarea în cadrul entității a beneficiilor generate de managementul riscurilor.

## **8. Riscurile de audit**

8.1. Un alt tip de risc, cu care se confruntă auditorul, se referă la posibilitatea ca raportul de audit să prezinte o opinie greșită cu privire la obiectivul de audit analizat.

8.2. O trăsătură cheie a activităților de audit este că auditorul efectuează selectiv teste de audit pentru a aduna probe, în baza căror își formează o opinie cu

privire la atingerea obiectivelor de audit. Orice examinare selectivă include riscul că eșantionul testat nu va reprezenta totalitatea din care a fost selectat, și că constatarea, concluzia sau opinia nu va fi corectă. Aceasta este numită ca „*risc de audit*”.

8.3. O modalitate de a micșora „riscul de audit” de către un auditor constă în analiza probabilității (sau riscului) de apariție a unor erori, fraude, neregularități sau nerespectări în domeniul pe care îl examinează. În acest caz, riscul este luat în considerație atunci când se decide dacă va fi examinat un anumit subiect și un volum mai mare de lucru va fi investit în domeniile cu cele mai înalte riscuri. Acesta este numit ca „*auditarea riscurilor*”.

8.4. Există trei domenii principale ale activității de audit intern, unde pot exista riscuri:

- a) ***Stabilirea priorităților*** - în procesul selectării unei misiuni sau aspectelor ce urmează să fie incluse în misiunea de audit, auditorii folosesc riscul ca unul din factorii ce determină volumul de lucru. Aceasta reprezintă sistemul de planificare și stabilire a priorităților bazat pe riscuri;
- b) ***Auditarea riscurilor*** - din cauza domeniului selectiv al auditului;
- c) ***Raportarea rezultatelor*** - utilizarea clasificării riscurilor și importanța.

8.5. Riscurile reprezintă un factor, ce trebuie luat în considerație la:

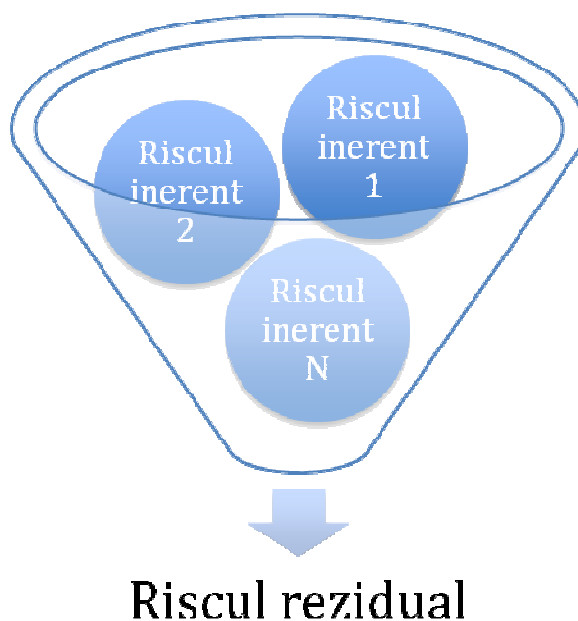
- a) planificarea activității unei unități de audit intern;
- b) planificarea misiunilor de audit intern;
- c) efectuarea lucrului în teren;
- d) raportarea rezultatelor.

8.6. Modelul riscurilor, prezentat ulterior, utilizează o terminologie similară managementului riscurilor. Aceste concepte de risc se aplică cu scopul de a ajuta auditorul să planifice și să efectueze activitățile de audit pentru a minimiza riscurile de audit.

## **9. Modelul riscurilor**

9.1. ***Riscurile inerente*** reprezintă evenimentele viitoare posibile, care pot avea un impact pozitiv sau negativ. Importanța riscurilor inerente este determinată de mărimea impactului și de probabilitatea de apariție a lor.

9.2. Controlul intern servește drept pîlnie pentru a atenua unele riscuri inerente, dar nu toate. Riscurile care nu sînt identificate/atenuate de controlul intern reprezintă riscurile reziduale, care sînt suportate de entitate (vezi figura 26).



**Figura 26.** *Activitățile de control servesc drept pîlnie pentru a atenua unele riscuri inerente, dar nu toate*

9.3. Conducerea decide să accepte riscul, să introducă activități de control suplimentare, sau să întreprindă alte măsuri cu scopul de a reduce probabilitatea de apariție și impactul riscurilor.

9.4. Pentru a minimiza riscul de audit, auditorii interni evaluează riscul inerent la fiecare etapă a procesului de audit pentru a selecta:

- a) ce misiuni de audit trebuie efectuate;
- b) ce domenii trebuie examinate pentru a îndeplini obiectivele unei misiuni de audit;
- c) ce control intern trebuie analizat și de a efectua testări în timpul evaluării controlului intern;
- d) pentru a selecta ce constatări și concluzii de audit trebuie aduse la cunoștința conducerii.

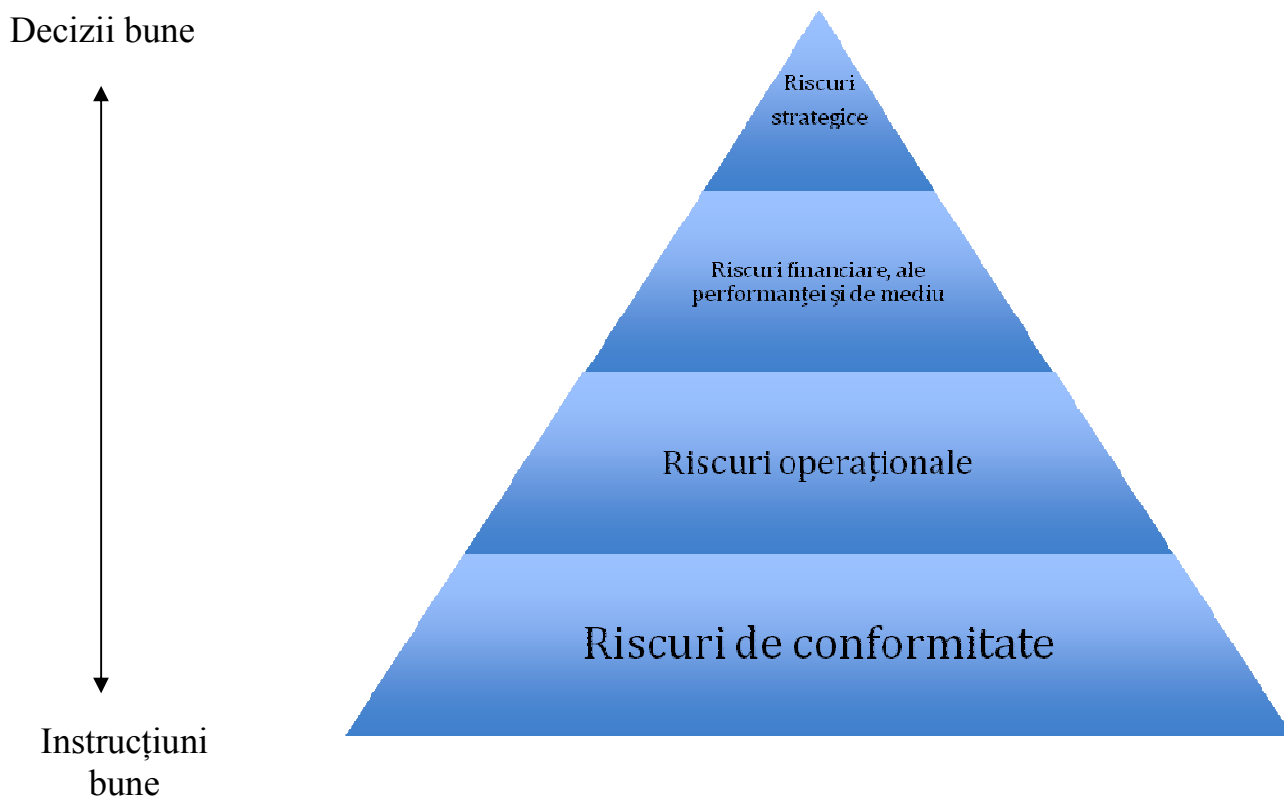
9.5. Misiunile de consiliere pot să nu fie planificate pentru a detecta și testa riscurile, dar auditul intern va examina orice expunere la riscuri, identificată în cadrul misiunilor.

9.6. Riscurile, ce au impact asupra entității, vor reprezenta o anumită formă de ierarhie în funcție de impactul lor asupra instituției. Un astfel de model precizează faptul că riscurile există la patru niveluri:

- a) *Strategice* – riscuri aferente scopului fundamental și existenței continue a entității. Spre exemplu, lipsa unor responsabilități precise, riscuri legate de implementarea și operarea programelor TI, probleme de recrutare și menținere a personalului cu aptitudini și calificări corespunzătoare, etc.,

- b) *Financiare/de performanță/de mediu* - riscuri aferente obiectivelor de nivel înalt pentru care entitatea este răspunzătoare sau în legătură cu mediul în care ea activează. Spre exemplu, riscuri generate de întârzieri la plată, efectuarea de plăți automate nesecurizate, procesul de coordonare și comunicare slab dezvoltat, etc.;
- c) *Operaționale* – riscuri aferente activității operaționale specifice a entității, necesare pentru atingerea obiectivelor sale. Majoritatea entităților au mai multe activități operaționale. Spre exemplu, neînregistrarea în evidența contabilă a anumitor operațiuni, arhivarea necorespunzătoare a documentelor justificative, lipsa funcției de supervizare, etc.;
- d) *De conformitate* – riscurile aferente implementării sistemelor administrative, stabilite de către organizație pentru a-și îndeplini obiectivele operaționale. Spre exemplu, aplicarea neadecvată a legilor, regulamentelor și procedurilor existente,

9.7. La nivelurile mai înalte de risc, procesele adecvate de luare a deciziilor au o mai mare importanță pentru minimizarea riscurilor. La nivelurile mai joase de risc, mai importantă este existența unor instrucțiuni adecvate cu privire la procese. Acest concept este ilustrat în figura 27.



**Figura 27.** Ierarhia riscurilor în cadrul organizațiilor



9.8. Deseori riscurile vor fi cumulative. Spre exemplu, riscurile înalte aferente conformității pot influența operațiunile, ceea ce poate reprezenta un risc strategic pentru instituție.

9.9. În activitățile sale, auditorii interni se axează pe diferite niveluri de risc la diferite etape, luând decizii pentru a minimiza riscurile de audit. Acest fapt este ilustrat în tabelul 6.

**Tabelul 6.**

*Modul în care auditul intern tratează diferite niveluri de risc*

<b>Planificare strategică și anuală</b>	<b>Planificarea tuturor misiunilor</b>	<b>Misiuni de audit pentru a evalua controlul intern</b>	<b>Misiuni de consiliere</b>	<b>Raportare</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Analiza evenimentelor potențiale aferente obiectivelor entității;</li> <li>✓ Evaluarea riscurilor inerente de nivel înalt (strategice, financiare /de performanță/de mediu și operaționale);</li> <li>✓ Stabilirea domeniilor prioritare (misiunile viitoare de audit) pentru examinare în baza riscurilor inerente și cunoștințelor despre eficacitatea controlului intern</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Examinarea evenimentelor potențiale aferente obiectivelor de audit;</li> <li>✓ Evaluarea riscurilor inerente în legătură cu obiectivele de audit (riscuri operaționale) și cunoștințele despre eficacitatea controlului intern (riscuri de conformitate);</li> <li>✓ Selectarea domeniilor pentru analiză în scopul</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Examinarea evenimentelor potențiale aferente obiectivelor de control ale sistemului;</li> <li>✓ Evaluarea riscurilor inerente ale obiectivelor de control (riscuri operaționale și de conformitate);</li> <li>✓ Identificarea și selecția controlului intern ce urmează a fi examinat;</li> <li>✓ Testarea controlului preconizat;</li> <li>✓ Determinarea nivelului riscului</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Examinarea informațiilor obținute despre riscurile inerente și reziduale;</li> <li>✓ Introducerea rezultatelor în viziunea strategie de audit;</li> <li>✓ Anunțarea conducerii cu privire la riscurile inacceptabil de înalte identificate</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Raportarea constatărilor și concluziilor la nivel de riscuri reziduale;</li> <li>✓ Oferirea recomandărilor privind modalitatea de abordare a nivelurilor inacceptabile de riscuri reziduale</li> </ul>

(riscuri de conformitate) din analizele precedente; ✓ Determinarea obiectivelor de audit	îndeplinirii obiectivelor de audit	rezidual		
---	------------------------------------	----------	--	--

## 10. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 11

10.1. Principalele instrucțiuni suplimentare cu privire la evaluarea riscurilor în scopul auditului sînt prevăzute în NMAISP corespunzătoare.

10.2. Tabelul 7 prezintă lista principalelor surse de instrucțiuni suplimentare cu privire la riscuri.

**Tabelul 7**

*Lista principalelor surse de instrucțiuni suplimentare cu privire la riscuri*

Efectuarea unei evaluări a riscurilor pentru planificarea activității unei unități de audit intern	<i>NMAISP 3 oferă:</i> a) exemple de riscuri, cu care se poate confrunta o entitate; b) o listă a factorilor generali, utilizați în procesul de evaluare a riscurilor; c) un exemplu metodologic de evaluare a riscurilor.
Identificarea și evaluarea riscurilor în contextul evaluării controlului intern	<i>NMAISP 14 oferă:</i> a) exemple de riscuri organizaționale, financiare, operaționale și de deteriorare a reputației în contextul evaluării controlului intern; b) un model de obiective de control, controlul preconizat și riscuri ce țin de bunuri materiale; c) un rezumat al componentelor principale ale controlului intern, incluzînd elementele principale ale unui proces de evaluare a riscurilor unei entități care conține exemple de factori ce generează sau modifică riscurile; d) exemple de formulare de evaluare a riscurilor, clasificînd riscurile în funcție de impact și probabilitate

10.3. Exemple de riscuri sînt prezentate în tabelul 8.

**Tabelul 8**

*Exemple de riscuri pentru diverse procese/sisteme auditate*

Nr	Procese/sisteme auditate	Riscuri identificate
1.	Decontarea	a) Neîncadrarea în limita sumelor prevăzute în bugetul

	cheltuielilor privind deplasările în țară	<p>anului respectiv a cheltuielilor privind deplasările;</p> <p>b) delegarea persoanei în lipsa documentelor necesare;</p> <p>c) neîndeplinirea condițiilor legale privind decontarea cheltuielilor de transport;</p> <p>d) neîndeplinirea condițiilor legale privind decontarea cheltuielilor de cazare;</p> <p>e) neîndeplinirea condițiilor legale pentru acordarea indemnizației de delegare;</p> <p>f) nedepunerea soldului de mijloace bănești neutilizat în casierie;</p> <p>g) nedepunerea soldului de mijloace bănești neutilizat în casierie în termenii stabiliți;</p> <p>.....</p>
2.	Arhivarea dosarelor	<p>a) neîndeplinirea condițiilor de conformitate a procedurilor specifice arhivării dosarelor;</p> <p>b) neactualizarea procedurilor arhivării dosarelor în funcție de modificările legislative;</p> <p>c) necunoașterea și neaplicarea procedurilor specifice arhivării dosarelor;</p> <p>d) alocarea unui spațiu insuficient;</p> <p>e) alocarea unui spațiu necorespunzător (umiditate sporită, apropiere față de surse de căldură);</p> <p>f) nenominalizarea unui responsabil pentru activitatea de arhivare;</p> <p>g) îndosărierea necorespunzătoare a documentelor în dosare;</p> <p>h) nepredarea dosarelor la arhiva instituției în termenii stabiliți;</p> <p>i) neîndeplinirea condițiilor de conformitate a procesului-verbal de predare-primire a dosarelor;</p> <p>.....</p>
3.	Stabilirea drepturilor salariale cuvenite personalului	<p>a) neactualizarea procedurilor privind acordarea drepturilor salariale;</p> <p>b) stabilirea eronată a salariului de bază;</p> <p>c) acordarea unor indemnizații de conducere necuvenite;</p> <p>d) stabilirea eronată a sporului pentru vechime în muncă;</p> <p>e) nediminuarea salariilor pentru abaterile disciplinare;</p> <p>f) neîntocmirea ordinului de modificare a drepturilor salariale;</p> <p>g) neargumentarea modificării drepturilor salariale;</p> <p>h) necomunicarea salariatului a ordinului de modificare a</p>

		<p>drepturilor salariale;</p> <p>i) necomunicarea Serviciului salarizare a ordinului de modificare a drepturilor salariale;</p> <p>j) neformalizarea sistemului de evidență a timpului lucrat peste programul normal de lucru;</p> <p>.....</p>
4.	Achizițiile publice pentru mărfuri, lucrări și servicii	<p>a) includerea incorectă în planul de măsuri a volumelor, sumelor, termenilor de efectuare a licitației;</p> <p>b) neinclusiunea în caietul de sarcini a tuturor lucrărilor, mărfurilor necesare;</p> <p>c) divizarea achiziției prin încheierea de contracte separate în scopul aplicării unei alte proceduri de achiziție;</p> <p>d) neinclusiunea informației necesare sau includerea parțială a informației necesare în anunțul/invitația de participare, precum și netransmiterea acesteia tuturor posibililor solicitanți;</p> <p>e) neînregistrarea tuturor ofertelor;</p> <p>f) necorespunderea ofertei depuse cu cerințele Caietului de sarcini;</p> <p>g) incompatibilitate între membrii comisiei de evaluare și ofertanți (neseemnarea tuturor declarațiilor de confidențialitate și imparțialitate);</p> <p>h) deschiderea ofertelor înainte de termenii stabiliți, schimbarea ofertelor în procesul examinării de către grupul de lucru;</p> <p>i) neargumentarea justificativă a raportului de evaluare a ofertei și propunerii de atribuire a contractului;</p> <p>j) majorarea neîntemeiată a volumului bunurilor, lucrărilor și serviciilor în scopul evitării efectuării unor noi achiziții;</p> <p>k) modificarea elementelor contractului încheiat și introducerea unor elemente noi, dacă asemenea acțiuni sînt de natură să schimbe condițiile ofertei;</p> <p>l) modificarea, în mod unilateral, a clauzelor contractului de achiziție/executarea lucrărilor și prestarea serviciilor neprevăzute în contract/majorarea nejustificată a prețurilor stipulate în contract;</p> <p>.....</p>
5.	Evidența și planificarea acțiunilor	<p>a) neîntocmirea contractelor de arendă cu toți beneficiarii de terenuri, spații, construcții, obiecte pe</p>

<p>nilor de vânzare-cumpărare și predare în arendă a mijloacelor fixe (imobil, terenuri).</p> <p>Vânzarea și predarea în arendă a mijloacelor fixe (imobil, terenuri)</p>	<p>terenurile publice aferente obiectelor date;</p> <p>b) neutilizarea eficientă a spațiilor nelocuibile și terenurilor nefolosite în procesul de activitate, precum și a instituțiilor subordonate;</p> <p>c) examinarea cu întârziere sau necompetentă a cererii solicitantului;</p> <p>d) nepermiterea participării tuturor solicitanților la procurarea, luarea în arendă a terenurilor, imobilului în rezultatul refuzului nejustificat de avizare a cererii solicitantului de către conducerea entității;</p> <p>e) neformalizarea adecvată a dosarelor (pachetului de documente) la vânzarea, darea în arendă a terenurilor, imobilului;</p> <p>f) includerea incorectă, în borderoul de calcul, a suprafeței terenului sau imobilului;</p> <p>g) evaluarea incorectă a costului imobilului;</p> <p>h) neaprecierea corectă a amplasării și destinației terenurilor și, ca rezultat, stabilirea incorectă a tarifelor pentru calcularea prețului normativ a pământului;</p> <p>i) includerea incorectă în borderoul de calcul a bonității terenurilor;</p> <p>j) includerea incorectă, în calcul, a coeficientului de amplasare a încăperii;</p> <p>k) includerea incorectă, în calcul, a coeficientului amenajării tehnice;</p> <p>l) includerea incorectă, în calcul, a coeficientului ramural de utilizare a încăperii;</p> <p>m) includerea incorectă sau subapreciată, în calcul, a coeficientului de piață;</p> <p>n) diminuarea prețului terenului sau taxei de arendă;</p> <p>.....</p>
---	--

#### 10.4. Exemple de evaluare a riscurilor

10.4.1. Pentru a colecta și evalua riscurile, ce împiedică implementarea eficientă a sistemelor de control intern, pot fi utilizate următoarele tipuri de formulare:

a) *Formularul de evaluare a riscurilor* - evaluare determinată de impact (vezi figura 28);

b) *Formular de evaluare a riscurilor* – evaluare determinată de impact și probabilitate (vezi figura 29);

**FORMULAR DE EVALUARE A RISCURILOR**  
[Titlul auditului]

Numărul de referință al documentului de lucru: \_\_\_\_\_

DESCRIEREA RISCULUI	DESCRIEREA IMPACTULUI ASUPRA SISTEMULUI	EVALUAREA ÎNALT/MEDIU/MIC

Întocmit de către / data:

Revizuit de către / data:

*Figura 28. Formularul de evaluare a riscurilor, în dependență de impact*

**FORMULAR DE EVALUARE A RISCURILOR**  
[Titlul auditului]

Numărul de referință al documentului de lucru: \_\_\_\_\_

Titlul misiunii de audit:		Procesul:	Obiectivul operațional:										
Numărul riscului:	Descrierea riscului:	Descrierea impactului asupra procesului:	Nivelul impactului:	<b>Importanța riscului:</b> <table border="1" style="margin: 5px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">GG</td> <td style="background-color: red;">RR</td> <td style="background-color: red;">RR</td> </tr> <tr> <td style="background-color: green;">VV</td> <td style="background-color: yellow;">GG</td> <td style="background-color: red;">RR</td> </tr> <tr> <td style="background-color: green;">VV</td> <td style="background-color: green;">VV</td> <td style="background-color: yellow;">GG</td> </tr> </table>	GG	RR	RR	VV	GG	RR	VV	VV	GG
		GG	RR		RR								
VV	GG	RR											
VV	VV	GG											
	Motivele pentru	Nivelul probabilității:											

Titlul misiunii de audit:		Procesul:	Obiectivul operațional:										
		<b>aprecierea probabilității:</b>											
<b>Numărul riscului:</b>	<b>Descrierea riscului:</b>	<b>Descrierea impactului asupra procesului:</b>	<b>Nivelul impactului:</b>	<b>Importanța riscului:</b> <table border="1" style="margin: 5px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">GG</td> <td style="background-color: red;">RR</td> <td style="background-color: red;">RR</td> </tr> <tr> <td style="background-color: green;">VV</td> <td style="background-color: yellow;">GG</td> <td style="background-color: red;">RR</td> </tr> <tr> <td style="background-color: green;">VV</td> <td style="background-color: green;">VV</td> <td style="background-color: yellow;">GG</td> </tr> </table>	GG	RR	RR	VV	GG	RR	VV	VV	GG
		GG	RR		RR								
VV	GG	RR											
VV	VV	GG											
		<b>Motivele pentru aprecierea probabilității:</b>	<b>Nivelul probabilității:</b>										
<b>Numărul riscului:</b>	<b>Descrierea riscului:</b>	<b>Descrierea impactului asupra procesului:</b>	<b>Nivelul impactului:</b>	<b>Importanța riscului:</b> <table border="1" style="margin: 5px;"> <tr> <td style="background-color: yellow;">GG</td> <td style="background-color: red;">RR</td> <td style="background-color: red;">RR</td> </tr> <tr> <td style="background-color: green;">VV</td> <td style="background-color: yellow;">GG</td> <td style="background-color: red;">RR</td> </tr> <tr> <td style="background-color: green;">VV</td> <td style="background-color: green;">VV</td> <td style="background-color: yellow;">GG</td> </tr> </table>	GG	RR	RR	VV	GG	RR	VV	VV	GG
		GG	RR		RR								
VV	GG	RR											
VV	VV	GG											
		<b>Motivele pentru aprecierea probabilității:</b>	<b>Nivelul probabilității:</b>										
<p>Roșu (notat cu litera R) = risc intolerabil – sînt necesare acțiuni;  Galben (notat cu litera G) = tolerabil – pot fi luate acțiuni;  Verde (notat cu litera V) = acceptabil – nu sînt necesare acțiuni.</p>													

Întocmit de către / data:

Revizuit de către / data:

**Figura 29.** Formularul de evaluare a riscurilor, în dependență de impact și probabilitate



10.4.2. *Exempu de "Formular de evaluare a riscurilor"*, întocmit la evaluarea procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică, este prezentat în figura 30.

## FORMULAR DE EVALUARE A RISCURILOR

Numărul de referință al documentului de lucru:

Titlul misiunii de audit: Evaluarea procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii de valoare mică		Procesul: Achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii de valoare mică	Obiectivul operațional: 1. De a asigura efectuarea achizițiilor publice în conformitate cu legislația în vigoare; 2. De a asigura utilizarea mijloacelor publice destinate achizițiilor publice eficiente, eficace și econom										
Numărul riscului: 1	Descrierea riscului: Includerea incorectă în planul de măsuri a volumelor, sumelor, termenilor de efectuare a licitației	<b>Descrierea impactului asupra procesului:</b> 1. Efectuarea licitației cu întârziere și, respectiv, neasigurarea în termen a entității și instituțiilor subordonate cu necesarul de materiale; 2. Efectuarea licitației suplimentare, ca rezultat divizarea achizițiilor prin încheierea de contracte separate, cheltuieli suplimentare de timp și de mijloace financiare pentru efectuarea licitației; 3. Deficitul de materiale pe parcursul anului; 4. Procurarea de materiale stringent necesare în lipsa contractului; 5. Efectuarea formală a licitației după procurarea mărfurilor	Nivelul impactului: Mare	<b>Importanța riscului:</b> <table border="1"> <tr> <td></td> <td></td> <td>RR</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>			RR						
					RR								
		<b>Motivele pentru aprecierea probabilității:</b> 1. Lipsa conlucrării specialiștilor entității cu specialiștii instituțiilor subordonate; 2. Atitudinea formală față de elaborarea și executarea planului de măsuri privind achizițiile	Nivelul probabilității: Mare										
Numărul riscului: 2	Descrierea riscului: Neincluderea în caie-tul de sarcini a tuturor lucrărilor, mărfurilor necesare	<b>Descrierea impactului asupra procesului:</b> 1. Necesitatea de semnare a contractului adițional pentru executarea calitativă a lucrărilor planificate; 2. Necesitatea de a efectua achiziții adăugătoare; 3. Divizarea achiziției prin încheierea de contracte separate în scopul aplicării unei alte proceduri de achiziție	Nivelul impactului: Mare	<b>Importanța riscului:</b> <table border="1"> <tr> <td></td> <td></td> <td>RR</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </table>			RR						
		RR											

<b>Titlul misiunii de audit:</b> Evaluarea procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii de valoare mică		<b>Procesul:</b> Achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii de valoare mică	<b>Obiectivul operațional:</b> 1. De a asigura efectuarea achizițiilor publice în conformitate cu legislația în vigoare; 2. De a asigura utilizarea mijloacelor publice destinate achizițiilor publice eficient, eficace și econom										
		<b>Motivele pentru aprecierea probabilității:</b> 1. Lipsa controlului intern a procesului de elaborare a Caietului de sarcini; 2. Lipsa conlucrării specialiștilor entității cu specialiștii instituțiilor subordonate	<b>Nivelul probabilității:</b> Mare										
<b>Numărul riscului: 3</b>	<b>Descrierea riscului:</b> Divizarea achiziției prin încheierea de contracte separate în scopul aplicării unei alte proceduri de achiziție	<b>Descrierea impactului asupra procesului:</b> 1. Încheierea contractelor separate și evitarea efectuării corespunzătoare a procedurii de achiziție; 2. Aplicarea procedurii de achiziție mai simplificată oferă posibilitatea de manipulare a rezultatului final și a selectării câștigătorului licitației; 3. Majorarea cheltuielilor și timpului pentru efectuarea achizițiilor adăugătoare	<b>Nivelul impactului:</b> Mediu	<b>Importanța riscului:</b> <table border="1"><tr><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td>RR</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr></table>						RR			
		RR											
<b>Motivele pentru aprecierea probabilității:</b> 1. Lipsa controlului intern în evidența și utilizarea datelor din Caietul de sarcini la determinarea volumelor mărfurilor, lucrărilor/serviciilor achiziționate, necesare pentru activitatea entității; 2. Lipsa procedurii de totalizare a datelor din Caietul de sarcini.	<b>Nivelul probabilității:</b> Mare												
<b>Numărul riscului: 4</b>	<b>Descrierea riscului:</b> Neincluderea informației necesare sau includerea parțială a informației necesare în anunțul/invitația de participare, pre-cum și netransmiterea acesteia tuturor posibililor solicitanți	<b>Descrierea impactului asupra procesului:</b> 1. Neparticiparea la licitație a posibililor beneficiari din cauza lipsei informației despre efectuarea licitației; 2. Apare posibilitatea de câștig a licitației participantului cu oferta neavantajoasă pentru entitate	<b>Nivelul impactului:</b> Mare	<b>Importanța riscului:</b> <table border="1"><tr><td></td><td></td><td>RR</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr></table>			RR						
					RR								
<b>Motivele pentru aprecierea probabilității:</b> 1. Lipsa controlului asupra repartizării invitațiilor	<b>Nivelul probabilității:</b> Mare												
<b>Numărul riscului: 5</b>	<b>Descrierea riscului:</b> Neînregistrarea tuturor ofertelor	<b>Descrierea impactului asupra procesului:</b> 1. Neadmiterea de participare la licitație a tuturor doritorilor	<b>Nivelul impactului:</b> Mare	<b>Importanța riscului:</b> <table border="1"><tr><td></td><td>R</td><td></td></tr></table>		R							
	R												

<b>Titlul misiunii de audit:</b> Evaluarea procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii de valoare mică		<b>Procesul:</b> Achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii de valoare mică	<b>Obiectivul operațional:</b> 1. De a asigura efectuarea achizițiilor publice în conformitate cu legislația în vigoare; 2. De a asigura utilizarea mijloacelor publice destinate achizițiilor publice eficient, eficace și econom										
		<b>Motivale pentru aprecierea probabilității:</b> 1. Lipsa controlului intern asupra procedurii de înregistrare a ofertelor	<b>Nivelul probabilității:</b> Mediu	<table border="1"><tr><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr></table>									
<b>Numărul riscului: 6</b>	<b>Descrierea riscului:</b> Necorespunderea ofertei depuse cu cerințele Caietului de sarcini	<b>Descrierea impactului asupra procesului:</b> 1. Posibilitatea câștigării licitației a ofertei care are un preț mai mic, dar care nu conține toate clauzele Caietului de sarcini	<b>Nivelul impactului:</b> Mare	<b>Importanța riscului:</b> <table border="1"><tr><td></td><td>R</td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr></table>		R							
			R										
<b>Motivale pentru aprecierea probabilității:</b> 1. Lipsa verificării corespunderii ofertei cu caietul de sarcini	<b>Nivelul probabilității:</b> Mediu												
<b>Numărul riscului: 7</b>	<b>Descrierea riscului:</b> Incompatibilitate între membrii comisiilor de evaluare și ofertanți (ne semnarea tuturor declarațiilor de confidențialitate și imparțialitate)	<b>Descrierea impactului asupra procesului:</b> 1. Nerespectarea principiului independenței și confidențialității la selectarea ofertei câștigătoare.	<b>Nivelul impactului:</b> Mare	<b>Importanța riscului:</b> <table border="1"><tr><td></td><td>R</td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr></table>		R							
			R										
<b>Motivale pentru aprecierea probabilității:</b> 1. Neîntocmirea declarațiilor de conformitate și imparțialitate	<b>Nivelul probabilității:</b> Mediu												
<b>Numărul riscului: 8</b>	<b>Descrierea riscului:</b> Deschiderea ofertelor înainte de termenii stabiliți, schimbarea ofertelor în procesul examinării de către grupul de lucru	<b>Descrierea impactului asupra procesului:</b> 1. Posibilitatea anunțării conținutului ofertei altor participanți; 2. Câștigarea licitației în baza concurenței neloiale	<b>Nivelul impactului:</b> Mare	<b>Importanța riscului:</b> <table border="1"><tr><td></td><td></td><td>R</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr></table>			R						
					R								
<b>Motivale pentru aprecierea probabilității:</b> 1. Lipsa instrucțiunilor scrise de primire, înregistrare și păstrare a ofertelor, precum și nerespectarea acestora	<b>Nivelul probabilității:</b> Mare												
<b>Numărul riscului: 9</b>	<b>Descrierea riscului:</b> Neargumentarea justificativă a raportului	<b>Descrierea impactului asupra procesului:</b> 1. Neselectarea ofertei cu cele mai avantajoase condiții	<b>Nivelul impactului:</b> Mare	<b>Importanța riscului:</b>									

<b>Titlul misiunii de audit:</b> Evaluarea procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii de valoare mică		<b>Procesul:</b> Achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii de valoare mică	<b>Obiectivul operațional:</b> 1. De a asigura efectuarea achizițiilor publice în conformitate cu legislația în vigoare; 2. De a asigura utilizarea mijloacelor publice destinate achizițiilor publice eficient, eficace și econom										
	de evaluare a ofertei și propunerii de atribuire a contractului	<b>Motivele pentru aprecierea probabilității:</b> 1. Lipsa controlului intern în desfășurarea procesului de selectare a celei mai bune oferte și includerea argumentată a acesteia în darea de seamă privind rezultatele licitației; 2. Lipsa controlului intern la perfectarea dosarului licitației.	<b>Nivelul probabilității:</b> Mare	<table border="1"><tr><td></td><td>R</td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr></table>		R							
	R												
<b>Numărul riscului:</b> 10	<b>Descrierea riscului:</b> Majorarea neîntemeiată a volumului bunurilor, lucrărilor și serviciilor în scopul evitării efectuării unor noi achiziții	<b>Descrierea impactului asupra procesului:</b> 1. Evitarea efectuării unor noi achiziții și, respectiv, neasigurarea de achiziționare a celor mai bune propuneri de achiziții	<b>Nivelul impactului:</b> Mare	<b>Importanța riscului:</b> <table border="1"><tr><td></td><td></td><td>R</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr></table>			R						
					R								
<b>Motivele pentru aprecierea probabilității:</b> 1. Lipsa controlului intern la contrapunerea datelor din Caietul de sarcini cu necesitățile reale ale entității.	<b>Nivelul probabilității:</b> Mare												
<b>Numărul riscului:</b> 11	<b>Descrierea riscului:</b> Modificarea elementelor contractului încheiat și introducerea unor elemente noi, dacă asemenea acțiuni sînt de natură să schimbe condițiile ofertei	<b>Descrierea impactului asupra procesului:</b> 1. Micșorarea volumelor și majorarea prețurilor, indicate în contract, față de oferte și caietul de sarcini	<b>Nivelul impactului:</b> Mare	<b>Importanța riscului:</b> <table border="1"><tr><td></td><td>R</td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr></table>		R							
			R										
<b>Motivele pentru aprecierea probabilității:</b> 1. Lipsa controlului intern asupra procesului de întocmire a contractelor	<b>Nivelul probabilității:</b> Mediu												
<b>Numărul riscului:</b> 12	<b>Descrierea riscului:</b> Modificarea, în mod unilateral, a clauzelor contractului de achiziție a mărfurilor/executarea lucrărilor și prestarea serviciilor	<b>Descrierea impactului asupra procesului:</b> 1. Majorarea prețului de achiziție a mărfurilor, neîndeplinirea lucrărilor planificate sau executarea lucrărilor, care nu sînt necesare, în comparație cu condițiile indicate în contract.	<b>Nivelul impactului:</b> Mare	<b>Importanța riscului:</b> <table border="1"><tr><td></td><td></td><td>R</td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr></table>			R						
					R								
<b>Motivele pentru aprecierea probabilității:</b> 2. Lipsa controlului asupra executării contractelor	<b>Nivelul probabilității:</b> Mare												

<b>Titlul misiunii de audit:</b> Evaluarea procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii de valoare mică		<b>Procesul:</b> Achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii de valoare mică		<b>Obiectivul operațional:</b> 1. De a asigura efectuarea achizițiilor publice în conformitate cu legislația în vigoare; 2. De a asigura utilizarea mijloacelor publice destinate achizițiilor publice eficiente, eficace și econom	
	neprevăzute în contract, majorarea nejustificată a prețurilor stipulate în contract				
<p>Roșu (notat cu litera R)= risc intolerabil – sînt necesare acțiuni;  Galben (notat cu litera G) = tolerabil – pot fi luate acțiuni;  Verde (notat cu litera V) = acceptabil – nu sînt necesare acțiuni</p>					

Întocmit de către / data:

Revizuit de către / data:

*Figura 30. Exemplu de "Formular de evaluare a riscurilor", întocmit la evaluarea procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică*

### XIII. MATERIALITATEA - NMAISP 12

#### 1. Introducere

1.1. Conceptul de „materialitate” este aplicat de auditorii externi în procesul de auditare a rapoartelor financiare, iar auditorii interni trebuie să cunoască în ce mod materialitatea influențează activitățile de audit intern.

1.2. În general, o problemă poate fi considerată ca materială (importantă, semnificativă) în măsura în care cunoașterea acesteia ar putea influența percepția utilizatorului rapoartelor financiare sau a raportului de audit.

1.3. În cazul unui audit al rapoartelor financiare, auditorul urmărește să aprecieze nivelul global al erorii, neregularității sau inexactității și, dacă acesta este considerat ca fiind material, atunci problema este adusă în atenția utilizatorilor acestor rapoarte financiare.

1.4. Nivelul pînă la care auditorul apreciază că eroarea poate fi acceptată de utilizatorii raportului de audit evidențiază *nivelul materialității* sau *al erorii acceptabile*.

1.5. **Nivelul materialității** reprezintă suma maximă tolerabilă, stabilită de auditor, măsura în care rapoartele financiare pot fi eronate, dar acceptabile.

1.6. Între nivelul materialității și volumul auditului este o relație invers proporțională, în sensul că cu cît este mai mare nivelul materialității, cu atît volumul testelor și procedurilor de audit, ce trebuie aplicate, este mai redus.

1.7. SNAI 1220 abordează subiectul conștiinciozității profesionale.

**SNAI 1220 „Conștiinciozitate profesională”**. Auditorii interni își exercită activitatea cu conștiinciozitatea și priceperea unui auditor intern prudent și competent. Conștiinciozitatea profesională nu implică perfecțiunea (inadmisibilitatea erorilor).

**1220.A1** - Auditorii interni acordă toată atenția necesară practicii lor profesionale, luînd în considerație următoarele elemente:

- sfera de activitate necesară pentru atingerea obiectivelor misiunii;
- complexitatea relativă, materialitatea sau caracterul semnificativ al problemelor asupra cărora se aplică procedurile proprii misiunilor de asigurare;
- caracterul adecvat și eficacitatea proceselor de management al riscurilor, de control și de guvernare a entității;
- probabilitatea existenței unei erori, nereguli sau neconformități semnificative;
- costul aplicării misiunilor de asigurare în raport cu avantajele potențiale.

#### 2. Materialitatea în rapoartele financiare

2.1. Obiectivul unui audit al rapoartelor financiare este de a împuternici auditorul să-și exprime opinia dacă toate elementele semnificative ale

rapoartelor financiare corespund metodologiei de raportare financiară. Se acceptă un anumit nivel de eroare în ceea ce privește exactitatea rapoartelor financiare, ceea ce permite oferirea opiniei ”corect și veridic”.

2.2. Acest nivel de eroare acceptat și reprezintă „materialitatea”, care este definită în SIA 320 în modul următor: *”Informațiile sînt de semnificație materială dacă omiterea sau denaturarea lor ar putea influența deciziile economice ale utilizatorilor, luate în baza rapoartelor financiare. Materialitatea depinde de dimensiunile unității sau erorii, determinate în anumite circumstanțe în funcție de impactul cauzat de omiterea sau denaturarea informațiilor. Materialitatea oferă o valoare limită sau hotarul, și nu este o caracteristică calitativă primară, pe care informațiile trebuie să o dețină pentru a fi utile.”*

2.3. Materialitatea și riscul sînt cei doi factori principali pe care se bazează activitatea de audit extern. Este important să se diferențieze riscul de materialitate. Riscul ține de probabilitatea unei erori, pe cînd materialitatea ține de măsura în care această eroare poate fi acceptată de un auditor extern.

2.4. Auditorul extern analizează materialitatea atît la etapa de planificare, cît și la etapele finale ale auditului. La planificarea activității de audit, auditorul extern efectuează o evaluare inițială a valorii erorilor, care ar putea duce la o denaturare semnificativă a rapoartelor financiare. Planificarea materialității reprezintă determinarea erorii maxime pe care auditorul este dispus să o accepte într-o afirmație și să confirme că obiectivele auditului au fost atinse.

2.5. Materialitatea este relevantă pentru:

- a) a determina ce secțiuni ale raportului financiar sînt semnificative din perspectiva auditului;
- b) a determina extinderea procedurilor de audit, în special în ceea ce privește selectarea principalelor elemente ale raportului financiar (spre exemplu, elementele de dimensiuni mari);
- c) a evalua efectele denaturărilor.

2.6. De asemenea, există o legătură strînsă între materialitate și eșantionarea în audit.

2.7. Materialitatea se analizează atît sub aspect cantitativ, cît și calitativ.

2.8. Din punct de vedere cantitativ, în sectorul public valoarea materialității constituie 0,5% - 1% din cheltuielile sau veniturile totale ale entității.

2.9. Aspectele calitative ale materialității includ articolele de semnificație materială după natura lor și articolele de semnificație materială după context. Spre exemplu, dacă Parlamentul a solicitat prezentarea separată a principalelor informații despre un anumit cont, o eroare ce influențează informațiile respective ar putea fi sub pragul de materialitate, însă va trebui oricum raportată, fiindcă această eroare va fi de semnificație materială din punct de vedere al naturii elementului. În alte situații o eroare ar putea fi de semnificație

materială din cauza contextului în care a apărut – spre exemplu, prin practici frauduloase sau corupte.

2.10. Diversele dimensiuni ale materialității în sectorul public este recunoscut în SIA 320 „Materialitatea – perspectiva sectorului public”, care prevede că „la evaluarea materialității, în afară de aplicarea raționamentului profesional, auditorul din sectorul public analizează toate actele normative, care ar putea influența acea evaluare. În sectorul public, materialitatea se mai bazează pe „contextul și natura” unui element și include, spre exemplu sensibilitatea și valoarea. Sensibilitatea se referă la mai multe aspecte, cum ar fi conformarea cu autoritățile, preocupările legislative sau interesul public.”

### **3. Materialitatea pentru auditorii interni**

3.1. Materialitatea este un concept cheie și pentru auditorii interni.

3.2. În anumite situații, conducerea solicită auditorului intern să verifice corectitudinea rapoartelor/dărilor de seamă financiare. În acest caz, auditorul intern stabilește nivelurile materialității în baza acelorași principii ca și un auditor extern.

3.3. În cadrul misiunilor de audit intern, auditorul intern nu-și exprimă opinia vis-a-vis de un set de rapoarte financiare. Auditorul intern analizează constatările și recomandările în funcție de semnificația acestora pentru entitate. Iar semnificația financiară este un factor cheie ce trebuie luat în considerare.

3.4. În caz de necesitate, auditorul intern analizează un șir similar de materialități de 0,5%-1,0% pentru a determina aspectele semnificative din punct de vedere financiar.

3.5. Nici o activitate managerială nu este lipsită de erori. Auditorul intern determină ce marjă a erorilor nu prezintă un pericol pentru funcționarea entității, și este, prin urmare, acceptabilă din punct de vedere al auditului.

3.6. Auditorul propune conducerii să instituie controlul intern și proceduri corespunzătoare în scopul detectării și prevenirii erorilor dacă în cadrul auditului se fac următoarele constatări:

- a) nivelul erorilor a devenit irațional de înalt;
- b) numărul erorilor crește semnificativ și ele devin din ce în ce mai grave;
- c) erorile au implicații financiare de dimensiuni semnificative și materiale.

3.7. Pentru auditorul intern este important să determine, în comun cu conducătorul entității, ce efecte financiare sau ce nivel al erorilor poate fi considerat a fi de semnificație materială.

3.8. Totuși, un nivel foarte mic al erorilor într-o anumită entitate sau activitate poate sugera auditorului concluzia că sînt instituite proceduri de control intern excesive pentru necesitățile existente.

### **4. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 12**

#### **4.1. Un exemplu specific materialității**

4.1.1. O altă modalitate de abordare a materialității este de a analiza cât de importante sînt pentru conducere problemele analizate de auditori. În acest caz, termenul de „materialitate” poate fi sinonim cu „importanța”.



4.1.2. Entitatea A are cinci sisteme principale pentru procesarea tranzacțiilor. Totuși, 80% din cheltuielile organizației trec printr-un singur sistem. Este clar faptul, că pentru organizație acest sistem este mult mai important (sau de semnificație materială) decât celelalte patru sisteme. Prin urmare, erorile sau punctele vulnerabile a controlului intern ale acestui sistem tind să fie de o semnificație „mai materială”.

4.1.3. Dintre celelalte patru sisteme ale entității A, unul efectuează achitarea anumitor plăți pentru membrii parlamentului. Aceste plăți formează mai puțin de 0,5% din volumul total al cheltuielilor anuale. În circumstanțe obișnuite acest sistem va avea o importanță (semnificație materială) mică. Totuși, orice eroare în procesul de achitare a plăților parlamentarilor ar putea deteriora semnificativ imaginea instituției. Prin urmare, funcționarea adecvată a acestui sistem este de importanță înaltă pentru conducerea instituției. Utilizând terminologia de audit vom spune că acest sistem este de semnificație materială după context, deoarece implică plăți pentru parlamentari.

## **4.2. Materialitatea și fraudele**

4.2.1. Fraudele nu sînt determinate în funcție de sumele implicate, dar în funcție de intențiile cu care au avut loc. Prin alte cuvinte, intenția de a lua de la cineva 100 lei sau 1 milion de lei prin înșelătorie este o fraudă. Fraudele nu sînt determinate de sumele implicate.

4.2.2. În sectorul public toate fraudele sînt considerate de semnificație materială.

# **XIV. CONȘTIINCIOZITATEA PROFESIONALĂ ÎN PROCESUL DE APLICARE A RAȚIONAMENTULUI DE AUDIT – NMAISP 13**

## **1. Introducere**

1.1. NMAISP 13 conține comentarii cu privire la modul de implementare a conștiinciozității profesionale în procesul de aplicare a raționamentului de audit.

1.2. În ceea ce ține de conștiinciozitatea profesională a auditorilor interni SNAI prevăd:

***SNAI 1200 “Competență și conștiinciozitate profesională”.** Misiunile sînt îndeplinite cu competență și cu conștiinciozitate profesională.*

***SNAI 1220 “Conștiinciozitate profesională”.** Auditorii interni își exercită activitatea cu conștiinciozitatea și priceperea unui auditor intern prudent și competent. Conștiinciozitatea profesională nu implică perfecțiunea (inadmisibilitatea erorilor).*

***1220.A1** - Auditorii interni acordă toată atenția necesară practicii lor profesionale, luînd în considerație următoarele elemente:*

- sfera de activitate necesară pentru atingerea obiectivelor misiunii;*
- complexitatea relativă, materialitatea sau caracterul semnificativ al problemelor asupra cărora se aplică procedurile proprii misiunilor de asigurare;*

- caracterul adecvat și eficacitatea proceselor de management al riscurilor, de control și de guvernare a entității;

- probabilitatea existenței unei erori, nereguli sau neconformități semnificative;

- costul aplicării misiunilor de asigurare în raport cu avantajele potențiale.

**1220.A2** - Auditorii interni manifestă o vigilență deosebită în ceea ce privește riscurile semnificative care ar putea afecta obiectivele, operațiunile sau resursele. Totuși, numai aplicarea procedurilor de asigurare, chiar dacă este efectuată cu conștiinciozitatea profesională necesară, nu garantează identificarea tuturor riscurilor semnificative.

**1220.C1** - Auditorii interni efectuează o misiune de consultanță cu conștiinciozitate profesională, luînd în considerație următoarele elemente:

- necesitățile și așteptările entității solicitante, inclusiv în ceea ce privește natura, planificarea în timp și comunicarea rezultatelor misiunii;

- complexitatea relativă a misiunii și volumul de muncă necesar pentru atingerea obiectivelor misiunii;

- costul misiunilor de consiliere în raport cu avantajele potențiale.

## **2. Conștiinciozitatea profesională**

### **2.1. Conștiinciozitatea și aptitudinile necesare unui auditor intern competent, rezonabil și prudent**

2.1.1. Auditul este o activitate profesională, care implică utilizarea raționamentului de audit în cadrul limitelor impuse de SNAI.

2.1.2. Auditorii interni sînt instruiți în privința standardelor pe care trebuie să le respecte și metodologiei de audit pe care trebuie să o aplice, specificată în NMAISP.

2.1.3. Unitatea Centrală de Armonizare pentru auditul intern este responsabilă de identificarea nivelului de instruire necesar, precum și de elaborarea și aplicarea unui proces de certificare în scopul determinării competențelor necesare pentru a putea activa în calitate de auditor intern.

2.1.4. Experiența constituie un factor esențial în realizarea misiunii de audit. Unitatea de audit intern se va asigura ca un auditor intern, ce are puțină experiență în domeniul auditului, să fie supravegheat în mod corespunzător.

### **2.2. „Conștiinciozitatea profesională nu implică perfecțiunea” (conform prevederilor SNAI 1220)**

2.2.1. Constatările tuturor activităților de audit se bazează pe probe de audit suficiente, sigure și relevante.

2.2.2. Probele de audit sînt rareori colectate prin testarea tuturor tranzacțiilor/procedurilor de control intern. Spre exemplu, elementele testate pot fi corecte, însă oricum există erori în elementele care nu au fost testate; procedurile de control intern pot funcționa eficient atunci cînd sînt supravegheate, dar nu și după finalizarea auditului.

2.2.3. Anumite probe de audit, spre exemplu observarea fizică a calității obiectelor de inventar, implică raționamente despre elementele constitutive ale unui standard acceptabil. În mod inevitabil, diverse persoane au diverse raționamente.

2.2.4. Nici un audit nu oferă asigurări absolute precum că au fost identificate toate erorile, iregularitățile sau neconformitățile. Auditele realizate în conformitate cu SNAI și în baza instrucțiunilor din NMAISP de către auditori competenți și instruiți corespunzător oferă asigurări rezonabile precum că obiectivele de audit sînt atinse.

### **3. Principalii factori în exercitarea conștiinciozității profesionale**

#### **3.1. Prevederile SNAI**

SNAI stipulează cinci elemente, care sînt analizate cu atenție de către auditorii interni în procesul de exercitare a conștiinciozității profesionale.

#### **3.2. Volumul de muncă necesar pentru a întruni obiectivele misiunii**

3.2.1. Volumul de lucru necesar pentru o misiune de audit se determină la etapa de planificare. Programul de lucru al misiunii de audit indică clar de ce volum de muncă este necesar pentru a atinge obiectivele de audit.

3.2.2. Auditorii interni, care nu reușesc să întocmească planuri corespunzătoare înainte de a începe activitățile de audit, nu dau dovadă de conștiinciozitate profesională.

#### **3.3. Complexitatea relativă, materialitatea sau semnificația problemelor pentru care se aplică procedurile de asigurare**

3.3.1. Auditorii analizează toate problemele, care ar împiedica finalizarea cu succes a misiunii de audit și iau măsurile corespunzătoare pentru a le depăși.

3.3.2. Auditorii nu acceptă misiunile pentru care nu au competențe suficiente. Spre exemplu, la realizarea unei misiuni de audit intern auditorul nu va da dovadă de conștiinciozitate profesională dacă va ignora complexitatea sarcinii și necesitatea de contribuții specializate.

#### **3.4. Corespunderea și eficacitatea proceselor de management al riscurilor, control și gestionare a activității entității**

3.4.1. Pentru a exercita conștiinciozitate profesională, misiunile de audit sînt planificate și realizate, ținînd cont de măsura în care conducerea a instituit procese eficiente de management al riscurilor, control și gestionare a activității entității.

3.4.2. Dacă conducerea nu a reușit să instituie aranjamente eficiente, auditorul va efectua activități de audit suplimentate pentru a ajunge la concluziile finale pentru misiunea de audit respectivă.

#### **3.5. Probabilitatea erorilor semnificative, iregularităților sau neconformităților**

3.5.1. La etapa de planificare, auditorii interni analizează probabilitatea erorilor semnificative, iregularităților sau neconformităților. Aceasta se efectuează prin analiza riscului că astfel de erori, iregularități sau neconformități există.

3.5.2. Atît la etapa de planificare, cît și la etapa de realizare a misiunilor de audit, auditorii interni demonstrează că testele lor de audit identifică toate chestiunile de semnificație materială pentru a fi analizate de către conducere.

### **3.6. Costul efectuării misiunii de asigurare raportat la beneficiile potențiale**

3.6.1. Volumul de lucru și, respectiv, costul unei misiuni de asigurare este proporțional cu riscurile implicate.

3.6.2. În acest scop este necesar ca unitatea de audit intern să elaboreze un plan de lucru eficient. Planurile strategice și cele anuale conțin o evaluare generală a volumului de lucru necesar pentru fiecare misiune de audit. Discutînd planurile cu conducerea entității, conducătorul unității de audit intern se va asigura că planurile elaborate corespund și necesităților de audit, determinate de conducere.

3.6.3. Este necesar de a revizui cu atenție volumul real de muncă, utilizat pentru fiecare misiune de audit, pentru a asigura orientarea eforturilor spre domeniile cu cele mai înalte riscuri și corespunderea volumului total de lucru cu importanța sistemului sau problemei examinate.

3.6.4. Conducătorii unităților de audit intern nu vor stabili perioade de timp standard pentru fiecare misiune de audit, fiindcă aceasta nu va încuraja auditorii interni să întocmească grafice de lucru specifice pentru fiecare misiune în parte.

## **4. Raționamentul de audit**

### **4.1. Noțiunea raționamentului de audit**

4.1.1. Auditul intern este o activitate profesională. Profesionalismul presupune că doi sau mai mulți profesioniști, ce activează în circumstanțe de aceeași natură sau de natură similară, vor ajunge la concluzii similare sau comparabile.

4.1.2. Profesionalismul necesită cunoștințe și competențe privind standardele aplicabile și exercitarea raționamentului profesional la luarea deciziilor în corespundere cu aceste standarde.

4.1.3. Raționamentul profesional în audit sau „*raționamentul de audit*” este definit ca aplicarea cunoștințelor și experienței relevante în contextul stabilit de standardele de audit și contabilitate, precum și regulile conduitei profesionale în situațiile în care este necesar să se selecteze una din mai multe alternative posibile.

### **4.2. Necesitatea raționamentului de audit**

Raționamentul de audit este necesar în cinci domenii importante:

- a) *identificarea celor mai importante aspecte* – ce misiuni de audit se vor realiza, ce obiective de audit se vor stabili pentru misiunea de audit, ce constatări sînt mai mult sau mai puțin importante, etc.;
- b) *colectarea informațiilor* – ce tip de teste de audit se vor efectua, cîte și ce fel de probe de audit se vor colecta;
- c) *identificarea soluțiilor posibile* – ce se va efectua pentru a soluționa problemele indicate în constatările de audit;
- d) *evaluarea alternativelor* – care este cea mai potrivită soluție pentru a fi recomandată conducerii;

e) *formularea constatărilor* – o constatare este un raționament de audit, bazat pe evaluarea probelor colectate în timpul auditului pentru a formula o concluzie generală în legătură cu obiectivele de audit.

### **4.3. Documentarea raționamentului de audit**

4.3.1. Raționamentul de audit reprezintă o alegere din câteva alternative.

4.3.2. Auditorul documentează ce proces a urmat pînă a ajunge la concluzia de audit și pentru a avea probe, precum că misiunea a fost efectuată în conformitate cu standardele profesionale.

4.3.3. Auditorii nu iau pur și simplu decizii, ei înregistrează de ce au fost luate anume acele decizii.

## **XV. EVALUAREA CONTROLULUI INTERN ȘI GUVERNAREA ENTITĂȚII - NMAISP 14**

### **1. Introducere**

1.1. Majoritatea misiunilor de audit intern includ activități de evaluare și testare a sistemului de control intern. Toate instrucțiunile necesare pentru realizarea acestei activități sînt prezentate în normele metodologice, care oferă recomandări generale cu privire la trăsăturile principale ale unui control intern eficient.

1.2. Supravegherea controlului intern este o trăsătură fundamentală a bunei administrări a unei entități. Normele metodologice analizează modul în care auditorii interni vor implementa cerințele SNAI 2130 „Guvernarea entității”.

1.3. Sistemul de control intern se planifică astfel, încît să răspundă la riscurile specifice cu care se confruntă o entitate. Prin urmare, nu există un sistem de control intern identic pentru diferite entități. Concomitent, nu există răspunsuri simple „Da/Nu” la întrebări dacă un anumit control este necesar/întrunește un anumit obiectiv al controlului/minimalizează un risc specific.

1.4. Există abordări structurate față de evaluarea controlului intern, care ajută auditorul să ia decizii corecte cu privire la asigurările, oferite de controlul intern.

1.5. Auditorii interni examinează nu doar eficacitatea controlului intern, dar și eficiența acestuia. Practica de a introduce mai multe proceduri de control intern nu este utilă în toate cazurile. Mai util este de a identifica echilibrul corect între activitățile de control, care oferă asigurări rezonabile (nu absolute) privind diminuarea riscurilor la costuri adecvate.

1.6. Auditorii interni evaluează sistemul de control intern al entităților, ținînd cont de prevederile SNAI.

*SNAI 2100 „Natura activității”*. Auditul intern evaluează și contribuie la îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor, de control și de conducere a activității entității, folosind o abordare sistematică și ordonată.

**SNAI 2120 „Controlul”.** Auditul intern ajută entitatea să mențină controale eficiente prin evaluarea eficacității și eficienței acestora și prin promovarea îmbunătățirii continue a lor.

**2120.A1** - În baza rezultatelor evaluărilor riscurilor, auditul intern evaluează caracterul adecvat și eficacitatea controlului intern privind guvernarea entității, operațiunile și sistemele de informare din cadrul entității. Această evaluare vizează următoarele aspecte:

- fiabilitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale;
- eficacitatea și eficiența operațiunilor;
- protejarea patrimoniului;
- respectarea legilor, regulamentelor și contractelor.

**2120.A2** - Auditorii interni stabilesc în ce măsură au fost definite scopurile și obiectivele privind operațiunile și programele, precum și faptul dacă aceste scopuri și obiective sînt în conformitate cu cele ale entității.

**2120.A3** - Auditorii interni evaluează operațiunile și programele pentru a stabili în ce măsură rezultatele corespund scopurilor și obiectivelor stabilite și dacă aceste operațiuni și programe sînt implementate sau realizate după cum a fost prevăzut.

**2120.A4** - Pentru evaluarea controlului intern sînt necesare criterii adecvate. Auditorii interni stabilesc în ce măsură managerul a definit criteriile adecvate pentru a determina dacă au fost atinse obiectivele și scopurile. Dacă aceste criterii sînt adecvate, auditorii interni le utilizează la evaluarea pe care o realizează. În caz contrar, aceștia colaborează cu managerul pentru a elabora criterii corespunzătoare de evaluare.

**2120.C1** - Pe parcursul misiunilor de consiliere, auditorii interni examinează procesul de control intern în conformitate cu obiectivele misiunii și iau în considerație existența oricărui punct slab, semnificativ în sistemul de control.

**2120.C2** - În cadrul procesului de identificare și de evaluare a riscurilor semnificative ale entității auditorii interni iau în considerație cunoștințele despre sistemele de control intern, pe care le-au dobîndit în decursul misiunilor lor de consiliere.

## **2. Definiția controlului intern**

2.1. **Controlul intern** reprezintă procesul planificat și executat de către persoanele responsabile de guvernare, administrare și alt personal în conformitate cu legile și regulamentele aplicabile pentru a oferi o asigurare rezonabilă privind realizarea obiectivelor entității și administrarea fondurilor și resurselor în mod economic, eficient și eficace.

2.2. Controlul intern constă din următoarele componente:

- a) mediul de control;
- b) evaluarea riscurilor;
- c) activitățile de control;
- d) informarea și comunicarea;

e) monitorizarea.

2.3. Conceptele de bază ale controlului intern sînt explicate mai detaliat în instrucțiunile suplimentare la NMAISP 14.

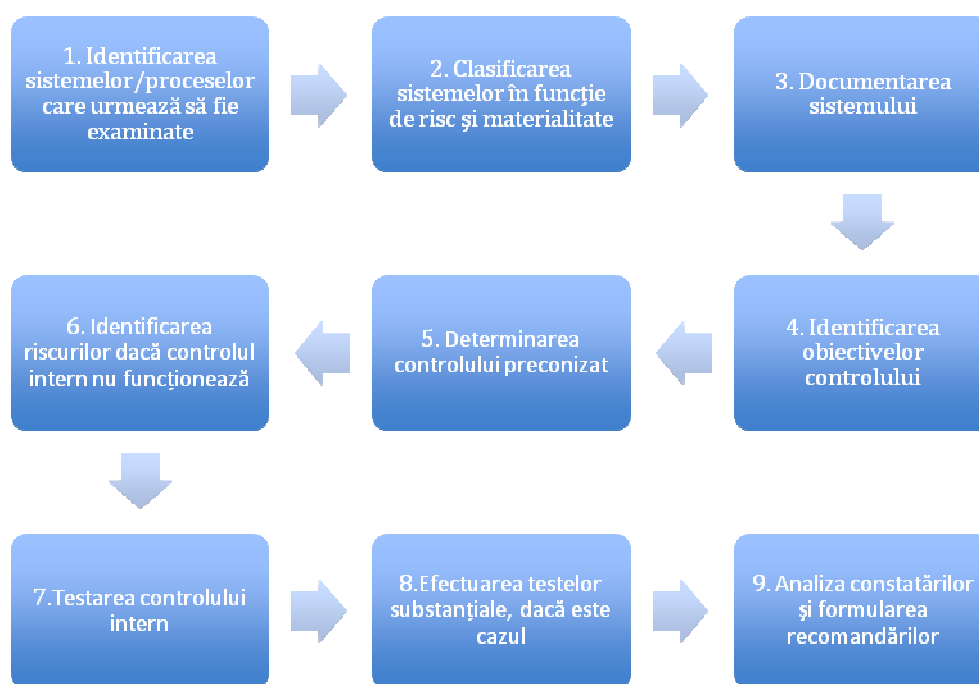
### 3. Punctele slabe ale controlului intern

3.1. Indiferent cît de bine nu ar fi elaborat și realizat, controlul intern poate oferi entității doar asigurări rezonabile despre nivelul de realizare a obiectivelor entității. Posibilitatea realizării obiectivelor este afectată de neajunsurile inerente ale controlului intern. Acestea se referă la faptul că raționamentul uman în procesul de luare a deciziilor poate fi greșit și controlul intern poate eșua din cauza greșelilor umane, cum ar fi simplele erori sau greșeli.

3.2. De asemenea, controlul intern poate fi ocolit prin înțelegerea secretă a două sau mai multe persoane sau gestionarea necorespunzătoare a întregului sistem de control intern. Spre exemplu, printr-o înțelegere secretă între persoana care autorizează plățile și persoana responsabilă de verificarea primirii bunurilor pot fi efectuate plăți pentru bunuri care nu au fost primite. Conducerea poate și ea evita controlul intern prin încheierea clandestină a unor acorduri cu furnizorii, fără a reflecta acest fapt în evidența contabilă.

### 4. Abordarea față de evaluarea controlului intern

4.1. Principalele etape ale procesului de evaluare a controlului intern sînt prezentate în figura 31.



**Figura 31.** Etapele principale ale procesului de evaluare a controlului intern

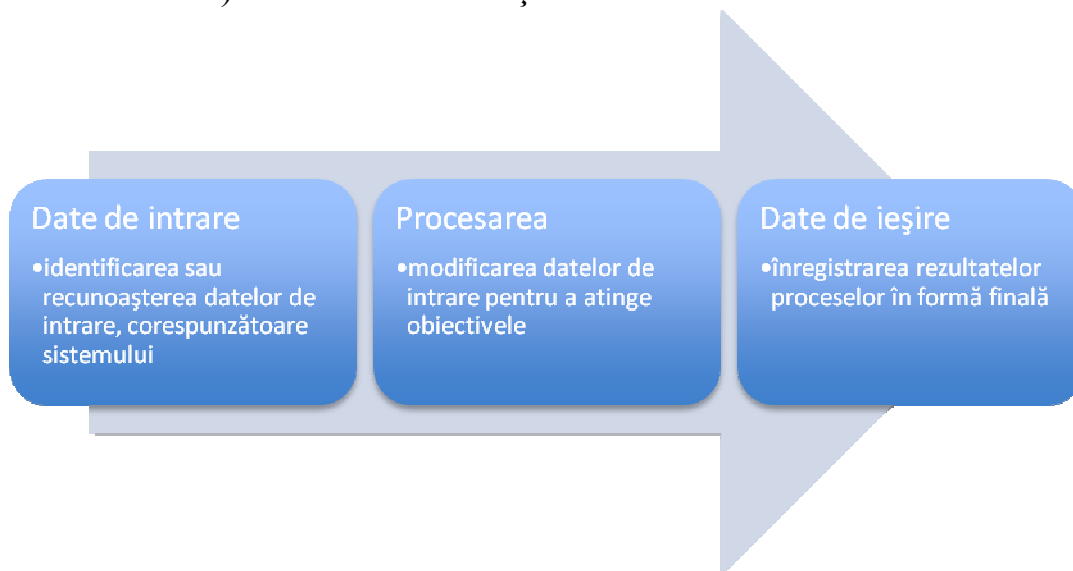
4.2. Etapele 1 și 2 se realizează în cadrul planificării generale a activității de audit intern (NMAISP 3); etapele 3-6 în timpul planificării misiunii de audit

(NMAISP 4); etapele 7-8 în timpul lucrului în teren (NMAISP 5); și etapa 9 în timpul pregătirii raportului de audit (NMAISP 6).

### 5. Identificarea sistemelor/proceselor care urmează a fi examinate

5.1. Termenul de sistem poate fi definit drept „o serie de proceduri înrudite, menite să contribuie la realizarea unor obiective generale”.

5.2. Indiferent de obiectivul sistemului, toate sistemele (atât cele manuale, cât și cele automatizate) constau din aceleași elemente de bază:



5.3. Spre exemplu, într-un sistem de evidență a fluxului de mijloace bănești, *datele de intrare* vor fi încasarea numerarului.

*Procesarea* include:

- întocmirea dispoziției de încasare/plată și înregistrarea în Registrul de casă;
- determinarea numărului total de dispoziții de încasare/plată întocmite de către casier timp de o zi;
- verificarea de către un superior dacă toate dispozițiile de casă numerotate au fost incluse în calculul totalului pentru ziua respectivă;
- divizarea sarcinilor de colectare a numerarului și depunerea acestuia pe contul bancar;
- verificarea cantității de numerar deținut și a dispozițiilor de plată numerotate.

*Datele de ieșire* sînt înregistrarea numerarului la conturile bancare.

5.4. Sistemele au două trăsături generale:

- relațiile interne și externe* – prezintă interacționarea cu alte sisteme sau evenimente din afara entității în cauză;
- controlul intern* – activitățile ce au scopul să verifice dacă sistemul funcționează după cum este prevăzut.

5.5. Entitățile dispun de mai multe sisteme separate/intercorelate pentru a asigura realizarea obiectivelor operaționale. Acestea includ:



- a) *sisteme corporative* - spre exemplu, planificarea activității, managementul riscurilor;
- b) *sisteme manageriale* - spre exemplu, managementul resurselor umane, sisteme IT asociate obiectivelor entității;
- c) *sisteme financiare și contabile* - spre exemplu, salarizarea, planificarea financiară;
- d) *sisteme operaționale* - spre exemplu, transport, publicitate.

## **6. Clasificarea sistemelor în funcție de riscuri și materialitate**

6.1. Auditorii interni identifică toate sistemele, ce funcționează în cadrul entității.

6.2. Planul strategic prevede un proces de examinare a tuturor sistemelor de importanță semnificativă o dată la fiecare trei ani. Modul de elaborare a planului strategic este prezentat în NMAISP 3.

6.3. Riscurile și materialitatea sînt redată detaliat în NMAISP 11 și, respectiv, în NMAISP 12.

## **7. Documentarea sistemului**

7.1. Înțelegerea de către auditor a sistemului, datelor de intrare, proceselor și datelor de ieșire reprezintă o condiție obligatorie pentru evaluarea controlului intern. Entitatea documentează sistemele existente, cu excepția celor simple.

7.2. Auditorii interni înregistrează informațiile detaliate, care redau o imagine clară a funcționării sistemului, în scopul facilitării îndeplinirii obiectivelor auditului. La această etapă, auditorul identifică cele mai importante proceduri de control intern ale sistemului.

7.3. Sursele de informații despre sistem includ:

- a) dosarele de audit precedente, dacă sînt disponibile;
- b) ghidurile, manualele și instrucțiunile emise și utilizate de către personalul, care gestionează sistemul;
- c) interviuri cu personalul, care gestionează sistemul;
- d) regulamentul entității, organigrame, fișe de post, liste cu atribuțiile de serviciu;
- e) diagrame sau alte tipuri de descriere a sistemului;
- f) date statistice cu privire la numărul, cantitatea și tipul tranzacțiilor;
- g) prevederile actelor normative.

7.4. Există trei metode principale de documentare a surselor de informații despre sistem, care sînt prezentate în tabelul 9. Auditorul poate utiliza orice combinație a acestora.

**Tabelul 9.**

*Metodele principale de documentare ale sistemelor*

<b>Note informa-tive despre sistem</b>	O descriere narativă a sistemului analizat pentru a identifica procedurile de control intern aplicate
<b>Chestionare</b>	Acestea se referă la chestionarele controlului intern (CCI), care

<b>descriptive (CCI)</b>	reprezintă un set de întrebări, structurate astfel încât răspunsurile să ofere o descriere narativă a sistemului și să identifice dacă principalele proceduri de control intern există sau nu. Ele pot fi utilizate în timpul interviurilor structurate pentru a oferi informații esențiale despre procedurile de control intern și modul lor de funcționare
<b>Diagrame și scheme</b>	Acestea reprezintă structura generală a sistemului și etapele implicate, însoțite de obicei de mici descrieri narrative. Diagrama prezintă detaliat principalele fluxuri de documente, principalele operațiuni efectuate cu ele și consecutivitatea lor, procedurile de control intern realizate și modul de divizare a sarcinilor între diferiți angajați. Ele prezintă vizual dublarea procedurilor de control intern la diferite etape ale procesului sau divizarea insuficientă a sarcinilor între diferiți angajați

7.5. Avantajele și dezavantajele diferitor metode de documentare a sistemelor sînt prezentate în tabelul 10.

**Tabelul 10.**

*Avantajele și dezavantajele diferitor metode de documentare a sistemelor*

<b>Metoda</b>	<b>Avantajele</b>	<b>Dezavantajele</b>
<b>Note informative despre sistem</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ descrierile narrative depline se utilizează dacă există formulare standard;</li> <li>✓ se întocmesc mai ușor decît diagramele complexe;</li> <li>✓ sînt înțelese mai ușor de către persoanele, care nu sînt specialiști în audit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ nu oferă o interpretare vizuală a diferitor roluri ale personalului implicat în proces</li> </ul>
<b>Chestionare descriptive (CCI)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ auditorii analizează fiecare întrebare și astfel promo-vează standardizarea;</li> <li>✓ pot fi utile în situațiile, în care sistemele de același fel sînt utilizate în diferite locuri. Spre exemplu, utilizarea unui sistem de management financiar de același fel de către mai multe oficii locale</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ poate limita raționamentul personalului de audit, care pur și simplu vor adresa întrebările din CCI, fără a se gîndi la obiectivele controlului</li> </ul>
<b>Diagrame și scheme</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ modalitate concisă de înregistrare detaliată a sistemului;</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ poate deveni cu ușurință prea complexă;</li> <li>✓ poate fi dificil de înțeles,</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ facilitează procesul de analizare a sistemului pentru a identifica dacă este fiabil, eficient și eficace;</li> <li>✓ o tehnică utilă în procesul de reproiectare a sistemelor</li> </ul>	<p>dacă nu sînt utilizate aceleași simboluri de către toți;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ diagramele prezintă doar circulația documentelor și pot fi inadecvate pentru unele tipuri de sistem</li> </ul>
--	---	---

7.6. După determinarea metodei sau combinației de metode necesare pentru a documenta sistemul, auditorul întocmește documentația în baza informațiilor disponibile. Este recomandabilă efectuarea unei verificări integrale a 2-3 operațiuni din sistem pentru a confirma că descrierea sistemului este corectă și că nu au fost omise anumite aspecte importante. Aceasta este prima acțiune de la etapa lucrului în teren, dar poate fi efectuată și la etapa de planificare.

## 8. Identificarea obiectivelor controlului

8.1. Pentru a facilita identificarea procedurilor de control intern, auditorul determină obiectivele controlului adecvate sistemului examinat, cu care vor putea fi comparate procedurile de control intern existente. Obiectivele de control identifică motivele de stabilire a procedurilor de control intern în cadrul unui anumit sistem.

8.2. Conducătorii unităților de audit intern elaborează modele de analiză a obiectivelor controlului. Majoritatea obiectivelor controlului pot fi identificate analizînd următoarele aspecte ale fiecărui sistem:

- a) **legalitatea** – exprimă reglementarea activității entității prin acte normative;
- b) **autenticitatea** – prezintă verificarea dacă tranzacțiile nu sînt false și dacă sînt documentate adecvat;
- c) **plenitudinea** – descrie înregistrarea integrală a tranzacțiilor și operațiunilor financiare;
- d) **corectitudinea** – prezintă calcularea și evaluarea corectă a tranzacțiilor;
- e) **oportunitatea** – descrie inițierea și înregistrarea la timp a tranzacțiilor;
- f) **regularitatea** – exprimă legalitatea și valabilitatea tranzacțiilor.

8.3. Auditorii diferențiază obiectivele controlului și controlul intern existent. Obiectivele unui control reprezintă ceea, ce controlul intern trebuie să îndeplinească. Spre exemplu, în cazul sistemului de salarizare, un obiectiv de control ar putea fi următorul: „Salariile, retribuițiile și alte costuri salariale trebuie să aibă loc doar pentru personalul angajat”. În legătură cu acest obiectiv controlul intern ar putea include verificările și semnarea tabelor de evidență a timpului de muncă efectuate de șefii de direcții pentru a se asigura că listele angajaților, întocmite de Secția resurse umane, sînt corecte și complete.

## 9. Determinarea controlului preconizat

9.1. Controlul preconizat reprezintă procedurile de control intern, care ar trebui să existe pentru a întruni obiectivele controlului.

9.2. Există o gamă largă de proceduri de control intern posibile. Ele pot fi clasificate în trei tipuri principale, după cum sînt specificate în tabelul 11.

**Tabelul 11.**

*Trei tipuri principale de proceduri de control intern*

<b>Tipul</b>	<b>Scopul</b>	<b>Exemple</b>
<b>Control de prevenire</b>	Controlul intern menit să prevină apariția erorilor, neregularităților sau pierderea activelor	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ divizarea sarcinilor;</li> <li>✓ proceduri de autorizare;</li> <li>✓ siguranța fizică a activelor;</li> <li>✓ limitarea accesului; etc.</li> </ul>
<b>Control de verificare</b>	Controlul intern menit să verifice și să corecteze erorile sau neregularitățile	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ verificări aritmetice și contabile, cum ar fi contrapunerile, verificarea conformității, spre exemplu, cu actele normative;</li> <li>✓ verificarea continuității articolelor care trebuie numerotate, spre exemplu, recipisele, etc.</li> </ul>
<b>Control de supraveghere</b>	Controlul intern menit să stabilească principalele reguli, roluri și responsabilități și să supravegheze implementarea adecvată a acestora	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ politici și proceduri scrise;</li> <li>✓ niveluri de raportare clar definite;</li> <li>✓ supraveghere;</li> <li>✓ gestionare și instruire</li> </ul>

9.3. Majoritatea sistemelor conțin o combinație a acestor trei tipuri de control intern. De asemenea, punctele slabe ale unui tip de control intern, spre exemplu ale controlului de prevenire, pot fi compensate prin proceduri de control avansate de verificare și supraveghere.

## **10. Identificarea riscurilor dacă controlul intern nu funcționează**

10.1. Riscurile care trebuie identificate sînt riscurile, care ar apărea dacă controlul preconizat nu ar exista sau nu ar funcționa eficient.

10.2. Auditorii interni identifică riscurile, utilizînd următoarele categorii ca îndrumare:

### **10.3. Riscuri organizaționale:**

a) *divizarea inadecvată a sarcinilor* - spre exemplu, între persoanele responsabile de autorizarea tranzacțiilor și cele responsabile de înregistrarea tranzacțiilor în evidența contabilă sau efectuarea plăților. Atribuirea unei persoane atât a responsabilităților de autorizare, cît și a celor de procesare reprezintă principala cauză a activităților frauduloase;

- b) *delegare inadecvată și stabilirea unui nivel de delegare necorespunzător* - autoritatea delegată poate fi neclară sau imposibilă, iar nivelul de delegare poate fi prea înalt sau prea jos pentru un control eficient și efectiv;
- c) *rolurile și responsabilitățile neclare sau suprapuse* - contribuie la dublarea ineficientă a sarcinilor sau lasă fără acoperire anumite domenii importante;
- d) *aranjamente inadecvate de raportare și comunicare*, astfel încât conducătorii nu pot gestiona corespunzător rezultatele pentru atingerea obiectivelor;
- e) *obiectivele sistemului și ale controlului, care sînt neclare în mod inerent sau dificil de măsurat*, astfel încât conducătorii și personalul nu pot determina clar activitățile necesare pentru atingerea lor;
- f) *organizarea ineficientă a procesului*.

#### **10.4. Riscuri financiare:**

- a) *pierderea veniturilor din cauza sistemelor ineficiente de recunoaștere a veniturilor și aranjamente bancare nepotrivite*;
- b) *deteriorarea sau pierderea activelor, inclusiv a numerarului, din cauza unei securități scăzute*;
- c) *cheltuieli frauduloase*;
- d) *prețuri exagerate pentru bunuri din cauza corupției sau a unor practici de achiziții ineficiente*;
- e) *luarea unor decizii inadecvate cu privire la investițiile capitale*;
- f) *fonduri insuficiente în buget și distribuirea inadecvată a lor*;
- g) *pierderi din cauza fluctuației cursului valutar*.

#### **10.5. Riscuri operaționale:**

- a) *obiective operaționale nerealizate*;
- b) *întreruperea funcționării sau incapacitatea de a presta serviciile*;
- c) *informații nesigure sau insuficiente, în baza cărora nu pot fi luate decizii operaționale fiabile*;
- d) *nerespectarea cerințelor legislative sau normative*;
- e) *incapacitatea de a proteja informațiile secrete despre activitățile operaționale*;
- f) *daune aduse mediului înconjurător, poluare*;
- g) *imposibilitatea de a implementa tehnologii noi, inovații*;
- h) *imposibilitatea de a îmbunătăți calitatea serviciilor*;
- i) *practici frauduloase și corupte*;

#### **10.6. Riscuri de deteriorare a reputației:**

- a) *deteriorarea reputației în fața publicului*;
- b) *deteriorarea reputației în fața furnizorilor și principalilor părți cointeresate*;
- c) *deteriorarea reputației pe plan internațional*.

10.7. Pentru unii auditori este mai ușor să identifice în primul rînd riscurile unui sistem, după care să formuleze obiectivele controlului și procedurile de control intern detaliate, care le-ar putea aborda.

10.8. În timpul lucrului în teren auditorii ar putea identifica riscuri suplimentare, care nu sînt acoperite de obiectivele controlului, controlului existent sau controlului preconizat.

### 11. Un exemplu, ce demonstrează legăturile între obiectivele controlului, controlul preconizat și riscuri

În tabelul 12 sînt prezentate exemple de obiective ale controlului pentru stocuri, indicînd controlul preconizat și riscurile posibile.

**Tabelul 12.**

*Exemplu de obiective ale controlului, controlul preconizat și riscurile aferente stocurilor*

<b>Obiectivele controlului</b>	<b>Controlul preconizat</b>	<b>Riscuri</b>
De a asigura aranjamente sigure și eficiente pentru procurarea, depozitarea și eliberarea articolelor din stoc	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Instrucțiuni scrise, unde sînt prezentate detaliat procedurile de achiziționare, păstrare și eliberare a articolelor din stoc;</li> <li>✓ Stocurile sînt eliberate și decontate doar în baza unei autorizații scrise, oferite unui angajat desemnat pentru aceasta;</li> <li>✓ Accesul la stocuri este oferit doar angajaților autorizați</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Micșorarea valorii achizițiilor sau majorarea valorii stocurilor eliberate, însoțite de furtul direct</li> </ul>
De a asigura un nivel rezonabil de stocuri în relație cu nivelul de utilizare	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Niveluri clar definite pentru stocuri și comenzi;</li> <li>✓ Revizuirea sistematică a nivelurilor stocurilor și comenzilor prin compararea lor cu necesitățile operaționale</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Deținerea unui volum mare de stocuri, fără a avea necesitate în ele;</li> <li>✓ Stocuri prea mici pentru necesitățile operaționale, ceea ce influențează eficiența operațională</li> </ul>
De a asigura existența unor aranjamente pentru inventarierea periodică și contrapunerea datelor contabile privind stocurile cu datele reale	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Inventarierea se efectuează cu regularitate de o comisie specială. Aceasta include contrapunerea datelor contabile privind stocurile cu datele reale a stocurilor deținute</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Majorarea sau micșorarea datelor contabile privind stocurile, în comparație cu cele reale, ceea ce facilitează furtul activelor;</li> <li>✓ Înregistrarea incorectă a volumului stocurilor, ceea ce cauzează efectuarea unor comenzi inutile sau imposibilitatea de a</li> </ul>

		satisface anumite necesități operaționale
De a asigura întreprinderea unor acțiuni efective pentru identificarea și gestionarea articolelor cu rulaj mic și învechite	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Revizuirea sistematică a nivelurilor stocurilor de către conducere;</li> <li>✓ Prezentarea sistematică, către conducere, a unor rapoarte cu privire la articolele cu rulaj mic sau învechite;</li> <li>✓ Proceduri de control intern clar definite privind decontarea stocurilor</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Niveluri excesive de stocuri, față de nivelul de utilizare, și deținerea în stocuri a unor articole uzate, care ar putea fi decontate, generând astfel venituri</li> </ul>
De a asigura faptul că costurile și efectuarea operațiunilor cu stocuri sînt rezonabile	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Monitorizare, de către conducere, a principalilor indicatori de performanță, inclusiv costurile de menținere a stocurilor;</li> <li>✓ Revizuiți periodice a costului asigurării securității în comparație cu pierderile suportate</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Reducerea numărului unităților (locurilor), unde se păstrează stocurile, fiind obținute astfel economii;</li> <li>✓ Amplasarea greșită a stocurilor majorează perioada de timp necesară pentru a transfera stocurile în secțiile operaționale;</li> <li>✓ Reducerea numărului de angajați, posibilă de efectuat prin reducerea numărului de depozite</li> </ul>

## **12. Documentarea obiectivelor controlului, controlului preconizat și riscurilor**

Auditorul documentează obiectivele controlului, controlul preconizat și riscurile aferente. Relațiile între aceste elemente pot fi demonstrate cu ajutorul unui singur formular de evaluare a controlului intern, care este prezentat în pct. 23.1 la NMAISP 14.

### **13. Testarea controlului intern**

13.1. Etapele 3-6 din pct. 4.1 sînt realizate ca parte a activităților necesare pentru planificarea unei misiuni de audit intern. Aceasta ajută auditorul să înțeleagă teoretic punctele forte și cele slabe ale sistemului.

13.2. Următoarea etapă în procesul de examinare are scopul:

a) de a confirma procedurile de control intern existente în comparație cu cele preconizate;

b) de a testa dacă principalele proceduri de control intern ale sistemului funcționează după cum este prevăzut.

13.3. Dacă controlul preconizat nu există, auditorul examinează dacă sistemul conține proceduri de control intern de alt tip, care oferă asigurări suficiente pentru riscul identificat. Spre exemplu, o simplă procedură de control intern de prevenire a achitării duble a unei facturi este de a aplica un sigiliu oficial cu inscripția „PLĂTIT” pe factura originală. S-ar putea ca aceasta să fie un control preconizat, identificat de către auditor, care în realitate însă nu există. Totuși, funcționarii responsabili de procesarea facturilor mai întocmesc și un raport al facturilor transmise de fiecare furnizor, care este verificat de către manager și comparat cu sumele totale achitate acelei organizații. În această situație, controlul "preventiv" nu există, însă există un control efectiv "de detectare", care poate identifica achitarea dublă a facturilor furnizorilor.

13.4. Dacă nu există proceduri de control intern alternative adecvate, lipsa controlului preconizat va fi inclusă și evaluată în calitate de constatare a misiunii de audit.

13.5. Dacă controlul preconizat există, auditorul obține probe de audit precum că controlul intern funcționează în modul prevăzut de către conducere. Acestea sînt cunoscute drept controale de conformitate.

13.6. Există diverse tipuri de instrumente ale controalelor de conformitate, cum ar fi:

- a) **observarea procedurilor de control intern sau interviuarea personalului** - pentru a evalua dacă obiectivele de control sînt realizate. Spre exemplu, personalul este întrebat dacă înțeleg acțiunile de control, care trebuie realizate, sau este rugat să explice ce face cu anumite tranzacții. Aceasta ar putea oferi probe precum că controlul intern funcționează la momentul observării sau al interviului, însă nu oferă probe precum că ele funcționează în alte cazuri;
- b) **revizuirea probelor documentare ale procedurilor de control intern** - spre exemplu, revizuirea tranzacțiilor pentru a remarca dacă listele de verificare ale controlului intern au fost autorizate și semnate în mod corespunzător; revizuirea listelor erorilor identificate și corectate. Un document semnat nu indică neapărat faptul că o anumită procedură de control intern a fost realizată – acesta ar fi putut fi semnat fără a efectua nici o verificare. Prin urmare, această probă este combinată cu interviuri, pentru a obține probe mai convingătoare precum că procedurile de control intern funcționează în mod corespunzător;
- c) **efectuarea repetată a procedurilor de control intern** - spre exemplu, contrapunerea repetată a datelor bancare pentru a se asigura că această procedură a fost efectuată corect;
- d) **trecerea prin sistem a unor date de testare** - spre exemplu, introducerea unei facturi greșite pentru a remarca dacă va fi respinsă de către sistem. Teste de acest tip trebuie utilizate cu atenție, în baza acordului conducerii



și în prezența persoanelor responsabile, fiindcă auditorul poate introduce, în mod neintenționat, erori în sistem.

13.7. În orice caz, chiar dacă sînt examinate anumite tranzacții, scopul testului este de a verifica dacă procedurile de control intern funcționează. Spre exemplu, faptul că o tranzacție testată se dovedește a fi corectă nu oferă probe precum că procedurile de control intern au funcționat, fiindcă tranzacția ar fi putut fi corectă la momentul introducerii acesteia în sistem.

13.8. Instrucțiuni cu privire la colectarea probelor de audit, inclusiv teste de conformitate, sînt prezentate în NMAISP 5.

#### **14. Efectuarea testelor substanțiale, dacă este cazul**

14.1. **Testele substanțiale** reprezintă procedurile menite să testeze plenitudinea, legalitatea, corectitudinea și valabilitatea tranzacțiilor, trecute prin sistem. Există două tipuri de teste substanțiale:

- a) **proceduri analitice**, care includ evaluările informațiilor financiare, efectuate prin verificarea veridicității datelor financiare și nefinanciare. Procedurile analitice mai cuprind investigarea fluctuațiilor, care sînt inconsistente cu alte informații relevante sau deviază semnificativ de la sumele prevăzute;
- b) **alte proceduri substanțiale**, cum ar fi testarea datelor detaliate ale tranzacțiilor sau a soldurilor, revizuirea proceselor verbale ale ședințelor și alte cercetări, efectuate de auditor.

14.2. Testele substanțiale se aplică, în special, asupra rezultatelor sistemelor și sînt, de obicei, utilizate de auditorii externi pentru a găsi probe, ce ar susține opiniile lor despre rapoartele financiare. Auditorii interni efectuează teste substanțiale cu scopul:

- c) de a oferi conducerii probe suplimentare cu privire la dimensiunea erorilor, generate de procedurile de control intern slabe;
- d) de a identifica domeniile specifice, unde aceleași erori există în obiecte auditabile diferite din cauza unor proceduri comune de control intern.

14.3. Informații suplimentare despre testele substanțiale sînt oferite în NMAISP 5.

#### **15. Programul testelor de conformitate și substanțiale, documentarea constatărilor**

15.1. Programul de testare se întocmește pentru toate activitățile de testare, indiferent dacă acestea se referă la teste de conformitate sau substanțiale.

15.2. În programul de testare trebuie să se specifice clar:

- a) *scopul testului* - dacă este cazul, trebuie să se facă referire la documentația de sistem și obiectivele controlului;
- b) *procesul ce urmează a fi testat* - spre exemplu, lista de verificare a controlului, un raport cu rezumatul erorilor identificate și corectate, un anumit tip de active, etc.;
- c) *cîte articole urmează să fie testate*;
- d) *ce teste urmează să fie efectuate*;

e) *ce se consideră eroare în contextul testului.*

15.3. Conducătorii unităților de audit intern adoptă formate standard pentru programele de testare pentru a facilita includerea deplină a tuturor elementelor menționate în pct. 15.2 și pentru a ajuta personalul în procesul de documentare a rezultatelor activității de testare (vezi exemple de documentare a programului de testare în NMAISP 5).

15.4. Rezultatele activităților de testare sînt documentate și incluse în documentele de lucru ale misiunii de audit. În cazul stabilirii erorilor sau disfuncționalităților controlului intern, sînt necesare materiale suplimentare (spre exemplu, copii ale documentelor) pentru a susține probele de audit.

## **16. Analiza constatărilor și formularea recomandărilor**

16.1. Scopul abordării structurate a procesului de evaluare a controlului intern, prezentat anterior, este de a asigura legătura directă între toate constatările auditului intern și obiectivele controlului, precum și între controlul intern existent și riscurile abordate de acel control. Aceasta va facilita întocmirea listei constatărilor și identificarea riscurilor, la care se referă fiecare constatare și ce obiective ale controlului intern nu sînt întrunite.

16.2. NMAISP 6 „Raportarea rezultatelor activității de audit intern” prevede cinci caracteristici ale unei bune constatări de audit:

- a) *descrierea situației* - ce nu a mers bine?;
- b) *criterii* - în baza căror standarde sau criterii s-a ajuns la această concluzie?;
- c) *efect* - ce efect a avut?;
- d) *cauza* - de ce s-a întîmplat așa?;
- e) *recomandări* - ce trebuie să se facă?

16.3. În tabelul 13 sînt oferite instrucțiuni privind modalitatea de aplicare a caracteristicilor, descrise în pct.16.2, pentru constatările ce țin de evaluarea controlului intern.

**Tabelul 13.**

*Caracteristicile constatărilor de audit: aplicarea în legătură cu evaluarea controlului intern*

<b>Descrierea situației</b>	Aceasta, de obicei, reprezintă formularea constatării în baza criteriilor de evaluare. Spre exemplu, nu există nici o procedură de control intern, care ar asigura că obiectivul X va fi atins; sau controlul preconizat să asigure realizarea obiectivului X nu funcționa corespunzător în perioada de referință
<b>Criterii</b>	Criteriile reprezintă obiectivele controlului, determinate la începutul misiunii de audit

<b>Efectul</b>	<p>Acestea sînt riscurile, identificate la începutul misiunii de audit pentru un anumit obiectiv al controlului.</p> <p>Eficiența procesului de control ar putea fi afectată de suprapunerea sau dublarea activităților de control.</p> <p>Pentru a evidenția efectul lipsei de control intern, tranzacțiile implicate pot fi testate cu ajutorul oricărui test substanțial</p>
<b>Cauza</b>	<p>Cele mai frecvente motive ale procedurilor de control intern ineficiente sînt următoarele:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– planificarea insuficientă a sistemelor, astfel încît principalele proceduri de control intern lipsesc sau nu se axează pe riscuri;</li> <li>– lipsa unor instrucțiuni/instruiri adecvate cu privire la funcționarea procedurilor de control intern;</li> <li>– lipsa divizării clare a sarcinilor pentru principalele funcții;</li> <li>– lipsa supravegherii manageriale corespunzătoare;</li> <li>– conducerea nu ține cont de sistemul de control intern</li> </ul>
<b>Recomandări</b>	<p>Elaborarea recomandărilor este efectuată în baza cadrului de control intern, stabilit în timpul auditului.</p> <p>Procedurile de control intern suplimentare pentru confirmarea punctelor slabe identificate sînt solicitate după o analiză minuțioasă a impactului din punct de vedere al riscului important. Scopul controlului intern este de a oferi asigurări rezonabile (nu asigurări absolute) și nici un sistem de control intern nu poate fi perfect, iar asigurările rezonabile trebuie oferite într-un mod eficient din punct de vedere al costurilor.</p>

16.4. Constatările și recomandările sînt înregistrate astfel, încît să faciliteze procesul de scriere a raportului de audit intern. Instrucțiuni privind înregistrarea constatărilor și recomandărilor sînt oferite în NMAISP 5.

### **17. Guvernarea entității**

Auditul intern evaluează și oferă recomandări adecvate pentru îmbunătățirea procesului de guvernare, ținînd cont de prevederile SNAI.

***SNAI 2130 „Guvernarea entității”.*** *Auditul intern evaluează și oferă recomandări adecvate pentru îmbunătățirea procesului de guvernare, în vederea atingerii următoarelor obiective:*

- *promovarea valorilor etice adecvate în cadrul entității;*
- *asigurarea efectuării unui management organizațional eficace și asigurarea responsabilității;*
- *comunicarea eficace a informațiilor despre riscuri și controlul structurilor adecvate din cadrul entității;*
- *coordonarea efectivă a activităților cu conducerea, auditorii interni și externi și cu organul căruia îi raportează auditorii interni, precum și comunicarea informațiilor acestora.*

**2130.A1** - Auditul intern evaluează proiectarea, implementarea și eficacitatea obiectivelor, programelor și activităților legate de etica entității.

**2130.C1** - Obiectivele misiunii de consiliere corespund valorilor și obiectivelor generale ale entității.

## **18. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 14**

### **18.1. Componentele controlului intern**

18.1.1. Pentru a evalua eficacitatea controlului intern auditorii interni trebuie să înțeleagă bine principalele elemente necesare pentru un sistem de control intern efectiv.

18.1.2. În NMAISP 14 sînt analizate cinci componente ale controlului intern:

- a) Mediul de control;
- b) Evaluarea riscurilor;
- c) Activitățile de control;
- d) Informarea și comunicarea;
- e) Monitorizarea.

### **18.2. Mediul de control – stabilirea tonului organizației**

18.2.1. Toate procedurile de control intern funcționează în cadrul unui mediu, condiționat de acțiunile conducătorilor entității. Stabilirea tonului de conducere și stilului de operare corect este o trăsătură esențială a unui control intern efectiv și, prin urmare, auditorii interni trebuie să evalueze aceasta.

18.2.2. **Mediul de control** include atitudinile, cunoștințele și acțiunile conducerii cu privire la controlul intern și importanța sa pentru entitate. Mediul de control stabilește tonul unei organizații, influențînd conștiința angajaților săi privind necesitatea controlului intern, și prezintă baza unui control intern efectiv, asigurînd disciplina și structura.

18.2.3. Mediul de control include următoarele elemente:

- a) **comunicarea și aplicarea integrității și valorilor etice** - Eficacitatea procedurilor de control intern nu poate fi mai presus decît integritatea și valorile etice ale persoanelor, care le crează, gestionează și monitorizează. Integritatea și valorile etice sînt elementele esențiale ale mediului de control, care influențează eficacitatea planificării, gestionării și monitorizării altor componente ale controlului intern. Integritatea și comportamentul etic rezultă din standardele de etică și comportament ale entității, modul de comunicare și aplicare a acestora în practică. Integritatea și comportamentul etic includ acțiunile conducerii, efectuate cu scopul de a elimina sau reduce stimulentele și tentațiile, care ar putea încuraja personalul să se implice în acțiuni necinstite, ilegale sau neetice, precum și informarea personalului despre valorile entității și standardele de comportament prin intermediul declarațiilor de politici, codurilor de conduită și exemplurilor personale;

- b) **angajamentul de competență** - Competențele reprezintă cunoștințele și aptitudinile necesare pentru a realiza sarcinile specifice unei funcții. Angajamentul competenței include analiza de către conducere a nivelurilor de competență pentru anumite funcții și a modului de transformare a acelor niveluri de competență în aptitudinile și cunoștințele necesare;
- c) **filosofia și stilul de activitate a conducerii** - Filosofia și stilul de activitate a conducerii cuprinde o gamă largă de caracteristici. Astfel de caracteristici pot include atitudinea conducerii față de asumarea și monitorizarea riscurilor operaționale; atitudinile și acțiunile conducerii față de raportarea financiară; atitudinile conducerii față de funcțiile de procesare a informațiilor, contabilitate, precum și față de personal;
- d) **structura organizațională** - Structura organizațională a entității oferă cadrul în care se planifică, execută, verifică și revizuiesc activitățile pentru atingerea obiectivelor la nivel de entitate. Crearea unei structuri organizaționale relevante include revizuirea principalelor domenii de împuternicire și responsabilitate, precum și a nivelurilor de raportare corespunzătoare. Entitatea își dezvoltă structura organizațională în funcție de necesitățile sale;
- e) **delegarea drepturilor și a responsabilităților** - Acest factor se referă la modul de delegare a drepturilor și responsabilităților pentru activitățile operaționale, precum și la modul de stabilire a relațiilor și a ierarhiei de autorizare. De asemenea, include politicile privind practicile de lucru corespunzătoare, cunoștințele și experiența personalului principal, precum și resursele oferite pentru realizarea sarcinilor. Delegarea drepturilor și a responsabilităților include politicile și comunicările, menite să asigure că toți angajații înțeleg obiectivele entității, cunosc în ce mod acțiunile îndeplinite de ei contribuie la atingerea acelor obiective și recunosc în ce mod și pentru ce vor fi atrași la răspundere;
- f) **politici și practici referitoare la resursele umane** – Aceste politici și practici se referă la acțiunile de recrutare, orientare, instruire, evaluare, consiliere, promovare, remunerare. Spre exemplu, standardele de recrutare a celor mai calificate persoane – cu accent deosebit pe studii, experienței de lucru, realizărilor importante în trecut, dovezilor de comportament integru și etic – demonstrează angajamentul entității față de persoane competente și de încredere. Politicile de instruire, care comunică rolurile și responsabilitățile viitoare, și includ astfel de practici, cum ar fi cursuri și seminare de instruire, indică ce niveluri de performanță și comportamente sînt așteptate în viitor. Promovările, bazate pe evaluări periodice ale performanțelor, demonstrează angajamentul entității față de personalul calificat al nivelului înalt de responsabilitate.

### **18.3. Evaluarea riscurilor**

18.3.1. **Procesul de evaluare a riscurilor entității** reprezintă procedura de identificare și reacționare la riscuri și rezultatele acesteia. În scopuri de

management financiar, procesele de evaluare a riscurilor entității includ modul, în care conducerea identifică riscurile relevante pentru un management financiar adecvat. Spre exemplu, procesul de evaluare a riscurilor entității poate analiza modul, în care entitatea abordează posibilitatea practicilor frauduloase sau corupte în legătură cu anumite evenimente sau tranzacții specifice.

18.3.2. Riscurile, aferente managementului financiar, includ evenimentele și circumstanțele externe și interne, care pot avea loc și pot afecta negativ capacitatea entității de a iniția, înregistra, procesa și raporta datele financiare și manageriale.

18.3.3. După identificarea riscurilor, conducerea analizează semnificația, probabilitatea materializării și modul de gestionare a riscurilor. Conducerea inițiază planuri, programe sau acțiuni pentru atenuarea unor riscuri specifice, sau ar putea decide acceptarea unui risc din motive de cost sau alte motive.

18.3.4. Riscurile pot apărea sau se pot modifica reieșind din următoarele circumstanțe:

- a) *modificarea mediului operațional* - Modificarea mediului de reglementare sau operațional poate cauza modificarea proceselor și genera riscuri semnificative diferite;
- b) *personal nou* - Noii angajați se pot axa pe alte domenii sau pot înțelege altfel controlul intern;
- c) *sisteme informaționale noi sau modificate semnificativ* - Schimbările semnificative și rapide în sistemele informaționale pot schimba riscurile aferente controlului intern;
- d) *creștere rapidă* - Extinderea semnificativă și rapidă a operațiunilor poate suprasolicita procedurile de control intern și majora probabilitatea eșuării acestora;
- e) *tehnologii noi* - Introducerea unor tehnologii noi în procese sau sisteme informaționale poate modifica riscurile aferente controlului intern;
- f) *modele operaționale, produse sau activități noi* - Domeniile de activitate sau tranzacțiile noi, cu care entitatea are puțină experiență, ar putea cauza noi riscuri asociate cu controlul intern;
- g) *reorganizarea* - Reorganizările pot fi însoțite de reducerea personalului și modificarea practicilor de supraveghere și divizare a sarcinilor, ceea ce poate modifica, la rândul său, riscurile aferente controlului intern.

18.3.5. Chiar dacă o entitate nu are un proces oficial de evaluare a riscurilor, conducătorii entității respective oricum ar trebui să gestioneze riscurile, reieșind din circumstanțele descrise în pct. 18.3.4. Auditorii interni trebuie întotdeauna să întrebe conducerea în ce mod gestionează aceasta schimbările majore, care pot modifica nivelul de expunere la riscuri.

#### **18.4. Activitățile de control**

18.4.1. *Activitățile de control* reprezintă politicile și procedurile de identificare și corectare, stabilite pentru soluționarea riscurilor și realizarea obiectivelor entității. Spre exemplu, întreprinderea măsurilor necesare pentru a

aborda riscurile, care pun în pericol realizarea obiectivelor entității. Activitățile de control, fie în cadrul sistemelor informatizate, fie în cadrul celor manuale, au diverse obiective și se aplică la diverse niveluri organizaționale și funcționale.

18.4.2. În general, activitățile de control, care ar putea fi relevante pentru o misiune de audit, includ politicile și procedurile care se referă la:

- a) **revizuirea performanțelor** - Aceste activități de control includ revizuirea și analiza performanțelor reale în comparație cu bugetele, previziunile și performanțele din perioadele precedente; stabilirea legăturilor între diferite seturi de date (operaționale sau financiare) concomitent cu analiza relațiilor și acțiunilor de investigare și corectare; compararea datelor interne cu sursele externe de informații; precum și revizuirea performanțelor funcționale sau operaționale.
- b) **procesarea informațiilor** - O gamă largă de proceduri de control intern sînt efectuate pentru a verifica corectitudinea, plenitudinea și autorizarea tranzacțiilor. Două grupuri largi de activități de control asupra sistemelor informaționale sînt controalele programelor și controalele generale ale tehnologiilor informaționale. Controalele programelor se aplică asupra procesului de procesare a programelor individuale. Aceste controale contribuie la asigurarea faptului că tranzacțiile au avut loc, sînt autorizate, înregistrate și procesate în mod complet și corect. Exemple de controale a aplicațiilor includ verificarea corectitudinii aritmetice a înregistrărilor, menținerea și revizuirea conturilor și soldurilor de verificare, controale automatizate, cum ar fi verificarea corectitudinii datelor de intrare, verificarea consecutivității numerice, și urmărirea manuală a rapoartelor privind abaterile. Controalele generale ale tehnologiilor informaționale reprezintă politicile și procedurile aferente mai multor programe și susțin funcționarea efectivă a controalelor programelor, contribuind la asigurarea funcționării adecvate continue a sistemelor informaționale. De obicei, controalele generale ale tehnologiilor informaționale includ controalele asupra bazelor de date și operațiunilor în rețea; achiziției, modificării și întreținerii programelor informatice de sistem; securității accesului; precum și achiziției, dezvoltării și întreținerii sistemelor informatice;
- c) **controale fizice** - Aceste activități cuprind securitatea fizică a activelor, inclusiv protecția adecvată, cum ar fi încăperi securizate pentru bunuri și înregistrări; autorizarea accesului la programe informatice și dosare cu date; precum și numărarea și compararea periodică cu sumele indicate în registrele de evidență contabilă (spre exemplu, compararea rezultatelor inventarierii numerarului, hîrțiilor de valoare și bunurilor materiale cu datele contabile).
- d) **divizarea sarcinilor** - Desemnarea diferitor persoane pentru autorizarea tranzacțiilor, înregistrarea tranzacțiilor și stocarea bunurilor se efectuează cu scopul de a reduce posibilitatea ca o singură persoană să poată comite și

să ascundă erorile sau fraudele. Exemple de divizare a sarcinilor includ raportarea, revizuirea, aprobarea și controlul documentelor.

18.4.3. Anumite activități de control pot depinde de existența politicilor la nivelul corespunzător, stabilite de către conducere. Spre exemplu, procedurile de autorizare pot fi delegate în baza unor instrucțiuni; pe de altă parte, pentru tranzacțiile mai rare, cum ar fi achiziții majore sau decontarea unui mijloc fix a entității, ar putea fi necesară aprobarea de către instituția ierarhic superioară.

## **18.5. Informarea și comunicarea**

18.5.1. **Sistemele informaționale** constau din următoarele elemente: infrastructura (componentele și elementele fizice ale computatoarelor), programele informatice, oamenii, procedurile și datele.

18.5.2. Infrastructura și programele informatice vor lipsi sau vor avea o semnificație mai mică în sistemele operate exclusiv sau în mare măsură manual. Multe sisteme informaționale utilizează în mod extensiv tehnologiile informaționale (TI).

18.5.3. **Sistemul informațional** relevant pentru obiectivele de management financiar, care include sistemul contabil, este alcătuit din proceduri și evidențe menite să inițieze, înregistreze, proceseze și raporteze tranzacțiile entității, inclusiv evenimentele și condițiile acestora, precum și să asigure răspunderea pentru activele și pasivele aferente:

- a) **inițierea tranzacțiilor** – se efectuează în mod manual sau automatizat, prin proceduri programate;
- b) **înregistrarea** - include identificarea și obținerea informațiilor relevante pentru tranzacții sau evenimente;
- c) **procesarea** - include astfel de funcții ca validarea, calcularea, măsurarea, evaluarea, rezumarea și reconcilierea, efectuate în mod automatizat sau manual;
- d) **raportarea** - ține de întocmirea rapoartelor financiare, precum și alte informații, în format electronic sau pe hârtie, utilizate de către entitate pentru măsurarea și analiza performanțelor financiare ale entității, precum și pentru alte funcții. Calitatea informațiilor, generate de sistem, influențează capacitatea conducerii de a lua decizii adecvate în procesul de gestionare și control al activităților entității, precum și de întocmire a rapoartelor financiare fiabile.

18.5.4. Astfel, un sistem informațional cuprinde metode și înregistrări care:

- a) identifică și înregistrează toate tranzacțiile valabile;
- b) descriu tranzacțiile în mod oportun și suficient de detaliat pentru a permite clasificarea corespunzătoare a tranzacțiilor pentru managementul financiar;
- c) evaluează valoarea tranzacțiilor astfel, încât să permită înregistrarea corectă a valorii lor monetare în rapoarte.

18.5.5. **Comunicarea** implică asigurarea înțelegerii rolurilor și responsabilităților individuale cu privire la controlul intern asupra



managementului financiar. Comunicarea include măsura, în care personalul înțelege în ce mod activitățile lor în sistemul informațional de raportare financiară corelează cu activitățile altora, și modul de raportare al abaterilor din sistem personalului ierarhic superior corespunzător din cadrul entității. Comunicarea are loc în formă de manuale de politici, manuale privind raportarea financiară și contabilă, precum și note informative. Comunicarea poate fi efectuată în mod electronic, verbal și prin acțiunile conducerii.

## **18.6. Monitorizarea**

18.6.1. O responsabilitate managerială importantă este de a crea și menține permanent controlul intern. Procesul de monitorizare a controlului intern de către conducere include analizarea dacă acestea funcționează după cum este preconizat și dacă ele au fost ajustate în dependență de schimbarea circumstanțelor.

18.6.2. *Monitorizarea controlului intern* reprezintă un proces de evaluare a calității controlului intern în timp, care implică evaluarea oportună a structurii și funcționării acestuia, precum și realizarea acțiunilor necesare de corectare a situației. Monitorizarea are scopul de a asigura că procedurile de control intern continuă să funcționeze eficient. Spre exemplu, dacă nu se monitorizează oportunitatea și corectitudinea reconcilierii informațiilor bancare, personalul ar putea să nu le mai efectueze.

18.6.3. Monitorizarea controlului intern se efectuează prin activități continui de monitorizare, evaluări separate sau o combinație a acestor două metode.

18.6.4. *Activitățile de monitorizare* sînt parte a activităților zilnice ordinare ale unei entități și includ activități manageriale și de supraveghere, efectuate cu regularitate. Spre exemplu, dacă șefii de direcții și conducerea superioară cunosc operațiunile, atunci ei ar putea pune la îndoială rapoartele, dacă acestea diferă semnificativ de cunoștințele lor despre acele operațiuni.

18.6.5. Auditorii interni sau personalul, care efectuează funcții similare, contribuie la monitorizarea controlului intern al entității prin evaluări separate:

- a) oferind cu regularitate informații despre funcționarea controlului intern, axîndu-și atenția pe evaluarea structurii și funcționării acestuia;
- b) informînd despre punctele forte și slabe ale controlului intern și oferind recomandări de îmbunătățire a acestuia.

18.6.6. Activitățile de monitorizare ar putea utiliza informațiile din comunicările de la părțile externe, unde ar putea fi indicate problemele sau domeniile ce necesită îmbunătățire. Spre exemplu, utilizatorii de servicii în mod implicit confirmă datele din factură prin achitarea facturii sau prezintă nemulțumiri în legătură cu suma sau datele din factură. De asemenea, în procesul de monitorizare a activităților, conducerea poate ține cont de comunicările auditorilor externi despre controlul intern.

## **19. Controlul intern în entitățile mici**

19.1. Entitățile mici se confruntă cu alt tip de probleme în implementarea controlului intern efectiv. În pct.19 se explică în ce mod situația entităților mici ar putea fi diferită de afirmațiile din punctele 18.2-18.6.

19.2. **Mediul de control** - Entitățile mici ar putea implementa elementele mediului de control altfel, decât entitățile mari. Spre exemplu, entitățile mici ar putea să nu aibă un cod de conduită în formă scrisă, însă în locul acestuia ar putea dezvolta o cultură ce pune accent pe importanța integrității și comportamentului etic prin comunicări verbale și exemple oferite de conducere.

19.3. **Evaluarea riscurilor** - Principalele concepte ale procesului de evaluare a riscurilor entității sînt relevante pentru orice organizație, indiferent de dimensiunile sale, însă procesul de evaluare a riscurilor tinde să fie mai puțin structurat în entitățile mici decât în cele mari. Toate entitățile trebuie să-și stabilească obiective de management financiar și operaționale, însă ele pot fi recunoscute mai mult implicit decât explicit în entitățile mici. Conducerea ar putea fi conștientă de riscurile aferente acestor obiective prin implicarea personală directă în relațiile cu personalul și părțile externe.

19.4. **Activitățile de control** - Conceptele ce stau la baza activităților de control în entitățile mici sînt în mare măsură aceleași ca și în entitățile mari, variază doar nivelul de oficializare al acestora. De asemenea, entitățile mici ar putea considera anumite activități de control a nu fi relevante din cauza controalelor efectuate de conducere. Spre exemplu, păstrarea de către conducere a dreptului de aprobare a achizițiilor semnificative și de decidere cu privire la utilizarea liniilor de credit reprezintă proceduri de control intern puternice asupra acestor activități, micșorînd sau chiar excluzînd necesitatea unor activități de control mai detaliate. Deseori, în entitățile mici este dificil să divizezi corespunzător sarcinile. Însă, chiar și entitățile cu cîtiva angajați își pot desemna sarcinile în așa fel, încît să obțină un nivel adecvat de divizare sau, dacă acest lucru nu este posibil, să utilizeze supravegherea managerială a activităților incompatibile pentru a atinge obiectivele controlului.

19.5. **Informarea și comunicarea** - În entitățile mici sistemele informaționale și procesele aferente, ce țin de managementul financiar, sînt mai puțin oficiale decât în entitățile mai mari, însă rolul lor este la fel de important. Entitățile mici, unde conducerea se implică activ în activitățile zilnice, s-ar putea să nu aibă nevoie de descrierea extensivă a procedurilor contabile, înregistrări contabile sofisticate sau politici scrise. Comunicarea ar putea fi mai puțin oficială și mai ușor de realizat într-o entitate mică decât în una mare din cauza dimensiunilor entității mici și faptului că există mai puține niveluri ierarhice, precum și a nivelului mai înalt de informare și disponibilitate a conducerii.

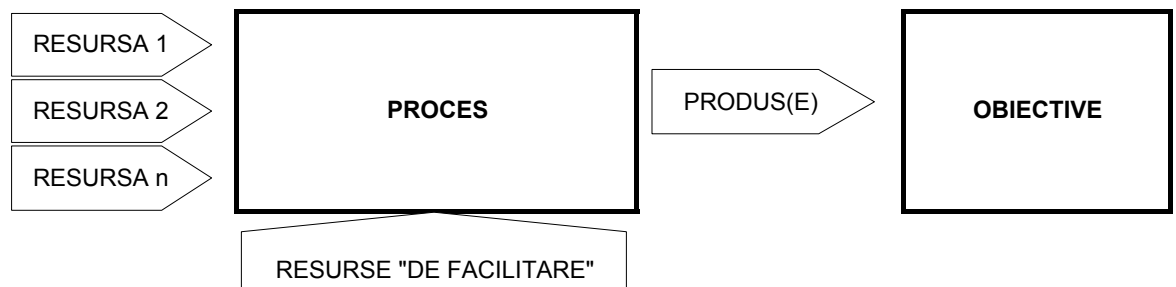
19.6. **Monitorizarea** - Monitorizarea continuă a activităților entităților mici este, de obicei, neoficială și este realizată ca parte a gestionării generale a operațiunilor entității. Datorită implicării directe în derularea operațiunilor, conducerea deseori identifică devierile semnificative de la nivelurile așteptate și inexactitățile în datele financiare, în baza cărora se iau acțiuni de corectare.

## 20. Identificarea și descrierea proceselor

### 20.1. Identificarea procesului

20.1.1. În pct. 20 sînt prezentate noțiunile de bază ale proceselor relevante pentru misiunile de audit, care sînt utilizate de auditorii interni atunci, cînd se pregătesc pentru identificarea proceselor.

20.1.2. **Procesul** reprezintă o succesiune logică de activități și controale, organizate de către conducere în scopul atingerii obiectivelor definite. Procesul constă din resurse de intrare directe (informații, documente, etc.), care sînt transformate în produse printr-o combinație de activități (vezi figura 32).



*Figura 32. Structura procesului*

20.1.3. Pentru ca procesul să poată funcționa sînt necesare resurse „de facilitare”. De obicei, resursele „de facilitare” sînt produse ale proceselor „de facilitare”, cum ar fi achizițiile, recrutarea, finanțele, întocmirea bugetului, etc., care sînt apoi utilizate de alte procese. Poate exista unul sau mai multe procese, care produc produse ce contribuie la realizarea unui obiectiv.

20.1.4. Pentru a asigura obținerea produsului așteptat în cel mai eficient mod, conducerea instituie proceduri de control intern asupra acestor elemente. Procedurile de control intern, instituite de conducere, se vor axa pe asigurarea:

- oportunității, exactității, corespunderii și plenitudinii resurselor de intrare;
- utilizării oportune și eficiente a resurselor „de facilitare” și altor resurse;
- oportunității și siguranței produselor;
- corespunderii produselor la realizarea obiectivelor.

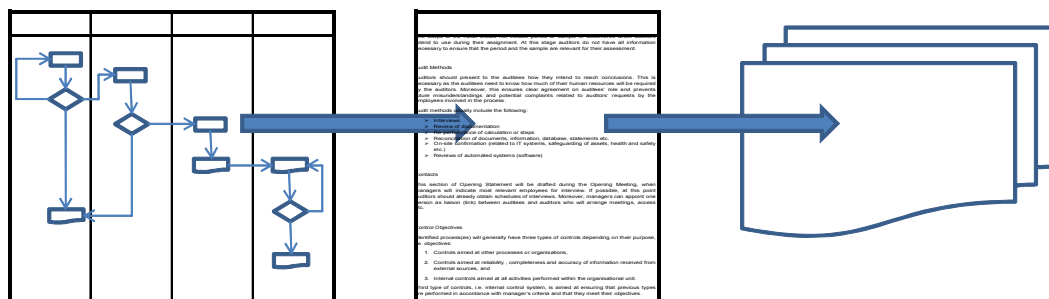
20.1.5. Pentru a evalua procesele auditorii trebuie să înțeleagă bine care sînt limitele procesului, adică obiectivele, resursele de intrare, produsele rezultante, activitățile operaționale, procedurile de control intern, punctele de luare a deciziilor, mijloacele (resursele) utilizate și participanții implicați (unitățile organizaționale și angajații).

### 20.2. Descrierea proceselor

20.2.1. Descrierea proceselor trebuie să ofere o bază bună pentru evaluarea punctelor forte și slabe ale controlului intern. Auditorii evită supraîncărcarea cu informații, nu includ chestiuni de importanță minimă pentru procesul de audit și

nu trebuie să se aprofundeze prea mult în detalii, într-o manieră incompatibilă cu obiectivele de audit sau resursele disponibile.

20.2.2. Procesele pot fi descrise prin diagrame, descrieri narrative și documentele utilizate în activitățile procesului. Setul de documente, care descriu un astfel de proces, este denumit **pistă de audit** (vezi figura 33).



**Figura 33.** Descrierea procesului

20.2.3. Entitățile auditate trebuie să dispună de piste de audit pentru toate procesele sale, însă dacă piste de audit nu există, atunci auditorii trebuie să întocmească una pentru a putea fi examinată și evaluată ulterior.

20.2.4. Diagramele, descrierile narrative și documentele justificative trebuie explicate corespunzător și trebuie să se facă referire de la un document la altul. Fiecare simbol din diagramă trebuie să aibă o descriere narativă și documentație justificativă a modului de funcționare a acțiunii sau procedurii de control intern (document, înregistrare contabilă, date introduse în sistem, etc.). Nu este necesar ca fiecare simbol să aibă un document separat, fiindcă mai multe activități pot fi înregistrate într-un singur document.

20.2.5. Pentru a justifica activitățile și procedurile de control intern din pista de audit pot fi utilizate următoarele documente:

- a) liste de verificare, chestionare;
- b) proceduri de control intern - instrucțiuni privind modalitatea de realizare a controlului intern;
- c) șabloane - tabele, documente, rapoarte, scrisori, etc.;
- d) criterii;
- e) autorizații;
- f) înregistrări contabile;
- g) înregistrarea datelor în sistemul TI;
- h) cadrul legal;
- i) rezumatul proceselor la nivel înalt.

20.2.6. Pista de audit trebuie să ofere răspunsuri la următoarele întrebări:

- a) **Ce** se întâmplă în timpul procesului?
- b) **De ce** se procedează așa?
- c) **Cine** face aceasta?

- d) **Cînd** se întîmplă aceasta?
- e) **Cum** se face aceasta?
- f) **În baza la ce?** - Criterii, informații și date în baza cărora se întreprind acțiuni.

### **20.3. Colectarea probelor despre procese și proceduri de control intern**

20.3.1. Auditorii vor colecta elemente ale pistei de audit prin interviuarea entității auditate, de la care vor solicita înregistrări și probe ce demonstrează realizarea activității, astfel:

- a) Pentru fiecare ședință trebuie să se pregătească din timp un obiectiv, agenda și principalele întrebări;
- b) În timpul ședinței se fac înscrieri care, ulterior, după finalizarea ședinței sînt documentate;
- c) Listele de verificare sau chestionarele de control intern (CCI) cu întrebările care vor fi adresate, sînt pregătite prealabil și prevăzute cu spații pentru răspunsuri. Listele de verificare sau CCI facilitează înscrierea corectă a răspunsurilor la întrebări;
- d) Răspunsurile documentate pot fi confirmate cu entitatea auditată în mod neoficial. Aceasta va contribui la economisirea timpului și va preveni greșelile în cazurile în care informațiile au fost înregistrate inexact, incomplet, în afara contextului sau situațiile în care entitatea auditată nu a înțeles corect întrebarea;
- e) După fiecare interviu, auditorii care au participat la interviu trebuie să comunice și să facă schimb de informații cu șeful echipei de audit și alți membri ai echipei de audit. Scopul acestei comunicări nu este ca toți să cunoască aceeași informație, în același grad de detaliere, dar de a se asigura că ceilalți membri ai echipei vor primi informații, care ar putea fi utile pentru realizarea sarcinilor lor. Mai mult decît atît, aceste întîlniri facilitează controlul calității, fiindcă ceilalți membri ai echipei de audit pot identifica întrebările omise sau răspunsurile nesatisfăcătoare.

20.3.2. În afară de pista de audit, auditorii trebuie să obțină și să înregistreze informațiile, care vor ajuta să se înțeleagă mai bine volumul de lucru și riscurile aferente procesului, cum ar fi numărul angajaților, termene limită, cantități, etc.

20.3.3. Principalul scop al descrierii procesului este de a obține informații suficiente și, cît posibil, exacte despre procedurile de control intern implicate în proces.

20.3.4. Auditorii trebuie să înțeleagă clar ce este controlat de fiecare procedură de control intern în parte, iar răspunsurile entității auditate trebuie raportate imediat la volumul de muncă, termenii limită și criteriile, în baza cărora se realizează procedurile de control.

20.3.5. Auditorii nu trebuie să se mulțumească cu răspunsuri generale, din care nu este clar cum funcționează o anumită procedură de control intern. Spre exemplu, dacă entitatea auditată spune că o persoană verifică 200 proiecte de buget în 5 zile, auditorul trebuie să observe imediat faptul că controlorul are la

dispoziție 12 minute pentru recalcularea și verificarea tuturor articolelor de buget. Prin urmare, interviuatului trebuie mai întâi să i se adreseze întrebarea „în ce bază verifică aceasta (criterii, informații, date)?”, după care „cum reușește să facă aceasta într-o perioadă atât de scurtă de timp?”. În acest mod, auditorul probabil va obține informații corecte cu privire la procedurile de control intern și nu va trebui să organizeze o altă întâlnire cu același controlor.

## **21. Evaluarea corespunderii, eficacității, eficienței/economiei controlului intern**

### **21.1. Evaluarea controlului intern**

21.1.1. Indiferent cât de bine nu ar fi elaborat și realizat, controlul intern poate oferi entității doar asigurări rezonabile despre nivelul de realizare a obiectivelor entității. Din acest motiv, auditorii interni trebuie să evalueze nu doar corespunderea controlului intern, dar și eficacitatea și eficiența/economia acestuia. Prin alte cuvinte, ei trebuie să determine dacă costurile de aplicare a controlului intern sînt justificate din punct de vedere al impactului lor în prevenirea riscurilor.

21.1.2. Termenii de corespundere, eficacitate, eficiență/economie a controlului intern, utilizați în contextul evaluării controlului intern, sînt explicați detaliat în pct. 21.2 - 21.4 și sînt prezentate exemple de proceduri de control intern neadecvate, ineficace și ineficiente/neeconomice.

### **21.2. Corespunderea – controlul intern, stabilit de conducere, își va atinge obiectivele controlului?**

21.2.1. Un obiectiv fundamental al activităților de control este ca ele să atingă obiectivele controlului. Prin urmare, lipsa procedurilor de control intern adecvate pentru un anumit obiectiv al controlului este o importantă constatare de audit, care nu mai necesită examinări suplimentare din punct de vedere al eficacității și eficienței controlului intern.

21.2.2. Exemple de proceduri de control intern neadecvate sînt următoarele:

- a) nu există nici un control asupra resurselor de intrare (informații, date, documente);
- b) activitățile care transformă resursele de intrare nu sînt controlate;
- c) nu se controlează produsele rezultante;
- d) există un eveniment (risc) potențial, care pune în pericol realizarea obiectivelor procesului sau poate deteriora semnificativ reputația, însă acesta nu este luat în considerație, nu este monitorizat și nu se întreprinde nici o măsură de atenuare;
- e) există un eveniment potențial, care ar putea avea o influență pozitivă asupra eficienței procesului, însă acesta nu este luat în considerație, nu este monitorizat și nici anticipat.

### **21.3. Eficacitatea controlului intern: procedurile de control intern stabilite funcționează corespunzător?**

21.3.1. S-ar putea ca controalele să existe și teoretic să atingă obiectivele controlului (criteriul corespunderii), însă în realitate să nu funcționeze după cum a fost preconizat.

- 21.3.2. Exemple de proceduri de control intern neeficiente sînt următoarele:
- a) procedura de control intern este adecvată, însă nu este aplicată pe deplin;
  - b) procedura de control intern prevede verificarea facturilor cu alte documente, însă pentru aceasta sînt necesare calcule complexe, care necesită mult timp, și personalul face doar verificări parțiale pentru a nu depăși termenii limită și a evita tergiversările;
  - c) există standarde de ocrotire a sănătății și siguranță sau proceduri de protecție, însă nu există echipament suficient (stingătoare de foc, detectori de fum, etc.) pentru toate clădirile, sau acest echipament nu este testat sistematic și îngrijit în mod corespunzător;
  - d) procedura de control intern implică reconcilierea informațiilor (date contabile, statistice, etc.), însă aceste informații sînt primite din aceleași surse sau baze de date, fără a se cunoaște acest fapt, prin urmare reconcilierea nu reprezintă o verificare independentă a datelor;
  - e) procedurile scrise și manualele sînt adecvate, însă nu sînt comunicate angajaților, care trebuie să le aplice;
  - f) se efectuează contrapunerea datelor, însă după o perioadă prea lungă, cînd este deja prea tîrziu să se corecteze neregularitățile identificate, ceea ce contribuie la luarea unor decizii greșite sau permite formarea pierderilor financiare pînă la niveluri inacceptabile;
  - g) procedura de control intern există, însă nu se monitorizează implementarea ei, de aceea angajații nu o aplică pe deplin;
  - h) există planuri de remediere a consecințelor accidentelor, însă nu există informații de contact pentru angajații care trebuie să întreprindă anumite acțiuni în situații de urgență;
  - i) accesul la sistemul TI este protejat prin atribuirea numelui de utilizator și parole, însă ele nu sînt actualizate periodic și angajații pot utiliza numele și parolele colegilor lor sau parolele sînt cunoscute și de alte persoane decît administratorii de sistem.

#### **21.4. Eficiența/economia - mijloacele și resursele alocate pentru procedurile de control intern justifică valoarea adăugată pe care o aduc?**

21.4.1. Ar putea exista proceduri de control intern adecvate, care funcționează efectiv. Însă, aceste proceduri de control intern ar putea să nu fie eficiente sau economice. Acest factor analizează două aspecte intercorelate:

- a) costul de implementare a procedurii de control intern (economia);
- b) faptul că o procedură de control intern ar putea fi la fel de eficient cu utilizarea a mai puține resurse (eficiența).

21.4.2. Exemple de proceduri de control intern ineficiente sau neeconomice sînt următoarele:

- a) *proceduri de control intern, care nu sînt ajustate în funcție de importanță* - Activitățile de control nu sînt distribuite în conformitate cu materialitatea și riscurile produselor rezultante, spre exemplu, 30% din

resurse sînt utilizate pentru produsele de importanță înaltă, iar 70% - pentru produsele de importanță scăzută;

- b) **supracontrol** - Aceasta se poate întîmpla din diverse motive: resursele suplimentare pentru controlul intern pot oferi puține probe suplimentare cu privire la eficacitatea procedurilor de control intern; costul activității de control depășește valoarea unităților sau a riscurilor potențiale controlate. Spre exemplu, din 1000 facturi, achitate în fiecare an, 2 controlori verifică 100 facturi cu valoarea mai mare de 1000 lei, care reprezintă 90% din suma totală achitată, alți 8 controlori verifică restul 900 facturi, cu valoarea totală de 10%. Aceasta ar putea fi neeconomic/ineficient din cauză că sumele pe care le controlează ei sînt mai mici decît costurile clădirilor, mobilei, echipamentului, salariilor, etc., alocate pentru acești 8 angajați, sau există o altă activitate de o importanță mai mare, care nu este verificată din cauza lipsei de personal.
- c) **suprapunerea procedurilor de control intern** - Aceiași procedură de control intern se efectuează de mai multe ori, fără a aduce valoare adăugată. Aceasta este inefficient, fiindcă sînt irosite resursele disponibile pentru procedura de control intern sau procesul de control durează prea mult timp.

## 22. Chestionarul de control intern (CCI) generic pentru analiza sistemului de control intern

22.1. Auditorii analizează sistemul de control intern existent, căutînd răspunsuri la o serie de întrebări, care sînt utilizate pentru a identifica punctele forte și slabe ale procesului și sînt incluse în Chestionarul controlului intern. Auditorii vor înscrie răspunsurile în CCI în baza pistei de audit și descrierii procesului.

22.2. În tabelul 14 sînt prezentate principalele întrebări, ce țin de corespunderea, eficacitatea și eficiența sistemului de control intern.

**Tabelul 14.**

*CCI pentru analiza sistemului de control intern*

Întrebare	Răspuns	Comen-tariu	Importanța
Toate produsele obținute corespund obiectivelor procesului? Care nu corespund? De ce?			
Există obiective, pentru care procesul nu generează nici un produs? Care sînt ele? De ce?			
Există proceduri de control intern, care nu au nici o legătură cu produsele obținute? Care sînt ele? De ce?			



<b>Întrebare</b>	<b>Răspuns</b>	<b>Comen- tariu</b>	<b>Importanța</b>
Există anumite elemente ale produselor obținute, care nu sînt controlate? Care sînt ele? De ce?			
Există anumite resurse, informații sau date de intrare, care nu sînt controlate? Care sînt ele? De ce?			
Există anumite activități, care transformă resursele de intrare și care nu sînt controlate? Care sînt ele? De ce?			
Există vre-o procedură de control intern efectuat mai mult decît o singură dată în baza acelorași criterii și care are același efect? Care este el? De ce?			
Resursele (resursele umane, clădirile, mijloacele financiare, etc.) sînt distribuite în conformitate cu importanța activităților și proceduri de control intern?			
Există anumite mijloace, resurse sau informații, implicate în proces, care nu sînt utilizate?			
Există anumite proceduri, care conțin etape inutile?			
Există anumite proceduri de control intern care pot respinge ceva necesar fiindcă criteriile nu au fost comunicate clar la etapa anterioară a procesului sau fiindcă, în general, nu există criterii clare (decizie subiectivă)?			
Există vre-o procedură care nu se aplică sau nu se aplică integral?			
Există proceduri de control intern care nu sînt aplicate în mod consistent (nu se aplică în toate cazurile în care ar trebui să se aplice)?			
Se efectuează contrapunerea informațiilor din aceeași sursă?			
Există anumite activități pentru care rolurile de executare și proceduri de control intern nu sînt separate (sînt efectuate de aceeași persoană)?			

Întrebare	Răspuns	Comen- tariu	Importanța
Există proceduri de control intern pentru care nu există dovezi sau criterii, care ar demonstra că acestea au fost realizate (cu excepția semnăturii)?			

22.3. În situațiile în care auditorii nu pot oferi cu certitudine răspunsuri în CCI, ar putea însemna că ceva s-a omis la descrierea procesului și este necesar de a contacta din nou entitatea auditată pentru a obține informațiile ce lipsesc. Dacă auditorii și șeful echipei de audit consideră că organizarea unor interviuri suplimentare nu va oferi informațiile omise, aceasta se notează și se abordează la etapa testării sistemului de control intern.

22.4. Comentariile trebuie să ofere concluzii preliminare și îndrumări pentru etapele următoare, adică testarea controlului intern.

22.5. Chiar dacă întrebările indică puncte slabe potențiale, importanța acestor puncte slabe trebuie analizată mai detaliat. Spre exemplu, un obiectiv pentru care nu există nici un proces de control - nu poate fi realizat. O examinare mai detaliată demonstrează că acest obiectiv nu mai este relevant, iar regulamentele interne nu au fost actualizate. În astfel de cazuri, nivelul de importanță va fi scăzut. În mod alternativ, o examinare mai detaliată ar putea demonstra că personalul credea că altcineva a preluat responsabilitatea pentru acest obiectiv. Aceasta va solicita imediat investigații mai detaliate din partea auditorilor și nivelul de importanță va fi înalt.

22.6. La finele auditului, CCI este actualizat cu informații suplimentare și întrebări noi identificate, nivelurile de importanță fiind și ele actualizate în mod corespunzător.

### **23. Formulare utilizate pentru documentarea obiectivelor controlului, controlul preconizat și riscurilor**

23.1. În scopul de a demonstra diferite posibilități de evaluare a controlului intern în timpul unei misiuni de audit în continuare sînt oferite cîteva exemple:

a) *"Formularul pentru cercetare și evaluare"*, care documentează o abordare bazată pe riscuri (vezi figura 34). În acest caz, auditorii analizează mai întîi riscurile sistemului pentru a determina obiectivele controlului și controlul preconizat. După care, în timpul lucrului în teren, auditorii determină controlul intern existent și, apoi, stabilesc și efectuează testările de audit. Întregul proces de evaluare a controlului intern este documentat;

b) *"Formularul simplificat pentru cercetare și evaluare"*, care documentează o abordare bazată pe sistem (vezi figura 35). În acest caz, auditorii determină obiectivele controlului în baza unei descrieri detaliate separate a sistemului și a analizei riscurilor, care nu documentează în mod specific controlul preconizat și riscurile.

**FORMULAR PENTRU CERCETARE ȘI EVALUARE**  
*Abordare bazată pe riscuri*

Numărul de referință al documentului de lucru:

<b>Titlul misiunii de audit:</b>		<b>Proces:</b>		<b>Obiectivul operațional:</b>		
<b>Descrierea riscului:</b>		<b>Evaluarea riscului inerent:</b>		<b>Riscul rezidual preconizat în baza controlului existent:</b>		
<b>Obiectivul controlului</b>	<b>Controlul preconizat</b>	<b>Controlul existent</b>	<b>Evaluarea faptului dacă controlul curent îndeplinește obiectivul controlului</b>	<b>Testele planificate pentru a evalua controlul</b>	<b>Nr. de ref. a testului</b>	<b>Rezultatele testelor: excepții – eșecuri – diferențe</b>
OC 1						
OC 2						
OC 3						
<b>Constatări, fapte și implicații</b>			<b>Versiunea preliminară a recomandărilor</b>			

Întocmit de către / data:

Revizuit de către / data:

*Figura 34. Formularul pentru cercetare și evaluare*

## FORMULAR SIMPLIFICAT PENTRU CERCETARE ȘI EVALUARE

*Abordare bazată pe sistem*

Numărul de referință al documentului de lucru: \_\_\_\_\_

Obiectivele controlului	Constatări	Riscuri	Teste/probe/comentarii	Recomandări

Întocmit de către / data: \_\_\_\_\_

Revizuit de către / data: \_\_\_\_\_

**Figura 35.** Formularul simplificat pentru cercetare și evaluare

23.2. Exemplu de "Formular pentru cercetare și evaluare", întocmit la evaluarea procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică, care documentează o abordare bazată pe riscuri (vezi figura 36).

**FORMULAR PENTRU CERCETARE ȘI EVALUARE**  
*Abordare bazată pe riscuri*

**Numărul de referință al documentului de lucru:**

<b>Titlul misiunii de audit:</b> Evaluarea procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică		<b>Procesul:</b> Achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică		<b>Obiectivul operațional:</b> 3. De a asigura efectuarea achizițiilor publice în conformitate cu legislația în vigoare; 4. De a asigura utilizarea mijloacelor publice destinate achizițiilor publice eficiente, eficace și econom		
<b>Descrierea riscului:</b> Includerea incorectă în planul de măsuri a volumelor, sumelor, termenilor de efectuare a licitației		<b>Evaluarea riscului inerent:</b> Intolerabil		<b>Riscul rezidual preconizat în baza controlului existent:</b>		
<b>Obiectivul controlului</b>	<b>Controlul preconizat</b>	<b>Controlul existent</b>	<b>Evaluarea faptului dacă controlul curent îndeplinește obiectivul controlului</b>	<b>Testele planificate pentru a evalua controlul</b>	<b>Nr. de ref. a testului</b>	<b>Rezultatele testelor: excepții – eșecuri – diferențe</b>
De a asigura elaborarea corectă și completă a planului de măsuri pentru efectuarea achizițiilor	1. Numirea persoanei responsabile, din cadrul grupului de lucru pentru achiziții, pentru elaborarea planului anual și trimestrial de efectuare a achizițiilor; 2. Elaborarea planului de efectuare a achizițiilor în dependență de planul de finanțare aprobat, demersurilor	1. Numirea persoanei responsabile de elaborarea și executarea planului de măsuri pentru efectuarea achizițiilor nu este formalizată; 2. Planul de efectuare a achizițiilor se efectuează doar pentru lucrările de reparație, procurarea materialelor de	Controlul curent nu îndeplinește obiectivul controlului, deoarece măsurile întreprinse nu sînt destule pentru evitarea elaborării incorecte și incomplete a planului de efectuare a achizițiilor și urmărirea executării acestuia	1. Interviu 2. Test de contrapunere	Nr. 1 Nr. 2	1. Lipsa procedurii de formalizare a numirii persoanei responsabile de elaborarea și executarea planului de măsuri pentru efectuarea achizițiilor; 2. Planul de efectuare a achizițiilor nu este elaborat pentru toate tipurile de mărfuri, lucrări/servicii planificate de a

	<p>privind necesarul de mărfuri, lucrări/servicii acceptate;</p> <p>3. Includerea în planul de efectuare a achizițiilor a termenelor de efectuare a achiziției în dependență de parvenirea necesității de mărfuri, lucrări/servicii;</p> <p>4. Includerea în planul de efectuare a achiziției a necesarului de volume, sume, etc;</p> <p>5. Stabilirea procedurii de achiziții publice în dependență de suma achiziției;</p> <p>6. Actualizarea planului de măsuri la efectuarea modificărilor în planul de finanțare;</p> <p>7. Verificarea din partea conducerii a modului de completare și executare a planului de efectuare a achizițiilor</p>	<p>construcție și nu este actualizat în dependență de modificările planului de finanțare;</p> <p>3. În planul de efectuare a achizițiilor nu se indică termenul, procedura de achiziție;</p> <p>4. Verificarea executării planului nu este formalizată</p>			<p>le procura pe parcursul anului de gestiune;</p> <p>3. Nu se efectuează actualizarea planului de efectuare a achizițiilor în cazul modificării planului de finanțare;</p> <p>4. În planul de efectuare a achizițiilor nu se indică termenele de efectuare a achizițiilor și procedura de achiziție;</p> <p>5. De către conducerea entității nu se efectuează verificarea executării planului de efectuare a achizițiilor</p>
<p><b>Constatări, fapte și implicații</b></p>		<p><b>Versiunea preliminară a recomandărilor</b></p>			
<p>Procedurile existente de asigurare a elaborării corecte și complete a planului de măsuri pentru efectuarea achizițiilor nu sînt destule și nu îndeplinesc obiectivele procesului din cauză că:</p> <p>Luînd în considerație că numirea persoanei responsabile de elaborarea și executarea planului de efectuare a achizițiilor nu este formalizată, nu este transmisă responsabilitatea, respectiv, răspunderea de efectuarea acestui lucru;</p>		<p>1. Formalizarea numirii persoanei responsabile de elaborarea și executarea planului de efectuare a achizițiilor;</p> <p>2. Includerea în planul de efectuare a achizițiilor a tuturor mărfurilor, serviciilor/ lucrărilor planificate de a fi procurate și actualizarea acestuia în cazul modificării planului de finanțare;</p> <p>3. Indicarea în planul de efectuare a achizițiilor a termenilor și a procedurilor de achiziție;</p>			

<p>Neinclusiunea în planul de efectuare a achizițiilor a tuturor mărfurilor, lucrărilor/serviciilor și neactualizarea planului, în cazul modificării planului de finanțare, poate cauza cazuri de efectuare cu întârziere a achiziției (după procurarea acesteia), precum și divizarea contractelor;</p> <p>Neindicarea în planul de efectuare a achizițiilor a termenelor de desfășurare a achiziției poate cauza cazuri de întârziere a acesteia;</p> <p>Neformalizarea procedurii de achiziție poate contribui la modalitatea eronată de efectuare a achiziției;</p> <p>Neverificarea modului de completare a planului de efectuare a achizițiilor sau neformalizarea acestei proceduri nu poate asigura conducerea entității despre corectitudinea executării acestui plan</p>	<p>4.Verificarea de către conducerea entității sau persoanei împuternicite a modului de elaborare a planului de efectuare a achiziției, precum și urmărirea executării acestuia</p>
--	---

Întocmit de către / data:

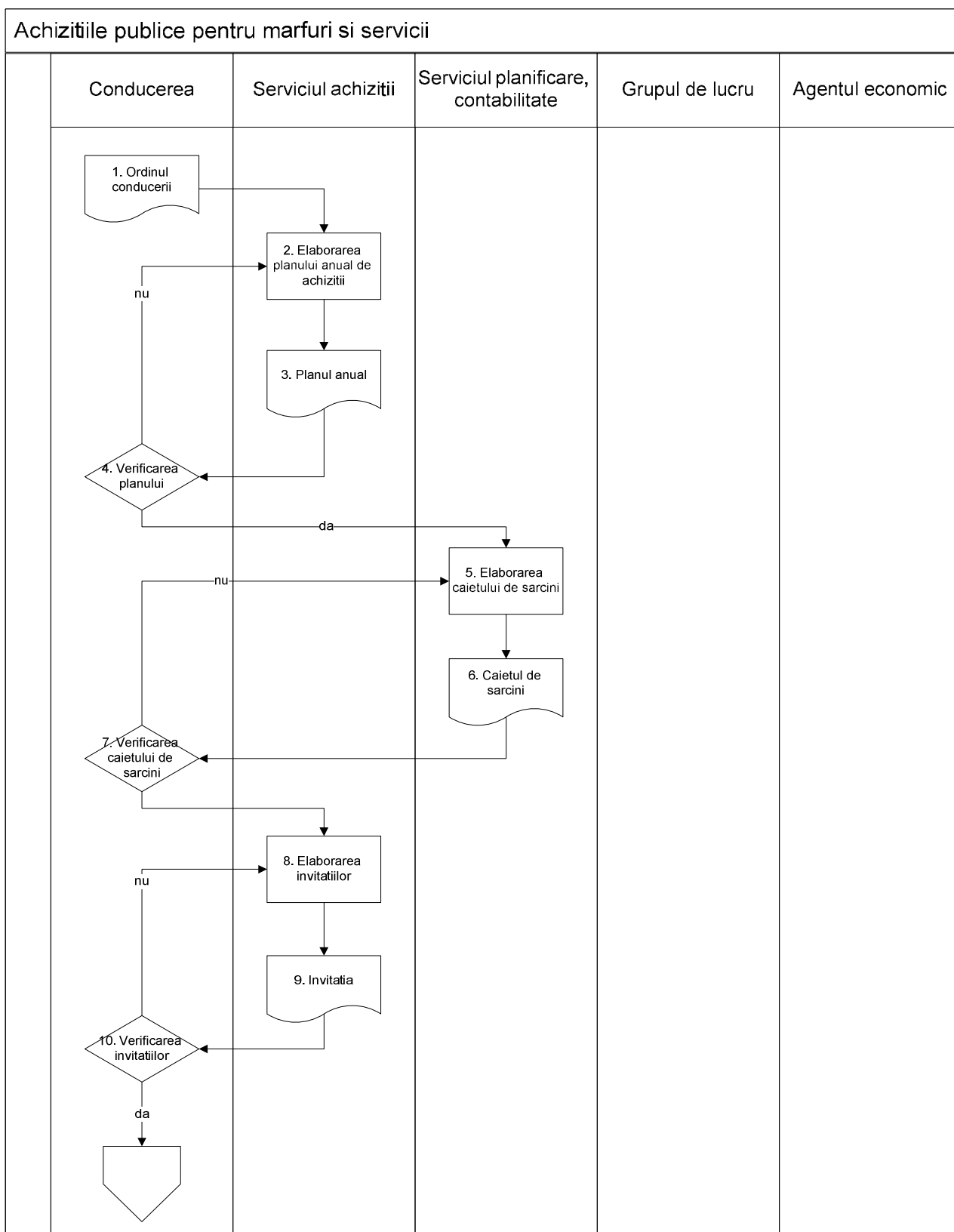
Revizuit de către / data:

**Figura 36.** Exemplu de "Formular pentru cercetare și evaluare", întocmit la evaluarea procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică

### 23.3. Exemplu de documentare a sistemului cu ajutorul diagramei

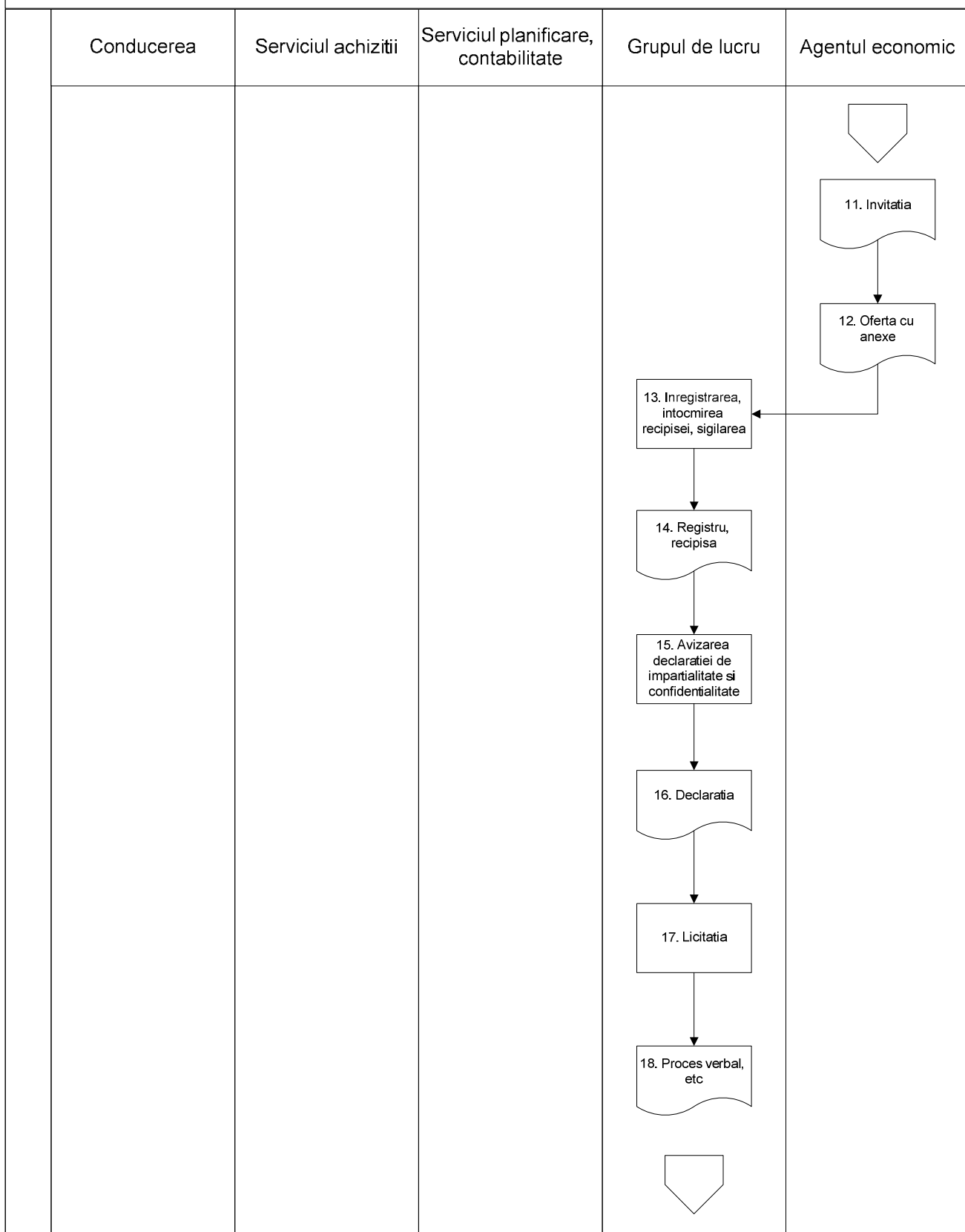
În figura 37 este prezentat un exemplu de documentare, cu ajutorul diagramei, a procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică

#### *Procesul de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică*

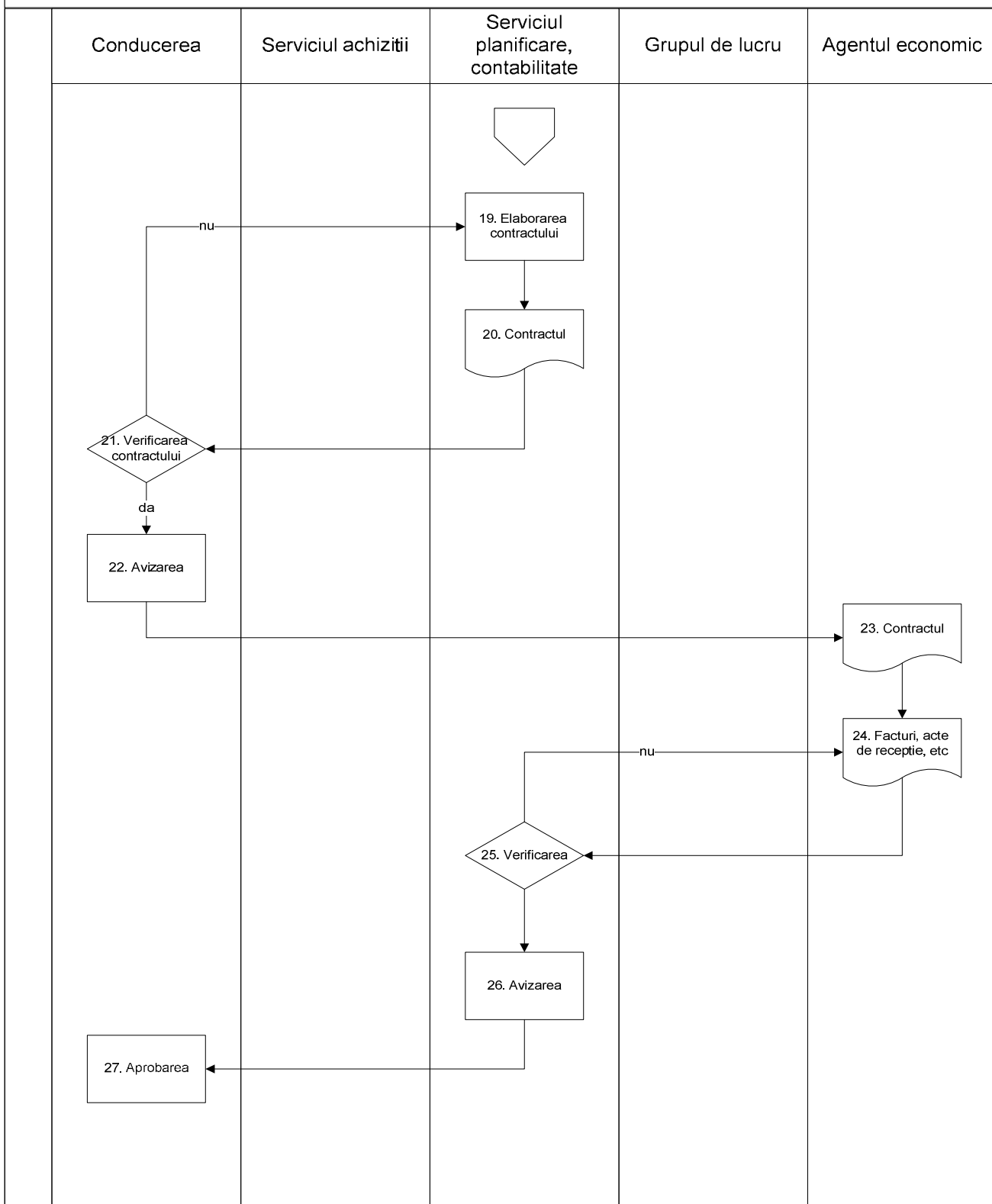




## Achizițiile publice pentru marfuri și servicii



### Achizițiile publice pentru marfuri și servicii



**Figura 37.** Exemplu de documentare, cu ajutorul diagramei, a procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică

### 23.4. Exemplu de documentare a sistemului cu ajutorul descrierii narative - pistă de audit

În figura 38 este prezentat un exemplu de pistă de audit a procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică.

#### PISTA DE AUDIT A PROCESULUI DE ACHIZIȚII PUBLICE PENTRU MĂRFURI, LUCRĂRI ȘI SERVICII CU VALOARE MICĂ

Denumirea entității auditate

Nr. de referință a documentului: \_\_\_

Procesul operațional	Nr.	Procedurile	Persoanele responsabile	Documente
Achizițiile publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică	1 <input type="checkbox"/>	Emiterea ordinului cu privire la crearea grupului de lucru pentru achiziții și numirea persoanei responsabile pentru elaborarea planului anual de efectuare a achizițiilor	Conducătorul entității	Ordin cu privire la crearea grupului de lucru pentru achiziții
	2 <input type="checkbox"/>	Elaborarea de către persoana responsabilă a planului anual de efectuare a achizițiilor, luând în considerație demersurile privind necesarul de mărfuri, lucrări/servicii al șefilor secțiilor/direcțiilor, instituțiilor subordonate, precum și planul de finanțare aprobat. Includerea în planul anual a termenelor de efectuare a achizițiilor în dependență de necesități, a volumelor, sumelor preconizate, persoanelor responsabile de procesele și procedurile privind efectuarea licitațiilor	Serviciul de achiziții	

	3 <input type="checkbox"/>	Planul anual de efectuare a achizițiilor, care conține informația privind denumirea achiziției, termenul de realizare a acesteia și responsabilul pentru efectuarea achiziției	Seviciul de achiziții	Planul anual de efectuare a achizițiilor
	4 <input type="checkbox"/>	Verificarea de către conducerea entității sau persoana împuternicită pentru întocmirea planului anual de efectuare a achizițiilor, ținând cont de planul de finanțare, prevederile legale, etc.	Conducătorul entității, persoana împuternicită	
	5 <input type="checkbox"/>	Elaborarea Caietului de sarcini în conformitate cu planul de efectuare a achizițiilor (volumele), demersurilor șefilor de secții/direcții și instituțiilor subordonate aprobate de către conducerea entității, implicând după necesitate specialiștii în domeniu (specialiști în construcții, medicină, etc.)	Seviciul de achiziții	
	6 <input type="checkbox"/>	Caietul de sarcini cu indicarea volumelor mărfurilor, lucrărilor/serviciilor solicitate	Serviciul planificare	Caietul de sarcini
	7 <input type="checkbox"/>	Verificarea de către conducătorul entității, persoana împuternicită, a corectitudinii întocmirii Caietului de sarcini, urmărind indicarea tuturor volumelor necesare entității	Conducătorul entității, persoana împuternicită	
	8 <input type="checkbox"/>	Elaborarea invitațiilor în conformitate cu prevederile legislației în vigoare	Seviciul de achiziții	
	9 <input type="checkbox"/>	Invitațiile de participare la achiziții cu indicarea condițiilor, locului, orei desfășurării, etc.	Seviciul de achiziții	Invitațiile de participare la achiziții
	10 <input type="checkbox"/>	Verificarea de către conducătorul entității/ persoana împuternicită, a corectitudinii întocmirii invitațiilor,	Conducătorul entității, persoana	

		transmiterea invitațiilor la toți posibii participanți la licitații, informarea prin mass-media	împuternicită	
	11 <input type="checkbox"/>	Transmiterea invitațiilor tuturor posibililor participanți la licitație, publicarea în mass-media, afișarea în locuri publice, etc.	Seviciul de achiziții, grupul de lucru	
	12 <input type="checkbox"/>	Transmiterea ofertelor cu anexele necesare de către doritorii de a participa la licitație	Agenții economici	Oferta cu anexele necesare
	13 <input type="checkbox"/>	Înregistrarea ofertelor în Registrul de evidență a documentelor de intrare, eliberarea Recipiselor de primire a ofertelor	Grupul de lucru	
	14 <input type="checkbox"/>	Registrul de evidență a documentelor de intrare, Recipisa de primire a ofertelor	Grupul de lucru	Registrul de evidență a documentelor de intrare, Recipisa de primire a ofertelor
	15 <input type="checkbox"/>	Avizarea de către fiecare membru al grupului de lucru a Declarației de confidențialitate și imparțialitate	Grupul de lucru	
	16 <input type="checkbox"/>	Declarația de confidențialitate și imparțialitate	Grupul de lucru	Declarația de confidențialitate și imparțialitate
	17 <input type="checkbox"/>	Efectuarea licitației conform prevederilor legislației în vigoare. Deschiderea plicurilor sigilate cu oferte, evaluarea acestora conform regulilor stipulate în actele normative, asigurarea transparenței, stabilirea ofertei câștigătoare	Grupul de lucru	

	18 <input type="checkbox"/>	Întocmirea Procesului verbal privind efectuarea licitației cu indicarea ofertelor participanților, ofertei câștigătoare, semnăturilor grupului de lucru, etc.	Grupul de lucru	Procesul verbal privind efectuarea licitației
	19 <input type="checkbox"/>	Elaborarea contractului cu agentul economic câștigător a licitației, clauzele contractului corespunzând ofertei câștigătoare	Serviciul planificare	
	20 <input type="checkbox"/>	Întocmirea contractului de achiziții, care conține toate clauzele conform prevederilor actelor normative	Serviciul planificare	Contractul de achiziții
	21 <input type="checkbox"/>	Verificarea de către conducătorul entității/persoana împuternicită a corectitudinii întocmirii contractului de achiziții, ținând cont de oferta câștigătoare, etc.	Conducătorul entității, persoana împuternicită	
	22 <input type="checkbox"/>	Semnarea contractului după verificarea acestui	Conducătorul entității	
	23 <input type="checkbox"/>	Transmiterea contractului de achiziție agentului economic pentru semnare și executare	Conducerea entității	
	24 <input type="checkbox"/>	Emiterea de către agentul economic a facturilor, actelor de recepție cu indicarea mărfurilor livrate, serviciilor executate, etc	Agentul economic	Facturi, Actele de recepție cu indicarea mărfurilor livrate, lucrărilor/serviciilor executate, etc
	25 <input type="checkbox"/>	Verificarea, de către Serviciul contabilitate sau alte servicii responsabile, a corectitudinii volumelor, cantității indicate în facturi în comparație cu cantitățile livrate/serviciile efectuate. Compararea datelor din facturi cu cele din contractele de achiziții	Serviciul contabilitate	

	26 <input type="checkbox"/>	Înregistrarea facturilor, actelor de recepție în cazul nedepistării erorilor/iregularităților	Serviciul contabilitate	
	27 <input type="checkbox"/>	Aprobarea spre plată, de către conducerea entității, a mărfurilor, lucrărilor/serviciilor în baza facturilor și actelor de recepție	Conducătorul entității	

Întocmit de către / data:

Revizuit de către / data:

*Figura 38. Pista de audit a procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică*

### 23.5. Exemple suplimentare de obiective ale controlului, controlul preconizat și riscuri

În figura 39 sînt prezentate exemple de obiective ale controlului, controlul preconizat și riscurile posibile la evaluarea procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică.

### Obiectivele controlului, controlul preconizat și riscurile posibile

#### Titlul misiunii de audit:

*Evaluarea procesului de achiziții publice pentru mărfuri și servicii cu valoare mică*

Nr. de referință a documentului: \_\_\_\_\_

Obiectivele controlului	Controlul preconizat	Riscuri
De a asigura elaborarea corectă și completă a planului de măsuri pentru efectuarea achizițiilor	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Numirea persoanei responsabile, din cadrul grupului de lucru pentru achiziții, pentru elaborarea planului anual și trimestrial de efectuare a achizițiilor;</li><li>2. Elaborarea planului de efectuare a achizițiilor în dependență de planul de finanțare aprobat, demersurilor privind necesarul de mărfuri, lucrări/ servicii acceptate;</li><li>3. Includerea în planul de efectuare a achizițiilor a termenelor de efectuare a achiziției în dependență de parvenirea necesității de materiale, lucrări/ servicii;</li><li>4. Includerea în planul de efectuare a achizițiilor a volumelor, sumelor, etc.;</li><li>5. Stabilirea procedurii de achiziții publice în dependență de suma achiziției;</li><li>6. Verificarea din partea conducerii a modului de completare și executare a planului de efectuare a achizițiilor</li></ol>	Includerea incorectă în planul de măsuri a volumelor, sumelor, termenilor de efectuare a licitației
De a asigura elaborarea corectă a Ca-	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Numirea persoanei responsabile de completarea Caietului de sarcini;</li><li>2. Elaborarea Caietului de sarcini în conformitate cu planul de efectuare a</li></ol>	Neincluderea în Caietul de sarcini a tuturor măr-



<p>ietului de sarcini cu includerea tuturor lucrărilor, mărfurilor necesare pentru evitarea efectuării unor achiziții adăugătoare</p>	<p>achizițiilor, demersurile acceptate parvenite de la șefii secțiilor/direcțiilor, instituțiilor subordonate în colaborare cu specialiștii în domeniu (specialiștii în domeniul construcției, medicinei, etc.);</p> <p>3. Verificarea corectitudinii întocmirii Caietului de sarcini de către conducerea entității sau persoana împuternicită</p>	<p>furilor, lucrărilor/serviciilor necesare</p>
<p>De a asigura neadmiterea cazurilor de divizare a achiziției prin încheierea de contracte separate în scopul aplicării unei alte proceduri de achiziție</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Totalizarea necesarului acceptat de materiale, lucrări/servicii și instituțiile subordonate pe fiecare articol separat, luând ca bază planul de efectuare a achizițiilor;</li> <li>2. Efectuarea studiului pieții (baza de date cu furnizorii de produse/executanții de lucrări/prestatorii de servicii și prețurile) pentru aprecierea aproximativă a costului materialelor, lucrărilor/serviciilor pentru determinarea procedurii de achiziție în dependență de mijloacele disponibile conform planului de finanțare;</li> <li>3. Efectuarea achizițiilor pe toată suma prevăzută pentru procurarea materialelor, serviciilor/lucrărilor prin întocmirea unui singur contract, în afara cazurilor de achiziție a bunurilor și serviciilor sezoniere. Achizițiile se efectuează în limita sumelor prevăzute în contract;</li> <li>4. Verificarea de către conducerea entității sau a persoanei împuternicite a procedurii de achiziție în scopul evitării divizării achiziției prin încheierea de contracte separate, contrapunând planul de efectuare a achizițiilor, totalizarea necesarului acceptat cu prețurile aproximative și situația reală;</li> <li>5. Delegarea personalului responsabil de procedurile de achiziții la perfecționările organizate de organele abilitate în domeniu (Agenția rezerve materiale, achiziții publice și ajutoare umanitare, etc). Desfășurarea, cu persona-</li> </ol>	<p>Divizarea achiziției prin încheierea de contracte separate în scopul aplicării unei alte proceduri de achiziție</p>

	<p>lul desemnat în grupul de lucru privind achizițiile, a seminarelor privind studierea și aplicarea legislației în domeniu;</p> <p>6. Apelarea, în caz de necesitate, la consultarea specialiștilor Agenției rezerve materiale, achiziții publice și ajutoare umanitare</p>	
De a asigura introducerea informației necesare în invitațiile de participare și transmiterea lor tuturor posibililor participanți la achiziție	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Numirea persoanei responsabile de alcătuirea invitațiilor și anunțarea tuturor posibililor participanți la licitație;</li> <li>2. Întocmirea invitației în conformitate cu legislația în vigoare;</li> <li>3. Verificarea de către conducerea entității sau a persoanei împuternicite a modului de întocmire a licitației;</li> <li>4. Expedierea invitației la licitație tuturor posibililor participanți conform bazei de date cu furnizorii de bunuri, servicii și lucrări, înregistrând invitația în Registrul de evidență a documentelor de ieșire a entității;</li> <li>5. Publicarea invitației în mass-media locală și regională (televiziune, ziare, etc), precum și afișarea anunțurilor de efectuare a licitației în locurile publice;</li> <li>6. Verificarea de către conducerea entității sau persoanei împuternicite a modului de difuzare a invitațiilor</li> </ol>	Neincluderea informației necesare sau includerea parțială a informației necesare în anunțul/invitația de participare, precum și netransmiterea acestora tuturor posibililor solicitanți
De a asigura înregistrarea tuturor ofertelor	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Primirea ofertelor se efectuează în exclusivitate după înregistrarea acestora de către entitate;</li> <li>2. Înregistrarea obligatorie a ofertei în Registrul de evidență a documentelor de intrare și eliberare a Recipisei ofertantului cu indicarea datei și orei recepționării ofertei;</li> <li>3. Verificarea de către conducerea entității sau a persoanei împuternicite a Registrului de evidență a documentelor de intrare</li> </ol>	Neînregistrarea tuturor ofertelor
De a asigura incompatibilitatea membrilor grupu-	1. Semnarea obligatorie de către toți membrii grupului de lucru a declarației de confidențialitate și imparțialitate	Incompatibilitate între membrii comisiei de evaluare și ofertanți

lui de lucru		(neseemnarea tuturor declarațiilor de confidențialitate și imparțialitate)
De a asigura acceptarea ofertei la licitație în conformitate cu cerințele Caietelor de sarcini	1. Verificarea de către grupul de lucru în timpul procedurii de licitație a corespunderii ofertelor cu cerințele Caietelor de sarcini	Necorespunderea ofertei depuse cu cerințele Caietului de sarcini
De a asigura nepermiterea deschiderii ofertei înainte de termen sau schimbarea ofertei în procesul de examinare de către grupul de lucru	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Transmiterea, sub semnătură, a ofertei din cancelaria entității persoanei responsabile din grupul de lucru privind achizițiile;</li> <li>2. Sigilarea ofertei în prezența grupului de lucru și păstrarea acesteia în safeu pînă la data desfășurării licitației;</li> <li>3. Efectuarea de către conducerea entității a verificărilor inopinate privind modul de sigilare și păstrare a ofertelor;</li> <li>4. Semnarea ofertelor la momentul deschiderii acestora de către toți participanții la licitație pentru a exclude schimbarea ofertei în procesul de examinare de către grupul de lucru</li> </ol>	Deschiderea ofertelor înainte de termenii stabiliți, schimbarea ofertelor în procesul examinării acestora de către grupul de lucru
De a asigura argumentarea justificativă a raportului de evaluare a ofertei și propunerii de selectare a ofertei	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Numirea persoanei responsabile de constituirea dosarului achiziției cu ane-xarea documentelor corespunzătoare;</li> <li>2. Anexarea, la procesul verbal și darea de seamă privind procedura de achiziție, a tuturor documentelor justificative, care au contribuit la selectarea ofertei câștigătoare (oferta cu prețul cel mai mic, documentele de confirmare a calității, termenele și condițiile de livrare, etc)</li> </ol>	Neargumentarea justificativă a raportului de evaluare a ofertei și propunerii de selectare a ofertei
De a asigura neadmiterea cazurilor	1. Numirea persoanei responsabile (spre exemplu, din contabilitate) pentru urmărirea respectării volumului bunurilor, lucrărilor și serviciilor, stabilit	Majorarea neîntemeiată a volumului mărfurilor,

<p>de majorare a volumului mărfurilor, lucrărilor și serviciilor, stabilit de contractele încheiate, pentru a evita efectuarea unor noi achiziții</p>	<p>de contractele încheiate, și ținerea registrului privind respectarea volumelor indicate în contract;</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>2. Prezentarea, de către șefii de gospodărie, a facturilor mărfurilor, lucrărilor/ serviciilor prestate pentru acumularea informației privind volumele livrate, compararea acestora cu volumele indicate în contract și stabilirea volumului de mărfuri, lucrări/servicii , care nu au fost furnizate;</li> <li>3. Efectuarea prognozării și, în caz de stabilire a neajunsului volumelor indicate în contract, înaintarea propunerilor de semnare a acordurilor adiționale în limita stabilită de legislație;</li> <li>4. Verificarea periodică de către conducerea entității sau persoana împuternicită a urmării respectării volumelor indicate în contractele de achiziții</li> </ol>	<p>lucrărilor/serviciilor în scopul evitării efectuării unor noi achiziții</p>
<p>De a asigura neadmiterea cazurilor de modificare a oricărui element al contractului încheiat și introducerea unor elemente noi, dacă asemenea acțiuni sînt de natură să schimbe condițiile ofertei</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Numirea persoanei responsabile de întocmirea contractului de achiziție în baza procesului verbal și dării de seamă privind procedura de achiziție;</li> <li>2. Verificarea de către conducerea entității sau persoana împuternicită, prin contrapunerea clauzelor contractului cu procesul verbal și oferta câștigătoare, precum și formalizarea prin avizare a acestei verificări</li> </ol>	<p>Modificarea elementelor contractului încheiat și introducerea unor elemente noi, dacă asemenea acțiuni sînt de natură să schimbe condițiile ofertei</p>
<p>De a asigura neadmiterea cazurilor de modificare, în</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Numirea persoanei responsabile (spre exemplu, din contabilitate) pentru urmărirea respectării clauzelor contractuale și neadmiterea majorării nejustificate a prețurilor;</li> </ol>	<p>Modificarea, în mod unilateral, a clauzelor contractului de achizi-</p>

<p>mod unilateral, a clauzelor contractului de achiziție ori majorarea nejustificată a prețurilor</p>	<ol style="list-style-type: none"> <li>2. Prezentarea de către șefii instituțiilor subordonate, șefii de gospodărie, a facturilor mărfurilor, lucrărilor/serviciilor prestate pentru urmărirea ulterioară a respectării clauzelor contractului de achiziție și neadmiterea majorării nejustificate a prețurilor;</li> <li>3. Desfășurarea seminarelor cu persoanele, care execută nemijlocit procurarea de mărfuri, lucrări/servicii și informarea acestora despre condițiile contractelor încheiate și specificațiile la contract. Formalizarea participării la instruire și semnarea Recipisei privind aducerea la cunoștință și răspunderea în caz de încălcare;</li> <li>4. În cazul stabilirii divergențelor dintre clauzele contractului și facturile prezentate (denumirea mărfii, volumul, prețul) stoparea tranzacției;</li> <li>5. Verificarea periodică, de către conducerea entității sau persoana împuternicită, a urmării respectării clauzelor contractuale și prețurilor</li> </ol>	<p>ție/executarea lucrărilor și prestarea serviciilor neprevăzute în contract, majorarea nejustificată a prețurilor stipulate în contract</p>
---	---	---

Întocmit de către / data:  
Revizuit de către / data:

**Figura 39.** Exemple de obiective ale controlului, controlul preconizat și riscurile posibile la evaluarea procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică

## **XVI. ROLURILE ȘI RESPONSABILITĂȚILE PERSONALULUI DE AUDIT – NMAISP 15**

### **1. Introducere**

1.1. Auditul intern este o activitate profesională și trebuie să dispună de personal cu aptitudini și experiență corespunzătoare. Este necesar de a defini clar rolurile personalului de audit intern pentru a evita suprapunerea sau dublarea funcțiilor acestora.

1.2. NMAISP 15 prezintă principalele roluri ale personalului unităților de audit intern și a practicilor aferente de management a resurselor umane, care sînt parte a reformei administrației publice.

1.3. Conducătorul unității de audit intern gestionează resursele alocate pentru această activitate, ținînd cont de prevederile SNAI.

*SNAI 2030 "Gestiunea resurselor". Conducătorul unității de audit intern asigură că resursele alocate pentru această activitate vor fi adecvate, suficiente și se vor utiliza efectiv, în vederea realizării planului de audit aprobat.*

1.4. Principalele trăsături specifice rolului personalului de audit sînt specificate în Carta de audit intern (Regulamentul-model de efectuare a auditului intern).

### **2. Rolurile și responsabilitățile conducătorilor și personalului unităților de audit intern**

2.1. Conform prevederilor Cartei de audit intern conducătorul unității de audit intern are următoarele atribuții:

- a) elaborează și înaintează spre aprobare conducătorului instituției publice proiectele Cartei de audit intern, și în caz de necesitate, instrucțiunile proprii de aplicare a normelor metodologice privind activitatea de audit intern în sectorul public, ținînd cont de specificul instituției publice. Proiectele sînt remise organului responsabil de armonizarea și coordonarea auditului intern în sectorul public spre avizare și comentare privind conformitatea cu SNAI, Codul etic al auditorului intern, Carta de audit intern (model) și cadrul normativ relevant;
- b) elaborează un plan strategic pe termen mediu, conform politicilor și directivelor instituției publice și un plan anual al activității de audit intern, folosind metodologia corespunzătoare bazată pe evaluarea riscurilor, politicile manageriale privind controlul sau gestionarea riscurilor și prezintă aceste planuri conducătorului instituției publice pentru examinare și aprobare;
- c) organizează activitatea unității de audit intern pentru implementarea planului anual al activității de audit intern aprobat;
- d) elaborează rapoarte privind rezultatele misiunii de audit, le prezintă conducerii entității auditate, precum și oferă recomandări;

- e) informează periodic, minim trimestrial, conducătorul instituției publice privind rezultatele activității de audit și asigurarea necesarului de resurse a unității de audit intern;
- f) elaborează și prezintă anual rapoarte privind rezultatele activității de audit intern organului responsabil de armonizarea și coordonarea auditului intern în sectorul public, în formatul și conținutul reglementat de Ministerul Finanțelor;
- g) informează conducerea entității despre cele mai recente tendințe și practici de succes în domeniul auditului intern și propune măsuri de aliniere la acestea, pentru a atinge un nivel înalt de performanță a activității instituției publice;
- h) asigură încadrarea și activitatea auditorilor interni profesioniști, cu suficiente cunoștințe, aptitudini, experiențe și certificări profesionale, conform cerințelor Cartei de audit intern, prevederilor SNAI și legislației în vigoare.

2.2. Conform prevederilor Cartei de audit intern personalul unității de audit intern are următoarele atribuții:

- a) stabilește obiectivele misiunii de audit intern de comun acord cu conducătorul entității, determină domeniul de activitate și aplică tehnicile necesare pentru a atinge scopurile misiunii de audit;
- b) efectuează activități de audit intern pentru evaluarea sistemului de management financiar și control al entității auditate;
- c) evaluează și apreciază serviciile, procesele, operațiunile noi sau în proces de schimbare, precum și procedurile de control intern;
- d) monitorizează implementarea recomandărilor de către conducătorul entității auditate;
- e) informează imediat conducătorul instituției publice, printr-o scrisoare de sesizare, despre suspiciuni privind fraude și iregularități;
- f) dispune de acces liber la bunuri, persoane relevante, informații utile și probante (inclusiv cele în format electronic) pe care le consideră necesare de a atinge scopul și a îndeplini obiectivele misiunii de audit intern;
- g) obține asistența necesară din partea personalului entității auditate, precum și servicii specializate din cadrul sau din afara entității auditate.

2.3. Carta de audit intern prevede că conducătorul și personalul unității de audit intern nu au dreptul:

- a) să realizeze sarcini operaționale pentru instituția publică sau entitățile sale afiliate, cum ar fi: aprobarea tranzacțiilor contabile sau elaborarea procedurilor de control intern;
- b) să dirijeze activitățile oricărui angajat al instituției publice, cu excepția cazurilor în care aceștia au fost numiți corespunzător în echipele de audit sau pentru a asista sau a consulta auditorii interni;
- c) să efectueze controale, revizii și inspecții;
- d) să investigheze fraude.

2.4. În Carta de audit intern atribuțiile personalului unității de audit intern sînt descrise fără a identifica separat rolurile mai superioare, exercitate de angajații desemnați în calitate de șefi de echipă în cadrul misiunilor de audit.

### 3. Trei roluri de bază necesare pentru un audit intern eficient

3.1. Conform Cartei de audit intern, unității de audit intern i se atribuie trei roluri și anume gestionarea, supravegherea și activitatea de audit:

- a) *conducătorul unității de audit intern* – gestionează activitatea de audit intern pentru a asigura ca aceasta să aducă valoare adăugată entității;
- b) *șeful echipei de audit intern* – deține rolul de supraveghere a procesului de planificare și realizare a misiunilor de audit (îndeplinește acest rol suplimentar la activitățile de audit directe);
- c) *auditorul intern* – realizează activitățile de audit în cadrul misiunilor de audit și efectuează alte sarcini, la ordinul conducătorului unității de audit intern.

3.2. Nu toate unitățile de audit sînt suficient de mari pentru a dispune de persoane separate pentru fiecare rol. Astfel, în unele cazuri, conducătorul unității de audit intern va prelua rolul de supraveghere, iar în unitățile de audit mici, conducătorul ar putea realiza toate activitățile de audit. De asemenea, șeful echipei va avea responsabilități directe de audit, în afară de rolul de supraveghere.

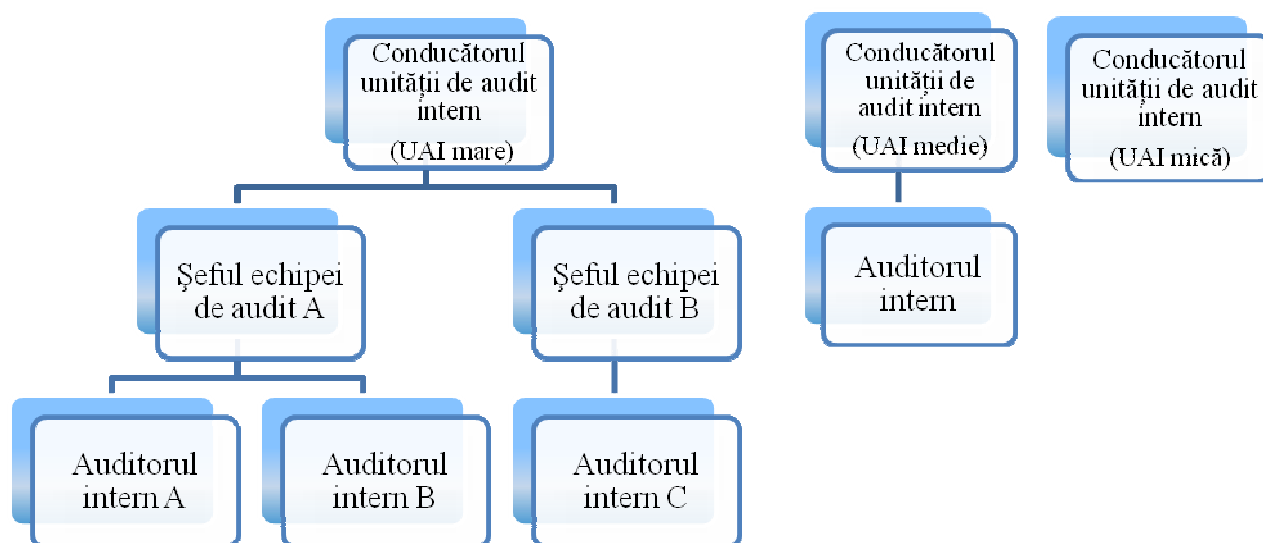
3.3. Un rezumat al diferitor roluri ale personalului în cadrul unei unități de audit intern este prezentat în figura 40.



**Figura 40.** Un rezumat al diferitor roluri în cadrul unei UAI



3.4. Structura organizațională a unităților de audit intern depinde de dimensiunea acestora (vezi figura 41).



*Figura 41. Exemple de diferite structuri organizaționale pentru unitățile de audit intern de dimensiuni mari, medii și mici*

## **4. Cadrul de competențe pentru auditorii interni**

### **4.1. Obiectivul cadrului de competențe**

4.1.1. Atît organizațiile din sectorul public, cît și din sectorul privat, pot utiliza anumite forme de competențe, în baza cărora își elaborează politicile de management a resurselor umane. Organizația trebuie să identifice clar atît valorile, cît și competențele relevante de care trebuie să dispună personalul pentru a atinge scopurile organizației. Fiecare organizație are propriul mediu de funcționare și propria sa cultură, în timp ce organizațiile din același domeniu pot avea diferite cerințe de dezvoltare. Din aceste motive, formele de competențe sau listele competențelor sînt elaborate în mod individual pentru fiecare organizație în baza necesităților sale interne, deseori ca parte a inițiativei de dezvoltare strategică.

4.1.2. Formele de competențe reflectă aspirațiile organizației. Ele descriu persoanele și caracteristicile dorite, nu acelea de care organizația dispune.

4.1.3. Sarcina politicilor din domeniul resurselor umane este să apropie situația reală de cea dorită prin recrutare, promovare, instruire, etc. pe măsura dezvoltării organizației.

4.1.4. Listele competențelor unei organizații sînt întocmite de persoanele, care cunosc bine cerințele diferitor posturi. Auditul intern este o funcție nouă în Republica Moldova și foarte puține persoane au experiență în acest domeniu. Din acest motiv, NMAISP 15 oferă o listă generală a competențelor pentru auditorii interni, care poate fi modificată de către conducătorii unităților de audit intern pentru a o ajusta la circumstanțele specifice entităților acestora.

## **4.2. Comentarii la cadrul de competențe**

Lista competențelor include cele mai frecvente competențe ale auditorilor interni, după cum a fost identificat în studiul efectuat recent de către Institutul Auditorilor Interni, la care se adaugă aptitudinile de utilizare a computerului. De asemenea, drept sursă de inspirație s-au utilizat listele competențelor ale mai multor instituții de audit intern și extern. Lista competențelor pentru auditorii interni este expusă în pct.7 din NMAISP 15.

## **4.3. Aplicarea cadrului de competențe**

4.3.1. Cadrul de competențe și exemplele de fișe ale posturilor trebuie utilizate în calitate de bază pentru determinarea competențelor specifice și elaborarea fișelor posturilor, reflectând necesitățile particulare ale fiecărei unități de audit intern.

4.3.2. Fiecare unitate de audit intern trebuie să găsească răspunsuri la următoarele întrebări:

- a) "Lista competențelor include toate competențele necesare pentru a realiza misiunea?"
- b) „Există anumite competențe, ce țin de activitățile specifice de audit pe care trebuie să le realizăm și care trebuie adăugate în această listă?”. Spre exemplu, activitatea de audit necesită cunoștințe sau experiențe specializate într-un anumit domeniu (analize economice, experiență specializată, etc.);
- c) "Sînt incluse în listă anumite competențe, care nu sînt necesare pentru unitatea de audit intern în cauză?"

## **5. Fișele posturilor pentru unitatea de audit intern**

5.1. Toate fișele posturilor, inclusiv cele pentru personalul de audit intern, se întocmesc de către conducătorul unității de audit intern și se coordonează de către secția Resurse Umane pentru entitatea în cauză în conformitate cu Metodologia cu privire la elaborarea, coordonarea și aprobarea fișei postului pentru funcțiile publice.

5.2. Fișele posturilor includ următoarele 3 capitole distinctive:

- a) Capitolul I "Dispoziții generale";
- b) Capitolul II "Descrierea funcției";
- c) Capitolul III "Cerințele funcției".

5.3. Toate fișele posturilor dispun de o structură comună.

5.4. Elaborarea fișei postului este importantă pentru unitatea de audit intern prin faptul că asigură:

- a) instituirea unui sistem organizatorico-juridic pentru activitatea angajaților în cadrul unității de audit intern;
- b) facilitarea recrutării corecte a personalului pentru funcțiile vacante (pe baza fișei postului se stabilesc condițiile pe care trebuie să le îndeplinească candidatul la o funcție publică vacantă, precum și sarcinile, atribuțiile, împuternicirile și responsabilitățile, care se specifică în anunțul de desfășurare a concursului);

- c) delimitarea rațională a muncii în cadrul unității de audit intern, inclusiv nivelurile de ierarhizare;
- d) obiectivitatea în procesul de evaluare a performanțelor profesionale ale angajaților;
- e) soluționarea eventualelor conflicte de muncă.

5.5. Principiile de bază în elaborarea fișei postului sînt:

- a) fișa postului se bazează pe funcție, nu pe persoană;
- b) funcția este prezentată cum este realizată în prezent, și nu cum a fost exercitată în trecut sau cum va fi în viitor;
- c) utilizarea limbajului clar și concis;
- d) descrierea doar a scopului, sarcinilor, atribuțiilor, responsabilităților și împuternicirilor necesare și cerute față de funcție;
- e) axarea pe rezultate și contribuția în activitatea entității;
- f) studiile, experiența profesională și abilitățile profesionale trebuie să fie doar acelea care sînt solicitate de funcție;
- g) orice sarcină/atribuție, care reprezintă mai puțin de 5 % din funcție, nu trebuie să fie inclusă în fișa postului.

5.6. În NMAISP 15 sînt oferite îndrumări pentru secția Resurse Umane și conducătorii unităților de audit intern privind modalitatea de elaborare a fișelor posturilor pentru conducătorul și personalul unității de audit intern în conformitate cu SNAI și Carta de audit intern.

5.7. Utilizarea fișelor posturilor, prezentate în pct. 6 din NMAISP 15, va asigura respectarea metodologiei de elaborare a fișelor postului și a SNAI.

## **6. Exemple de fișe a postului pentru conducătorul și personalul unității de audit intern**

### **6.1. Exemplu de fișă a postului pentru conducătorul unității de audit intern**

**APROBATĂ**

\_\_\_\_\_  
(semnătura)

\_\_\_\_\_  
(numele, prenumele)

\_\_\_\_\_  
(funcția conducătorului autorității)

“ ”

\_\_\_\_\_

**FIȘA POSTULUI Nr. \_\_\_\_\_**

**Capitolul I  
Dispoziții generale**

**Autoritatea publică:** Introduceți denumirea autorității publice

**Compartimentul:** Introduceți denumirea unității de audit intern

**Adresa:** Introduceți adresa unității de audit intern

**Denumirea funcției:** Conducătorul unității de audit intern

**Nivelul funcției:** Funcție publică de conducere

**Nivelul de salarizare:** Introduceți nivelul salariului (salariul de bază și suplimentele corespunzătoare)

## **Capitolul II**

### **Descrierea funcției**

#### **Scopul general al funcției:**

Auditul intern este o activitate independentă și obiectivă, care oferă entității asigurarea unui grad de control asupra operațiunilor, o îndrumă în ceea ce privește îmbunătățirea operațiunilor și contribuie la adăugarea unui plus de valoare acestora, ajută entitatea în atingerea obiectivelor, evaluând, printr-o abordare sistematică și metodică, procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare a instituției, cu propuneri de consolidare a eficacității lor.

Conducătorul unității de audit intern gestionează în mod eficient activitatea de audit intern, astfel încât să se asigure că ea aduce un plus de valoare entității.

#### **Sarcini de bază:**

1. Conducerea/managementul activității unității de audit intern;
2. Coordonarea efectuării în cadrul instituțiilor publice a misiunilor de audit intern cu oferirea recomandărilor de rigoare, în scopul de a aduce un plus de valoare entității;
3. Elaborarea propunerilor de modificare a actelor normative în vigoare, ce țin nemijlocit de activitatea auditului intern public;
4. Coordonarea activităților cu celelalte unități de audit intern și extern, astfel încât să se asigure o acoperire adecvată a activităților și să se evite, pe cât este posibil, suprapunerile;
5. Organizarea continuă a perfecționării profesionale a angajaților unității de audit intern.

#### **Atribuțiile de serviciu:**

## 1. Conducerea/managementul activității unității de audit intern:

- Elaborează și înaintează spre aprobare conducătorului instituției publice proiectele Cartei de audit intern, și în caz de necesitate, instrucțiunile proprii de aplicare a normelor metodologice privind activitatea de audit intern în sectorul public, ținând cont de specificul entității publice;
- Elaborează un plan strategic pe termen mediu, conform politicilor și directivelor instituției publice și un plan anual al activității de audit intern, folosind metodologia corespunzătoare bazată pe evaluarea riscurilor, politicile în domeniu și preocupările conducerii instituției publice privind controlul sau gestionarea riscurilor și prezintă aceste planuri conducerii superioare pentru examinare și aprobare;
- Organizează activitatea unității de audit intern pentru implementarea planului anual al activității de audit intern aprobat;
- Informează trimestrial conducerea superioară despre rezultatele activității de audit și asigurarea necesarului de resurse a unității de audit intern;
- Elaborează și prezintă anual rapoarte privind rezultatele activității de audit intern organului responsabil de armonizarea și coordonarea auditului intern în sectorul public, în formatul și conținutul reglementat de Ministerul Finanțelor;
- Asigură menținerea unui înalt nivel al disciplinei de muncă de către colaboratorii unității de audit intern;
- Determină atribuțiile de serviciu ale colaboratorilor unității de audit intern, stabilește termenele de realizare a activităților preconizate, asigură controlul asupra îndeplinirii acestor activități, instruește și evaluează performanțele profesionale ale colaboratorilor;
- Asigură ținerea evidenței timpului de lucru al angajaților unității de audit intern.

## 2. Coordonarea efectuării în cadrul instituțiilor publice a misiunilor de audit intern cu oferirea recomandărilor de rigoare, în scopul de a aduce un plus de valoare entității:

- Determină atribuțiile necesare pentru realizarea obiectivelor misiunii de audit;
- Revizuieste și aprobă programul de lucru al misiunii de audit, pentru a asigura faptul că el nu a deviat de la planul anual al activității de audit intern și că resursele alocate sînt suficiente pentru realizarea obiectivelor misiunii;
- Examinează proiectele rapoartelor de audit și documentelor de lucru pentru a se asigura că toate auditele au fost efectuate la un standard acceptabil conform programelor stabilite;

- Elaborează rapoarte privind rezultatele misiunii de audit, le prezintă conducerii entității auditate și oferă recomandări;
  - Stabilește un proces de urmărire a implementării recomandărilor, care să permită monitorizarea și garantarea faptului că măsurile luate de conducere au fost implementate în mod eficient sau că conducerea a acceptat să-și asume riscul de a nu întreprinde nici o măsură;
  - Informează conducătorul entității publice, printr-o scrisoare de sesizare, despre suspiciunile privind fraudele și iregularitățile descoperite în cadrul misiunii de audit;
  - Comunică rezultatele finale ale misiunii de audit părților, care pot acorda atenția cuvenită acestora;
  - Stabilește reguli privind protejarea și păstrarea dosarelor misiunilor de audit, cât și transmiterea lor către utilizatorii interni sau externi.
3. Elaborarea propunerilor de modificare a actelor normative în vigoare, ce țin nemijlocit de activitatea auditului intern public:
- Colectează informații cu privire la necesitatea modificării actelor normative, ce țin de activitatea auditului intern public;
  - Discută propunerile de modificare a metodologiei în domeniul auditului intern public și legislației relevante cu personalul unității de audit intern;
  - Înaintează propuneri către UCA privind modificarea actelor normative în domeniu.
4. Coordonarea activităților cu celelalte unități de audit intern și extern, astfel încât să se asigure o acoperire adecvată a activităților și să se evite, pe cât este posibil, suprapunerile:
- Organizează schimbul de informație cu auditul extern în privința planurilor de audit intern;
  - Coordonează activitățile cu alte unități de audit intern pentru a planifica misiunile comune sau a organiza schimbul de informație necesară pentru efectuarea misiunii de audit.
5. Organizarea și asigurarea procesului de perfecționare profesională continuă a angajaților unității de audit intern:
- Examinează și generalizează rezultatele activității de audit intern, precum și înaintează propuneri pentru perfecționarea domeniilor slabe;
  - Înaintează propuneri privind organizarea seminarelor și participarea la desfășurarea seminarelor pe problemele de competență;
  - Asigură învățămîntul profesional al angajaților, precum și acordă sprijinul și ajutorul practic.

### **Responsabilitățile:**

- Răspunde de implementarea eficientă a proceselor moderne de audit intern;
- Răspunde de realizarea consecventă a politicilor și procedurilor de audit intern în baza principiilor de independență și obiectivitate;
- Este responsabil de întocmirea proiectelor planurilor strategice și planurilor anuale ale activității de audit intern;
- Răspunde de asigurarea bunei funcționări a unității de audit intern întru îndeplinirea eficientă și în termenii stabiliți ai planului anual al activității de audit intern;
- Este responsabil ca toate misiunile de audit să fie efectuate în strictă conformitate cu standardele profesionale și metodologia în domeniu;
- Este responsabil de comunicarea rezultatelor finale ale misiunii de audit părților, care pot acorda atenția cuvenită acestora;
- Informează imediat conducătorul entității publice, printr-o scrisoare de sesizare, despre suspiciunile privind fraudele și iregularitățile descoperite în cadrul misiunii de audit;
- Stabilește regulile privind protejarea și păstrarea dosarelor misiunilor de audit, cât și transmiterea lor către părțile interne sau externe.

#### **Împuternicirile:**

- Acces liber la bunuri, persoane relevante, informații utile și probante, inclusiv cele în format electronic, pe care le consideră necesare de a atinge scopul și a îndeplini obiectivele misiunii de audit intern;
- Aprobarea raportului final de audit intern pentru toate misiunile de audit, raportul final al verificărilor ulterioare și alte rapoarte oficiale, prezentate conducerii de către unitatea de audit intern;
- Informarea conducerii entității despre cele mai recente tendințe și practici de succes în domeniul auditului intern și propunerea măsurilor de aliniere la acestea în scopul atingerii unui nivel înalt de performanță a activității entității publice;
- Raportarea periodică în fața conducerii și organului, căruia îi raportează auditorii interni, cu privire la misiune, împuterniciri, responsabilități, funcționarea unității de audit intern și gradul de realizare a planului acesteia;
- Propune soluții de optimizare și îmbunătățire a activității unității de audit intern.

**Ponderea ierarhică:** Introduceți numărul posturilor subordonate conducătorului unității de audit intern.

**Cui îi raportează titularul funcției:** Conducătorul unității de audit intern raportează conducătorului entității publice, în cadrul căreia a fost creată unitatea respectivă.

**Cine îi raportează titularului funcției:** Conducătorului unității de audit intern îi raportează angajații unității de audit intern.

**Pe cine îl substituie:** Conducătorul unității de audit intern nu poate înlocui alți funcționari.

**Cine îl substituie:** Funcțiile conducătorului unității de audit intern vor fi realizate de către [introduceți numele șefului echipei de audit]. Persoana care înlocuiește conducătorul unității de audit intern nu va avea dreptul să aprobe rapoartele de audit intern.

**Cooperarea internă:**

- Cu angajații unității de audit intern;
- Cu angajații subdiviziunilor din cadrul entității publice, în cadrul căreia a fost creată unitatea de audit intern.

**Cooperarea externă:**

- Cu Unitatea Centrală de Armonizare a Ministerului Finanțelor;
- Cu conducătorii și angajații Curții de conturi (audit extern);
- Cu conducătorii și angajații altor unități de audit intern;
- Cu managerii entităților incluse în planurile strategice și planurile anuale ale activității de audit intern;
- Cu prestatorii serviciilor de instruire.

**Mijloacele de lucru/echipamentul utilizat:**

- Monitorul Oficial al Republicii Moldova, culegeri de acte normative în domeniul auditului intern, Codul Muncii;
- Computer, imprimantă, telefon;
- Internet/Intranet;
- Manuale, materiale metodice și informative în domeniul auditului intern public, managementului resurselor umane;
- Presă periodică din domeniu;
- Dicționare, etc.

**Condițiile de muncă:**

- Regim de muncă: 40 ore pe săptămână, 8 ore pe zi;
- Program de muncă: luni - vineri, orele 8.00-17.00, pauza de masă 12.00-13.00;



- Activitatea de birou, de teren în entități și alte autorități publice, deplasări în țară și peste hotare.

### Capitolul III Cerințele funcției

#### **Studii:**

- Superioare în domeniul economiei;
- Cursuri de perfecționare profesională în domeniul managementului și administrației publice, legislației, controlului financiar public intern.

#### **Experiență profesională:**

- 5 ani vechime în specialitatea postului și 3 ani în serviciul public;
- 6 ani de experiență după absolvire în funcționarea și gestiunea entităților publice.

#### **Cunoștințe:**

- Cultură generală;
- Etos și cunoștințe profesionale – un nivel înalt de cunoștințe profesionale, actualizate cu regularitate;
- O înțelegere mai vastă a problemelor sectorului public;
- Cunoașterea principiilor și tehnicilor contabile;
- Cunoașterea principiilor de bază în economie și în domeniul juridic;
- Cunoștințe generale cu privire la exercitarea auditului intern în instituțiile publice;
- Noțiuni suficiente pentru a identifica elementele de iregularitate și elementele constitutive ale infracțiunii;
- Cunoașterea unei limbi de circulație internațională (engleza, franceza, spaniola, germana) la nivel, cel puțin, intermediar (citit/scriș/vorbit);
- Cunoștințe de operare a programelor computerizate: Word, Excel, PowerPoint, Internet.

#### **Abilități:**

- Gîndire ordonată, tact și pricepere în munca cu oamenii, perseverență, rezistență la efort și stres, adaptabilitate la situații noi, capacitatea de comutare rapidă la diverse probleme profesionale – dezvoltare foarte bună;
- Capacitatea de a comunica oral și în scris, de a fi în măsură să expună clar și concis constatările, concluziile și recomandările.

**Atitudini/comportamente:** imparțialitate, evitarea conflictelor de interese, conduită morală și profesională desăvîrșită, spirit de inițiativă, lucrul în echipă,

disponibilitate la schimbare, diplomație, creativitate, flexibilitate, disciplină, responsabilitate, exigent cu sine și cu subalternii, spirit de observație, tendință spre dezvoltare profesională continuă.

*Întocmită de:*

Nume, prenume \_\_\_\_\_

Funcția publică de conducere \_\_\_\_\_

Semnătura \_\_\_\_\_

Data întocmirii \_\_\_\_\_

*Vizată de:*

Nume, prenume \_\_\_\_\_

Serviciul resurse umane/funcția publică \_\_\_\_\_

Semnătura \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

*Luat la cunoștință de către titularul funcției:*

Nume, prenume \_\_\_\_\_

Semnătura \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

## 6.2. Exemplu de fișă a postului pentru șeful echipei de audit

**APROBATĂ**

\_\_\_\_\_  
(semnătura)

\_\_\_\_\_  
(numele, prenumele)

\_\_\_\_\_  
(funcția conducătorului autorității)

“ \_\_\_\_\_ ”

**FIȘA POSTULUI Nr. \_\_\_\_\_**

### **Capitolul I Dispoziții generale**

**Autoritatea publică:** Introduceți denumirea autorității publice

**Compartimentul:** Introduceți denumirea unității de audit intern

**Adresa:** Introduceți adresa unității de audit intern

**Denumirea funcției:** Șeful echipei de audit intern

**Nivelul funcției:** Funcție publică de execuție

**Nivelul de salarizare:** Introduceți nivelul salariului (salariul de bază și suplimentele corespunzătoare)

## **Capitolul II**

### **Descrierea funcției**

#### **Scopul general al funcției:**

Șeful echipei de audit intern supraveghează derularea misiunii de audit și efectuează alte sarcini de audit, la indicațiile conducătorului unității de audit intern.

Îndrumă entitatea în ceea ce privește îmbunătățirea operațiunilor și contribuie la adăugarea unui plus de valoare acestora, ajută entitatea în atingerea obiectivelor, evaluând, printr-o abordare sistematică și metodică, procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare a instituției, cu propuneri de consolidare a eficacității lor.

#### **Sarcini de bază:**

1. Stabilește obiectivele misiunii de audit intern de comun acord cu conducătorul entității auditate;
2. Efectuează activități de audit intern în scopul evaluării sistemului de management financiar și control al entității auditate;
3. Monitorizează implementarea recomandărilor de către conducătorul entității auditate;
4. Informează imediat conducătorul instituției publice, printr-o scrisoare de sesizare, despre suspiciuni privind fraude și iregularități;
5. Obține asistența necesară din partea personalului entității auditate, precum și servicii specializate din cadrul sau din afara entității auditate.

#### **Atribuțiile de serviciu:**

1. Stabilește obiectivele misiunii de audit intern de comun acord cu conducătorul entității:
  - Determină aria de aplicare a auditului, luând în considerație sistemele, înregistrările, personalul și activele relevante;
  - Documentează obiectivele operaționale sau a sistemului auditat;
  - Formulează obiectivele misiunii de audit, ținând cont de natura, funcțiile specifice și circumstanțele domeniului auditat.

2. Efectuează activități de audit intern în scopul evaluării sistemului de management financiar și control al entității auditate:
  - Conduce ședința de deschidere a misiunii de audit;
  - Determină resursele necesare și asigură respectarea programului de lucru al misiunii de audit aprobat;
  - Întocmește lista sarcinilor/oferă consultanță angajaților desemnați privind modalitățile de efectuare a testelor suplimentare, perfectează documentația existentă și identifică ce documente mai sînt necesare pentru realizarea misiunii de audit;
  - Comunică cu angajații entității auditate, în special cu personalul unității organizaționale auditate, pentru a soluționa problemele apărute pe parcursul misiunii de audit;
  - Conduce ședința de finalizare a lucrului în teren și comunică constatările de audit conducerii entității auditate;
  - Supraveghează procesul de întocmire a proiectului raportului de audit al echipei de audit și oferă recomandări relevante pentru îmbunătățirea proceselor auditate;
  - Informează sistematic conducătorul unității de audit intern despre procesul de realizare a sarcinilor echipei de audit.
3. Monitorizează implementarea recomandărilor de către conducătorul entității auditate:
  - Înaintează recomandările entității auditate;
  - Monitorizează întocmirea de către entitatea auditată a planului de acțiuni privind implementarea recomandărilor;
  - Monitorizează procesul implementării recomandărilor.
4. Informează imediat conducătorul instituției publice, printr-o scrisoare de sesizare, despre suspiciuni privind fraude și iregularități:
  - Urmărește rezultatele auditului efectuat și, în special, cazurile de fraude și iregularități;
  - Informează în mod urgent, în cazul apariției suspiciunilor, conducătorul unității de audit intern și prin scrisoarea de sesizare - managerul entității auditate.
5. Obține asistența necesară din partea personalului entității auditate, precum și servicii specializate din cadrul sau din afara entității auditate:
  - Ajută conducerea entității auditate în implementarea celor mai bune sisteme de control intern, care abordează principalele riscuri ale organizației;
  - Colaborează cu conducerea entității pentru a dezvolta aranjamente mai bune de management a riscurilor;

- Ajută personalul entității auditate să înțeleagă pe deplin rolul auditului intern și, în mod special, diversele responsabilități pentru elaborarea și implementarea recomandărilor.

### **Responsabilitățile:**

- Exerciță atribuțiile de serviciu în conformitate cu Standardele Naționale de Audit Intern și normele metodologice privind implementarea auditului intern în Republica Moldova;
- Este responsabil de stabilirea obiectivelor misiunii de audit intern de comun acord cu conducătorul entității;
- Este responsabil de efectuarea auditului intern în scopul evaluării sistemului de management financiar și control al entității auditate în strictă conformitate cu standardele profesionale și metodologia în domeniu;
- Monitorizează implementarea recomandărilor de către conducătorul entității auditate;
- Informează imediat conducătorul unității de audit intern despre suspiciuni privind fraude și iregularități;
- Obține asistența necesară din partea personalului entității auditate, precum și servicii specializate din cadrul sau din afara entității auditate;
- Raportează periodic conducătorului unității de audit intern despre derularea misiunii de audit;
- Răspunde disciplinar pentru neîndeplinirea sau îndeplinirea necorespunzătoare a sarcinilor de serviciu.

### **Împuternicirile:**

- Acces liber la bunuri, persoane relevante, informații utile și probante, inclusiv cele în format electronic, pe care le consideră necesare pentru a atinge scopul și a îndeplini obiectivele misiunii de audit intern;
- Prezintă recomandările pentru îmbunătățirea următoarelor domenii: management financiar și control, reducerea nivelului de expunere a entității la riscuri, îmbunătățirea economiei, eficienței și eficacității entității;
- Propune soluții de optimizare a procesului misiunilor de audit intern.

**Ponderea ierarhică:** Introduceți numărul posturilor subordonate șefului echipei de audit intern.

**Cui îi raportează titularul funcției:** Șeful echipei de audit intern îi raportează conducătorului unității de audit intern.

**Cine îi raportează titularului funcției:** Șefului echipei de audit intern îi raportează auditorii unității de audit intern.

**Pe cine îl substituie:** Șeful echipei de audit intern îl substituie, în caz de necesitate, pe conducătorul unității de audit intern.

**Cine îl substituie:** Funcțiile șefului echipei de audit intern vor fi realizate, în caz de necesitate, de către [introduceți numele auditorului].

**Cooperarea internă:**

- Cu membrii echipei de audit intern;
- Cu angajații subdiviziunilor din cadrul entității publice, în cadrul căreia a fost creată unitatea de audit intern.

**Cooperarea externă:**

- Cu Unitatea Centrală de Armonizare a Ministerului Finanțelor;
- Cu conducătorii și angajații Curții de conturi (audit extern);
- Cu conducătorii și angajații altor unități de audit intern;
- Cu managerii entităților incluse în planurile strategice și planurile anuale ale activității de audit intern.

**Mijloacele de lucru/echipamentul utilizat:**

- Monitorul Oficial al Republicii Moldova, culegeri de acte normative în domeniul auditului intern, Codul Muncii;
- Computer, imprimantă, telefon;
- Internet/Intranet;
- Manuale, materiale metodice și informative în domeniul auditului intern public, managementului resurselor umane;
- Presă periodică din domeniu;
- Dicționare, etc.

**Condițiile de muncă:**

- Regim de muncă: 40 ore pe săptămână, 8 ore pe zi;
- Program de muncă: luni - vineri, orele 8.00-17.00, pauza de masă 12.00-13.00;
- Activitatea de birou, de teren în entități și alte autorități publice, deplasări în țară și peste hotare.

### Capitolul III Cerințele funcției

**Studii:**

- Superioare în domeniul economiei;
- Cursuri de perfecționare profesională în domeniul managementului și administrației publice, legislației, controlului financiar public intern.

**Experiență profesională:**

- 3 ani vechime în specialitatea postului și 1 an în serviciul public;
- 5 ani de experiență, după absolvire, în funcționarea entităților publice.

**Cunoștințe:**

- Cultură generală;
- Etos și cunoștințe profesionale – un nivel înalt de cunoștințe profesionale, actualizate cu regularitate;
- O înțelegere mai vastă a problemelor sectorului public;
- Cunoașterea principiilor și tehnicilor contabile;
- Cunoașterea principiilor de bază în economie și în domeniul juridic;
- Cunoștințe generale cu privire la exercitarea auditului intern în instituțiile publice;
- Noțiuni suficiente pentru a identifica elementele de iregularitate și elementele constitutive ale infrațiunii;
- Cunoașterea unei limbi de circulație internațională (engleza, franceza, spaniola, germana) la nivel, cel puțin, intermediar (citit/scriș/vorbit);
- Cunoștințe de operare la calculator: Word, Excel, PowerPoint, Internet.

**Abilități:**

- Gîndire ordonată, tact și pricepere în munca cu oamenii, perseverență, rezistență la efort și stres, adaptabilitate la situații noi, capacitatea de comutare rapidă la diverse probleme profesionale – dezvoltare foarte bună;
- Capacitatea de a comunica oral și în scris, de a fi în măsură să expună clar și concis constatările, concluziile și recomandările.

**Atitudini/comportamente:** imparțialitate, evitarea conflictelor de interese, conduită morală și profesională desăvîrșită, spirit de inițiativă, lucrul în echipă, disponibilitate la schimbare, diplomatie, creativitate, flexibilitate, disciplină, responsabilitate, exigent cu sine și cu subalternii, spirit de observație, tendință spre dezvoltare profesională continuă.

*Întocmită de:*

Nume, prenume \_\_\_\_\_  
Funcția publică de conducere \_\_\_\_\_  
Semnătura \_\_\_\_\_  
Data întocmirii \_\_\_\_\_

*Vizată de:*

Nume, prenume \_\_\_\_\_

Serviciul resurse umane/funcția publică \_\_\_\_\_

Semnătura \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

*Luat la cunoștință de către titularul funcției:*

Nume, prenume \_\_\_\_\_

Semnătura \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

### 6.3. Exemplu de fișă a postului pentru auditorul intern

**APROBATĂ**

\_\_\_\_\_  
(semnătura)

\_\_\_\_\_  
(numele, prenumele)

\_\_\_\_\_  
(funcția conducătorului autorității)

“ ”  
\_\_\_\_\_

**FIȘA POSTULUI Nr. \_\_\_\_\_**

#### **Capitolul I Dispoziții generale**

**Autoritatea publică:** Introduceți denumirea autorității publice

**Compartimentul:** Introduceți denumirea unității de audit intern

**Adresa:** Introduceți adresa unității de audit intern

**Denumirea funcției:** Auditor intern

**Nivelul funcției:** Funcție publică de execuție

**Nivelul de salarizare:** Introduceți nivelul salariului (salariul de bază și suplimentele corespunzătoare)



## Capitolul II

### Descrierea funcției

#### **Scopul general al funcției:**

Auditorul intern realizează activitățile de audit în cadrul misiunilor de audit și efectuează alte sarcini aferente, la indicația conducătorului unității de audit intern.

Oferă entității asigurarea unui grad de control asupra operațiunilor, o îndrumă în ceea ce privește îmbunătățirea operațiunilor și contribuie la adăugarea unui plus de valoare acestora, ajută entitatea în atingerea obiectivelor, evaluând, printr-o abordare sistematică și metodică, procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare a instituției, cu propuneri de consolidare a eficacității lor.

#### **Sarcini de bază:**

1. Efectuează activități de audit intern pentru evaluarea sistemelor de management financiar și control intern ale entității auditate;
2. Documentează constatările de audit cu exactitate și în mod concis în dosarele curente și permanente de audit în conformitate cu SNAI;
3. Participă la formularea versiunii preliminare a recomandărilor pentru raportul de audit intern;
4. Participă în procesul de urmărire a implementării recomandărilor de audit;
5. Informează sistematic șeful echipei de audit intern despre procesul de realizare a sarcinilor de audit, prevăzute în programul de lucru al misiunii de audit.

#### **Atribuțiile de serviciu:**

1. Efectuează activități de audit intern pentru evaluarea sistemului de management financiar și control al entității auditate:
  - Participă la ședința de deschidere a misiunii de audit;
  - Colectează date pentru analiza ulterioară a sistemelor operaționale auditate;
  - Testează și analizează detaliat sistemele operaționale conform programului de testare.
2. Documentează constatările de audit cu exactitate și în mod concis în dosarele curente și permanente de audit în conformitate cu SNAI:
  - Întocmește graficele de realizare a testelor;
  - Documentează interviurile și ședințele desfășurate;
  - Participă la ședința de închidere a lucrului în teren;
  - Întocmește listele constatărilor și determină preliminar prioritățile.
3. Participă la formularea versiunii preliminare a recomandărilor pentru raportul de audit intern:

- Analizează constatările formulate în rezultatul efectuării lucrului în teren;
  - Participă la formularea recomandărilor, care vor apropia situația identificată de situația dorită;
  - Participă la ședința de închidere a misiunii de audit.
4. Participă în procesul de urmărire a implementării recomandărilor de audit:
- Asistă, împreună cu șeful echipei de audit, entitatea la întocmirea Planului de acțiuni privind implementarea recomandărilor oferite în rezultatul efectuării misiunii de audit intern;
  - Asistă șeful echipei de audit la etapa monitorizării implementării recomandărilor;
  - În caz de necesitate, la indicația șefului de secție efectuează acțiunile de urmărire a recomandărilor.
5. Informează sistematic șeful echipei de audit intern despre procesul de realizare a sarcinilor de audit, prevăzute în programul de lucru al misiunii de audit:
- Informează șeful echipei despre procesul de realizare a misiunii de audit;
  - Aduce la cunoștință șefului echipei de audit probele colectate, care la prima vedere oferă semne de fraudă sau corupție, păstrând confidențialitatea;
  - Informează șeful echipei de audit și conducătorul unității de audit intern despre apariția unor suspiciuni apărute în procesul de lucru, pentru luarea unei decizii optime.

**Responsabilitățile:**

- Exerciță atribuțiile de serviciu în conformitate cu Standardele Naționale de Audit Intern și normele metodologice privind implementarea auditului intern în Republica Moldova;
- Este responsabil de stabilirea obiectivelor misiunii de audit intern de comun acord cu conducătorul entității;
- Este responsabil de efectuarea auditului intern în scopul evaluării sistemului de management financiar și control al entității auditate în strictă conformitate cu standardele profesionale și metodologia în domeniu;
- Monitorizează implementarea recomandărilor de către conducătorul entității auditate;
- Informează imediat conducătorul unității de audit intern despre suspiciuni privind fraude și iregularități;
- Obține asistența necesară din partea personalului entității auditate, precum și servicii specializate din cadrul sau din afara entității auditate;

- Raportează periodic conducătorului unității de audit intern despre derularea misiunii de audit;
- Răspunde disciplinar pentru neîndeplinirea sau îndeplinirea necorespunzătoare a sarcinilor de serviciu.

**Împuternicirile:**

- Acces liber la bunuri, persoane relevante, informații utile și probante, inclusiv cele în format electronic, pe care le consideră necesare pentru a atinge scopul și a îndeplini obiectivele misiunii de audit intern;
- Asistă șeful echipei de audit la prezentarea recomandărilor pentru îmbunătățirea următoarelor domenii: management financiar și control intern, reducerea nivelului de expunere a entității la riscuri, precum și îmbunătățirea economiei, eficienței și eficacității entității;
- Participarea la ședințele de lucru pe parcursul misiunii de audit.

**Ponderea ierarhică:** Nu există.

**Cui îi raportează titularul funcției:** Auditorul intern îi raportează conducătorului unității de audit intern și șefului echipei de audit.

**Cine îi raportează titularului funcției:** Nu este cazul.

**Pe cine îl substituie:** Auditorul intern îl substituie, în caz de necesitate, pe șeful echipei de audit.

**Cine îl substituie:** Funcțiile auditorului intern, în caz de necesitate, vor fi realizate de către șeful echipei de audit intern.

**Cooperarea internă:**

- Cu angajații unității de audit intern;
- Cu angajații subdiviziunilor din cadrul entității publice, în cadrul căreia a fost creată unitatea de audit intern.

**Cooperarea externă:**

- Cu Unitatea Centrală de Armonizare a Ministerului Finanțelor;
- Cu angajații Curții de Conturi (audit extern);
- Cu angajații altor unități de audit intern;
- Cu angajații entităților incluse în planurile strategice și planurile anuale ale activității de audit intern.

**Mijloacele de lucru/echipamentul utilizat:**

- Monitorul Oficial al Republicii Moldova, culegeri de acte normative în domeniul auditului intern, Codul Muncii;

- Computer, imprimantă, telefon;
- Internet/Intranet;
- Manuale, materiale metodice și informative în domeniul auditului intern public, managementului resurselor umane;
- Presă periodică din domeniu;
- Dicționare, etc.

#### **Condițiile de muncă:**

- Regim de muncă: 40 ore pe săptămână, 8 ore pe zi;
- Program de muncă: luni - vineri, orele 8.00-17.00, pauza de masă 12.00-13.00;
- Activitatea de birou, de teren în entități și alte autorități publice, deplasări în țară și peste hotare.

### **Capitolul III Cerințele funcției**

#### **Studii:**

- Superioare în domeniul economiei;
- Cursuri de perfecționare profesională în domeniul managementului și administrației publice, legislației, controlului financiar public intern;

#### **Experiență profesională:**

- 1 an de experiență după absolvire în domeniul auditului intern sau alt domeniu aferent (spre exemplu, management financiar);
- 3 ani de experiență după absolvire în funcționarea entităților publice.

#### **Cunoștințe:**

- Cultură generală;
- Etos și cunoștințe profesionale – un nivel înalt de cunoștințe profesionale, actualizate cu regularitate;
- O înțelegere mai vastă a problemelor sectorului public;
- Cunoașterea principiilor și tehnicilor contabile;
- Cunoașterea principiilor de bază în economie și în domeniul juridic;
- Cunoștințe generale cu privire la exercitarea auditului intern în instituțiile publice;
- Noțiuni suficiente pentru a identifica elementele de iregularitate și elementele constitutive ale infracțiunii;
- Cunoașterea unei limbi de circulație internațională (engleza, franceza, spaniola, germana) la nivel, cel puțin, intermediar (citit/scris/vorbit);
- Cunoștințe de operare la calculator: Word, Excel, PowerPoint, Internet.

**Abilități:**

- Gîndire ordonată, tact și pricepere în munca cu oamenii, perseverență, rezistență la efort și stres, adaptabilitate la situații noi, capacitatea de comutare rapidă la diverse probleme profesionale – dezvoltare foarte bună;
- Capacitatea de a comunica verbal și în scris, de a fi în măsură să expună clar și concis constatările, concluziile și recomandările.

**Atitudini/comportamente:** imparțialitate, evitarea conflictelor de interese, conduită morală și profesională desăvîrșită, spirit de inițiativă, lucrul în echipă, disponibilitate la schimbare, diplomație, creativitate, flexibilitate, disciplină, responsabilitate, spirit de observație, tendință spre dezvoltare profesională continuă.

*Întocmită de:*

Nume, prenume \_\_\_\_\_  
Funcția publică de conducere \_\_\_\_\_  
Semnătura \_\_\_\_\_  
Data întocmirii \_\_\_\_\_

*Vizată de:*

Nume, prenume \_\_\_\_\_  
Serviciul resurse umane/funcția publică \_\_\_\_\_  
Semnătura \_\_\_\_\_  
Data \_\_\_\_\_

*Luat la cunoștință de către titularul funcției:*

Nume, prenume \_\_\_\_\_  
Semnătura \_\_\_\_\_  
Data \_\_\_\_\_

**7. Lista competențelor pentru auditorii interni****7.1. Aptitudini analitice**

<b>Indicatori ai eficienței</b>	<b>Indicatori ai ineficienței</b>
Clarifică scopul analizei sau complexitatea problemei	Anticipează soluțiile pînă a defini problema
Se documentează bine și pune întrebări relevante	Nu apreciază necesitatea de a verifica caracterul adecvat al datelor, înainte de a le utiliza

Identifică tendințele sau stabilește legături între cauză și efect	Interpretează greșit datele
Identifică discrepanțele în date	Nu observă discrepanțele în date
Așteaptă să primească și ia în considerare părerile tuturor părților implicate și apreciază sensibilitățile politice, precum și de altă natură	Se axează prea mult pe problemă și are o viziune îngustă
Identifică cele mai importante subiecte în situațiile complexe	Pierde din vedere aspectele importante

### 7.2. Gîndire rațională – efectuarea unor raționamente clare și echilibrate

<b>Indicatori ai eficienței</b>	<b>Indicatori ai ineficienței</b>
Dispune de criterii, modele și tehnici adecvate, pe baza cărora ia decizii	Se bazează excesiv pe intuiție atunci când se confruntă cu o dilemă
Identifică și utilizează cîteva opțiuni	Nu apreciază sau subestimează riscurile
Utilizează cunoștințele proprii din diferite domenii și informații despre cele mai recente evenimente pentru a lua decizii	Utilizează tehnici și metodologii învechite

### 7.3. Gîndire rațională – luarea deciziilor

<b>Indicatori ai eficienței</b>	<b>Indicatori ai ineficienței</b>
Tinde să ia decizii clare	Evită responsabilitatea de a lua decizii
Poate lua decizii rapide sau dure	Amîună luarea deciziilor și caută opinii ce i-ar confirma decizia, chiar dacă se află în criză de timp
Demonstrează autoritate în procesul de luare a deciziilor, utilizînd cele mai bune probe și analize disponibile	Permite ca zvonurile și bîrfele să-i influențeze deciziile

#### 7.4. Comunicarea verbală și scrisă

<b>Indicatori ai eficienței</b>	<b>Indicatori ai ineficienței</b>
Prezintă o persoană încrezută atunci când comunică cu alții atât la nivel intern, cât și extern	Subestimează mesajele prin neîncredere sau comportament arogant și respingător
Discută problemele în mod insistent atunci când este provocat, însă ascultă pentru a putea argumenta justificat	Devine supus sau agresiv când este provocat
Prezintă bine ideile de îmbunătățire și inspiră un sentiment de suport	Îi este dificil să-și prezinte sau demonstreze ideile
Utilizează comunicarea „față în față” pe cât de des posibil, pentru a ține oamenii informați	Nu apreciază valoarea comunicării regulate „față în față”
Utilizează abilitatea de a întocmi rapoarte, care sînt corespunzătoare stilului comunicării scrise	Documentele scrise au o structură slabă și nu transmit un mesaj clar

#### 7.5. Etică și cunoștințe profesionale – înțelegerea metodologiei de audit intern

<b>Indicatori ai eficienței</b>	<b>Indicatori ai ineficienței</b>
Cunoaște propriile puncte forte și puncte slabe și permanent se perfecționează	Nu își cunoaște propriile puncte slabe și nu ține cont de dezvoltarea personală
Preferă sectoare de lucru cu sarcini mai complicate	Preferă sarcinile cu care se simte comod
Dispune de instruire teoretică bună în domeniul standardelor și practicilor de audit intern, precum și dispune de experiență practică bună în soluționarea sarcinilor de audit intern	A beneficiat de instruire teoretică limitată și nu dispune de experiență practică de soluționare a sarcinilor de audit intern

Își actualizează cu regularitate cunoștințele tehnice și profesionale	Nu își dă interesul în cunoștințe noi profesionale
Are o înțelegere vastă a aspectelor ce țin de clienți și sectorul public	Are o înțelegere îngustă a aspectelor ce țin de clienți și sectorul public

### 7.6. Etică și cunoștințe profesionale – calitate, inovare și îmbunătățire continuă

<b>Indicatori ai eficienței</b>	<b>Indicatori ai ineficienței</b>
Propune metode de îmbunătățire a proceselor și a rezultatelor	Rareori obișnuiește să pună la îndoială eficiența metodelor de lucru existente
Identifică, folosește și transmite altora bunele practici, precum și valorifică ideile altora	Mulțumit de standardele existente
Își asumă riscul calculat și încurajează metodele noi de lucru	Opune rezistență la schimbări și noi modalități de lucru

### 7.7. Gestiunea și organizarea lucrului – planificarea

<b>Indicatori ai eficienței</b>	<b>Indicatori ai ineficienței</b>
Stabilește acțiunile necesare încă la etapa de planificare și explică de ce ele trebuie să aibă loc	Nu înțelege instrucțiunile și face presupuneri despre rezultatele solicitate
Identifică calea cea mai efektivă pentru îndeplinirea sarcinii, principalele priorități și stabilește termeni limită realiști	Termenul de executare nu este clar sau este modificat fără motive justificate
Dispune de planuri de acțiuni pentru situații neprevăzute pentru a putea atinge obiectivele stabilite	Nu vede problemele ce pot apărea și nu dispune de un plan de rezervă
Acționează rapid la îndeplinirea măsurilor planificate	Amână începerea lucrului asupra sarcinilor principale sau evită sarcinile dificile
Stabilește echilibrul potrivit dintre calitate și analize detaliate, precum și	Pierde prea mult timp în încercările sale de a ajunge la perfecțiune



utilizează resursele disponibile în cel mai eficient mod	
--	--

### 7.8. Gestiunea și organizarea lucrului – implementarea planurilor de lucru cu convingere și determinare

<b>Indicatori ai eficienței</b>	<b>Indicatori ai ineficienței</b>
Flexibil în schimbarea priorităților care sînt în continuă schimbare sau se contrazic reciproc	Foarte ușor se distrage cu altă activitate și trece cu vederea obiectivele principale
Autoritar în depășirea obstacolelor sau crizelor	Se lasă ușor copleșit de probleme sau permite reducerea calității lucrului
Își asumă responsabilitatea pentru lucrul efectuat	Se bazează pe alții pentru a prelua inițiativa
Monitorizează progresele și depistează chiar de la început problemele posibile	Permanent are senzația că nu se va încadra în termen

### 7.9. Gestiunea și organizarea lucrului – lucrul eficient în echipă

<b>Indicatori ai eficienței</b>	<b>Indicatori ai ineficienței</b>
Tratează colegii, clienții și partenerii egal și încurajează schimbările	Discută cu colegii și clienții arogant sau se simte intimidat cînd discută cu conducerea
Mulțumește oamenilor pentru succesele obținute și apreciază realizările bune	Se concentrează doar pe neajunsuri
Acceptă și folosește diversitatea părerilor membrilor echipei și acceptă diferite modalități de lucru	Consideră că părerile celor din minoritate și diversele modalități de lucru reprezintă o povară inutilă

Nu se limitează doar la posibilitățile instituției, implicînd în caz de necesitate specialiști din afara entității	Nu colaborează cu persoane din afara instituției, precum și preferă să lucreze în condiții limitate
Gestionează eficient și adecvat relația cu superiorii echipei	Nu consideră superiori membrii echipei
Transferă colegilor cunoștințele și aptitudinile sale	Nu oferă ajutor colegilor noi, cu mai puțină experiență

### 7.10. Gestiunea și organizarea lucrului – conducător și lider

<b>Indicatori ai eficienței</b>	<b>Indicatori ai ineficienței</b>
Stabilește factorii de îmbunătățire a lucrurilor	Incapabil de a avea o viziune clară pe termen lung
Încurajează echipa sau colegii să obțină rezultate cât mai bune	Nu acordă timp colegilor, nu-i ajută
Explică membrilor echipei sensul și conținutul obiectivelor, precum și a obligațiilor	Schimbă des obiectivele echipei
Transmite activități interesante și ușor de gestionat altora pentru a contribui la dezvoltarea potențialului membrilor echipei	Nu dorește să-și asume riscul de a încredința colegilor sarcini noi
Prezintă onest și constructiv performanțele colegilor	Se plînge și critică colegii, fără a sugera modalități de îmbunătățire a performanțelor
Ajută oamenilor să se adapteze, explicîndu-le motivul schimbărilor și impacturile posibile	Nu ține cont de preocupările echipei și a fiecărei persoane în parte cu privire la viitor

### 7.11. Gestiunea și organizarea lucrului – lucrul cu clienții

<b>Indicatori ai eficienței</b>	<b>Indicatori ai ineficienței</b>
Folosește capacitatea de a asculta	

pentru a-i influența pe alții și a obține susținerea lor	Încearcă să impună deciziile forțat
Atunci când încearcă să-i influențeze pe alții, încearcă să obțină și părerea lor	Se referă doar la opinia personală atunci când încearcă să obțină acordul altora
Prezintă clienților ideile sale în mod încrezut	Evită să-și prezinte părerile proprii din lipsă de încredere
Facilitează/conduce ședințele sau discuțiile în mod eficient pentru a atinge obiective clare	Pierde controlul asupra ședințelor, deseori nu atinge scopul ședințelor
Capabil și disponibil să ofere clienților/consumatorilor sfaturi obiective și adecvate pe teme tehnice	Prin contactele pe care le are cu auditorii externi poate submina reputația unității de audit intern

### 7.12. Integritatea

Indicatori ai eficienței	Indicatori ai ineficienței
Dă dovadă de nivele înalte de integritate și conformitate profesională	Permite ca comportamentul și deciziile să-i fie influențate de păreri personale sau anumite circumstanțe

### 7.13. Capacitatea de utilizare a programelor computerizate

Indicatori ai eficienței	Indicatori ai ineficienței
<p><b>Nivelul 1.</b> Poate utiliza bine produsele informatice de bază pentru oficiu (Word, Excel, e-mail);</p> <p><b>Nivelul 2.</b> Poate utiliza programele informatice de bază pentru a forma tabele complexe, utilizând astfel de funcții ca calcularea sumei, și documente în Word de un stil înalt;</p> <p><b>Nivelul 3.</b> Poate utiliza bazele de date și funcții complexe în Excel (tabel pivot; scenarii) plicării de extragere și analiză a datelor (IDEA, ACL)</p>	<p>Utilizează computerul în calitate de mașină de dactilografiat. Nu cunoaște funcțiile simple din Word (șabloane/stiluri/grafice) și nu poate utiliza Excelul</p> <p>nici, cel puțin, pentru calcule simple</p>

## **XXI. RELAȚIILE CU AUDITORII EXTERNI, ALTE INSTITUȚII DE STAT ȘI CONSULTANȚII SPECIALIZAȚI – NMAISP 20**

### **1. Introducere**

1.1. Unitățile de audit intern funcționează ca parte a unui sistem de management financiar public. Aceasta necesită interacțiune cu alte instituții, cum ar fi Curtea de Conturi, Ministerul Finanțelor și UCA.

1.2. În cadrul realizării misiunilor de audit unitățile de audit intern ar putea avea nevoie de consultanță specializată din partea consultanților specializați într-un anumit domeniu.

1.3. Conducătorul unității de audit intern comunică informațiile necesare și își coordonează activitățile cu ceilalți prestatori interni și externi de servicii de asigurare și de consiliere, ținând cont de prevederile SNAI.

***SNAI 2050 “Coordonarea”.** Conducătorul unității de audit intern comunică informațiile necesare și își coordonează activitățile cu ceilalți prestatori interni și externi de servicii de asigurare și de consiliere, astfel încât să asigure o acoperire adecvată a activităților și să evite pe cât va fi posibil suprapunerile.*

1.4. Scopul colaborării între auditul intern și auditul extern constă în:

- a) conștientizarea managementului privind necesitatea implementării funcției de audit intern în cadrul propriei entități;
- b) asigurarea suplimentară că auditul intern este independent;
- c) reducerea la minim a suprapunerilor;
- d) schimburi profesionale de probleme;
- e) pregătiri profesionale comune;
- f) înțelegerea de către fiecare parte a rolului său;
- g) împărtășirea informațiilor utile și asigurarea unei comunicări eficiente;
- h) crearea unei culturi comune a auditului în sectorul public;
- i) eliminarea rivalităților instituționale sau chiar a competiției dintre cele două activități;
- j) conștientizarea mai completă a riscurilor, atât de către manageri, cât și de către auditori;
- k) fortificarea relațiilor de colaborare și, în timp, obținerea încrederii reciproce;
- l) coordonarea planurilor și a programelor de audit.

1.5. Conform standardelor internaționale de audit cu privire la auditarea rapoartelor financiare, auditorii externi trebuie să evalueze dacă eficacitatea sistemului de control intern se bazează pe buna funcționare a acestuia atunci când își exprimă opinia pe marginea rapoartelor financiare.

1.6. Auditorii externi evaluează eficacitatea activității de audit intern la etapa de formare a opiniei despre raport înainte de a obține încredere în rezultatele acestei activități.

1.7. Rămîne la discreția auditorilor externi să decidă dacă să aibă încredere sau nu în rezultatele activității de audit intern.

1.8. Auditorii externi evaluează activitatea de audit intern la două niveluri. Mai întîi, auditorii externi evaluează dacă unitatea de audit intern a fost creată în conformitate cu Carta de audit intern, astfel încît să se poată demonstra că activitatea unității este independentă și obiectivă. Apoi, auditorii externi apreciază dacă rapoartele misiunilor individuale oferă probe de audit de încredere, care pot fi utilizate la formarea unei opinii pe marginea rapoartelor financiare.

1.9. Carta de audit intern prevede nivelul minim de interacțiune între auditul intern și cel extern. Conform prevederilor Cartei, unitățile de audit intern trebuie să remită organului de audit extern planul anual de audit, copiile rapoartelor de audit intern solicitate de auditorul extern, precum și raportul anual de audit intern.

1.10. Auditorii interni și cei externi sînt dispuși să facă schimb de mai multe informații decît minimumul necesar și să stabilească canale de comunicare atît oficiale, cît și neoficiale. Aceasta ar putea include:

- a) strategia pe termen lung a activităților de audit intern;
- b) discuții comune cu privire la evaluarea riscurilor de nivel înalt;
- c) schimb reciproc a planurilor de audit extern cu privire la activitățile din cadrul entității.

## **2. Consultanții specializați**

2.1. Conducătorul unității de audit intern are dreptul să apeleze la un prestator extern de servicii dacă personalul auditului intern nu posedă cunoștințe într-un anumit domeniu, ținînd cont de prevederile SNAI.

**SNAI 1210 “Competență”.** *Auditorii interni și alt personal din unitatea de audit intern posedă cunoștințele, priceperea și competențele necesare exercitării responsabilităților lor individuale.*

**1210.A1** - *Conducătorul unității de audit intern obține avizul și asistența de specialitate din partea altor persoane, dacă personalul auditului intern nu posedă cunoștințele, priceperea sau competențele necesare pentru a realiza parțial sau total misiunea.*

**1210.C1** - *Conducătorul unității de audit intern refuză o misiune de consiliere sau obține avizul și asistența competentă din partea unor persoane calificate în domeniu, dacă echipa de audit intern nu posedă cunoștințele, priceperea și celelalte competențe necesare pentru îndeplinirea totală sau parțială a misiunii.*

2.2. Principiul, pe care se bazează utilizarea expertizei specializate, prevede că auditorul intern trebuie să determine ce volum de expertiză specializată este necesară pentru a finaliza misiunea de audit. Dacă pentru o anumită misiune de

consiliere este necesară expertiză specializată, care nu este disponibilă, atunci auditorul nu trebuie să preia această sarcină.

2.3. Expertiza specializată ar putea fi necesară în următoarele domenii:

- a) auditul sistemelor informatice complexe de contabilitate;
- b) pentru a finaliza anumite audite a performanței, care necesită expertiză în anumite domenii;
- c) analiza unor proiecte majore de infrastructură, unde ar putea fi necesare aptitudini de inginerie;
- d) efectuarea unor analize statistice complexe;
- e) evaluarea poziției juridice în cadrul unor dispute contractuale complexe;
- f) evaluarea riscurilor în entități cu profiluri tehnice.

2.4. Standardele internaționale de audit intern oferă îndrumări cu privire la etapele, ce trebuie parcurse de auditor în cazul utilizării serviciilor unui expert. În mod special, auditorul trebuie:

- a) să obțină suficiente probe de audit potrivite, precum că o asemenea activitate este adecvată pentru scopurile auditului;
- b) să evalueze calificările profesionale, experiența și resursele expertului;
- c) să evalueze obiectivitatea expertului;
- d) să obțină suficiente probe de audit potrivite, precum că domeniul de aplicare a serviciilor expertului este adecvat pentru scopurile auditului;
- e) să evalueze dacă serviciile expertului pot fi utilizate în calitate de probă de audit pentru misiunea respectivă.

2.5. Activitatea de consultanță, la care apelează unitatea de audit intern, presupune o serie de obligații pentru consultantul specializat, astfel:

- a) este solicitat pentru o problemă concretă, conform competențelor sale profesionale;
- b) nu se poate implica în alte domenii pentru care nu a fost solicitat;
- c) misiunea încredințată are obiective clare și o durată fixată anticipat;
- d) oferă un punct de vedere avizat și documentat, pentru obiectivele stabilite, responsabilului pentru care efectuează lucrarea;
- e) consultantul specializat întocmește și remite raportul responsabilului lucrării, care rămâne proprietarul acestuia;
- f) în funcție de misiunea de audit, rolul consultantului specializat se poate extinde de la o simplă diagnosticare a unei probleme la organizarea unui sistem al entității.

2.6. Între unitatea de audit intern și consultantul specializat este încheiat un contract de colaborare, în care sînt prevăzute toate condițiile.

## **XXII. UNITATEA CENTRALĂ DE ARMONIZARE PENTRU AUDITUL INTERN – NMAISP 21**

### **1. Introducere**

1.1. Armonizarea este o componentă principală pentru implementarea CFPI în Republica Moldova, care conține o funcție de armonizare separată pentru auditul intern.

1.2. NMAISP 21 descrie rolul și responsabilitățile Unității Centrale de Armonizare (UCA) în efectuarea auditului intern, precum și principalele interacțiuni între UCA și unitățile de audit intern în scopul promovării armonizării.

### **2. Rolul și responsabilitățile UCA**

#### **2.1. Funcțiile UCA**

UCA are următoarele funcții principale:

- a) elaborarea unui set complet de instrucțiuni profesionale pentru auditul intern în Republica Moldova și actualizarea permanentă a acestuia;
- b) pregătirea propunerilor de modificare a cadrului legal cu privire la auditul intern, prin coordonarea Ministerului Finanțelor cu Curtea de Conturi, dacă va fi cazul;
- c) elaborarea unor module eficiente de instruire și certificare a auditorilor interni din sectorul public;
- d) avizarea numirii/destituirii șefilor unităților de audit intern ale entităților publice;
- e) monitorizarea aplicării standardelor profesionale de către unitățile de audit intern, inclusiv efectuarea unor analize ale calității;
- f) avizarea normelor metodologice, specifice sectoarelor de activitate, în domeniul auditului;
- g) prezentarea anuală a unui raport Guvernului cu privire la implementarea auditului intern în sectorul public al Republicii Moldova;
- h) menținerea unei coordonări eficiente a politicilor de audit intern cu cele adoptate de către funcția centrală de armonizare pentru managementul financiar și control.

#### **2.2. Elaborarea instrucțiunilor profesionale și modificarea cadrului legal**

2.2.1. UCA este responsabilă de pregătirea și actualizarea instrucțiunilor profesionale și colectează informații cu privire la necesitatea modificării instrucțiunilor în procesul de monitorizare sistematică a unităților de audit intern.

2.2.2. Toate propunerile de modificare a SNAI și a actelor normative sînt discutate și convenite cu Curtea de Conturi.

#### **2.3. Instruirea**

Auditorii interni își perfecționează continuu cunoștințele în domeniu conform prevederilor SNAI.

***SNAI 1230 “Pregătirea profesională continuă”.** Auditorii interni își îmbunătățesc cunoștințele, priceperea și alte competențe necesare prin pregătire profesională continuă.*

## **2.4. Monitorizarea aplicării SNAI de către unitatea de audit intern**

2.4.1. Activitățile de monitorizare ale UCA se bazează pe următoarele surse de informații:

- a) analize sistematice ale Planurilor anuale al activității de audit intern și ale Rapoartelor de activitate anuale;
- b) analize periodice ale rapoartelor misiunilor individuale de audit;
- c) analize ale evaluărilor interne și externe ale calității;
- d) întruniri sistematice cu conducătorii unităților de audit intern, cu fiecare în parte sau în grup;
- e) întruniri sistematice cu personalul unităților de audit intern, cu fiecare în parte sau în grupuri mici;
- f) participarea la cursuri de instruire și analiza evaluărilor instructorilor și participanților la instruire;
- g) analiza rezultatului și impactului procesului de certificare.

2.4.2. În activitatea sa de monitorizare UCA are scopul său în promovarea bunelor practici și în producerea rapoartelor de încredere cu privire la progresele generale în procesul de creare a unei unități eficiente de audit intern în Republica Moldova.

2.4.3. Inițial, UCA își concentrează atenția asupra stabilirii unităților de audit intern în corespundere cu Carta de Audit. Atunci când acestea se vor crea în mod corespunzător, UCA va trece la analiza activității lor în corespundere cu metodologia propusă.

## **3. Interacțiunea între unitățile de audit intern și UCA**

3.1. Unitățile de audit intern prezintă Unității Centrale de Armonizare următoarele informații:

- a) Carta de audit intern, după cum a fost aprobată inițial de către conducătorul instituției, precum și modificările ulterioare;
- b) Normele metodologice proprii, specifice sectorului de activitate;
- c) copia strategiei pe termen mediu, după cum a fost aprobată inițial de către conducătorul instituției, precum și modificările ulterioare;
- d) copia planului anual de activitate al unității de audit intern;
- e) raportul anual de activitate a unității de audit intern cu privire la implementarea planului anual al activității de audit intern.

3.2. Forma și perioada de timp prevăzute pentru pregătirea rapoartelor anuale sînt stabilite de către UCA.



## XXIII. GLOSARUL TERMENILOR DE AUDIT ȘI SIMBOLURILOR UTILIZATE ÎN DIAGrame – NMAISP 22

### 1. Introducere

1.1. Pentru dezvoltarea ulterioară a auditului intern în Republica Moldova este importantă stabilirea unei terminologii profesionale clare.

1.2. NMAISP 22 conține:

- a) un glosar detaliat al termenilor de audit;
- b) o listă a celor mai utilizate simboluri în diagrame.

### 2. Glosarul termenilor de audit

2.1. Glosarul termenilor de audit derivă din SNAI, NMAISP, precum și alte acte normative din domeniul auditului și managementului financiar și controlului.

2.2. În sensul prezentelor NMAISP sînt utilizate următoarele noțiuni:

**Activități de control** - politici și proceduri de identificare și corectare, stabilite pentru soluționarea riscurilor și realizarea obiectivelor entității.

**Afirmație** - reprezintă o ipoteză sau declarație. Întregul proces de testare se bazează pe afirmații, adică auditorul efectuează testarea pentru a descoperi probe întru susținerea unei afirmații predeterminate.

**Agenda ședinței de deschidere** - document, care reflectă subiectele esențiale ce vor fi puse în discuție în cadrul ședinței de deschidere a misiunii de audit.

**Audit intern** - activitate independentă și obiectivă, care oferă entității asigurarea unui grad de control asupra operațiunilor, o îndrumă în ceea ce privește îmbunătățirea operațiunilor și contribuie la adăugarea unui plus de valoare acestora, ajută entitatea în atingerea obiectivelor, evaluînd, printr-o abordare sistematică și metodică, procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare a instituției, cu propuneri de consolidare a eficacității lor.

**Audit de regularitate** - reprezintă examinarea acțiunilor asupra efectelor financiare pe seama fondurilor publice sau a patrimoniului public, sub aspectul respectării ansamblului principiilor, regulilor procedurale și metodologice, care sînt aplicabile.

**Audit de sistem** - reprezintă o evaluare de profunzime a sistemelor de conducere și control intern, cu scopul de a stabili dacă acestea funcționează economic, eficace și eficient, pentru identificarea deficiențelor și formularea de recomandări întru corectarea acestora.

**Auditul performanței** - examinează dacă criteriile stabilite întru implementarea obiectivelor și sarcinilor entității publice sînt corecte pentru evaluarea rezultatelor și apreciază dacă rezultatele sînt conforme cu obiectivele.

**Audit ulterior** - reprezintă o misiune de audit deplină, obiectivele căreia includ revizuirea totală sau parțială a modului, în care entitatea a implementat recomandările din raportul de audit.

**Buna administrare** - mod de a conduce instituția publică prin care executorul de buget asigură, prin politici și proceduri adecvate, îndeplinirea obiectivelor în

baza respectării principiilor de transparență și răspundere, eficiență și eficacitate, legalitate și echitate, etică și integritate.

**Calitatea serviciilor** - asigurarea corespunderii nivelului serviciilor prestate Standardelor Naționale de Audit Intern, legislației în vigoare și celor mai bune practici internaționale.

**Carta de audit intern (Regulamentul - model de efectuare al auditului intern)** - document oficial, care definește misiunea, competențele, responsabilitățile și aria de aplicabilitate a activității de audit, stabilește poziția auditului intern în cadrul entității, autorizează accesul la documentele, bunurile și persoanele relevante pentru îndeplinirea corespunzătoare a misiunii de audit.

**Chestionarul controlului intern (CCI)** - un set de întrebări, structurate astfel încât răspunsurile să ofere o descriere narativă a sistemului și să identifice dacă principalele proceduri de control intern există sau nu. Ele pot fi utilizate în timpul interviurilor structurate pentru a oferi informații esențiale despre procedurile de control intern și modul lor de funcționare.

**Codul etic al auditorului intern** – act normativ, care include principiile relevante pentru profesia și practica de audit intern și regulile de conduită a auditorilor interni, având ca scop promovarea unei culturi etice în cadrul profesiei de auditor intern.

**Competență** - cunoștințe și aptitudini necesare pentru a realiza sarcinile specifice unei funcții.

**Conformitate** – respectarea și ajustarea la politici, planuri, proceduri, legi, regulamente, contracte sau la alte cerințe.

**Confirmare verbală a implementării recomandărilor (informații verbale)** - cea mai simplă modalitate de urmărire a constatărilor și recomandărilor este contactarea entității de către șeful echipei de audit pentru a obține informații verbale despre progresele înregistrate. Această modalitate de urmărire se efectuează rapid, însă oferă probe limitate despre întreprinderea acțiunilor pe marginea constatărilor identificate.

**Conflict de interese** – situație în care un oficial public are interese private ce influențează, sau pot să influențeze efectuarea imparțială și obiectivă a obligațiilor sale oficiale.

**Control** – orice acțiune întreprinsă de conducere sau de alte părți pentru a gestiona riscurile și a spori probabilitatea că scopurile și obiectivele stabilite vor fi realizate.

**Control adecvat** – control planificat și organizat de către conducerea entității într-un mod ce oferă o asigurare rezonabilă că riscurile la care este expusă entitatea au fost gestionate eficient, iar scopurile și obiectivele entității vor fi realizate în mod eficace și economic.

**Control financiar public intern** – reprezintă un sistem general consolidat, implementat de Guvern și instituțiile publice subordonate, ce cuprinde totalitatea procedurilor de management și control în sectorul public orientate spre gestionarea bunurilor și fondurilor publice în mod economic, efectiv și eficace, întru realizarea

adecvată și oportună a obiectivelor și sarcinilor sale. Controlul financiar public intern este bazat pe:

- răspunderea executorilor de buget pentru asigurarea bunei administrări;
- exercitarea auditului intern funcțional independent;
- coordonarea și armonizarea centralizată în domeniu.

**Control intern** - proces planificat și executat de către persoanele responsabile de guvernare, administrare și alt personal în conformitate cu legile și regulamentele aplicabile pentru a oferi o asigurare rezonabilă privind realizarea obiectivelor entității și administrarea fondurilor și resurselor în mod economic, eficient și eficace.

**Control preconizat** – proceduri de control intern, care ar trebui să existe pentru a întruni obiectivele controlului.

**Constatări** – declarații pertinente ale faptelor. Constatările auditului reies dintr-un proces de comparare a ceea ce este cu ceea ce trebuie să fie.

**Diagramă** – o descriere logică și vizuală a proceselor, de obicei însoțită de note explicative.

**Domeniul de aplicare a misiunii de audit** – domeniul, în limitele căruia poate avea loc o acțiune. Este reflectat în titlul misiunii de audit și este stabilit în cadrul exercițiilor de planificare anuală și strategică.

**Dosar curent** – dosar, care conține doar informațiile necesare pentru a justifica constatările unei misiuni de audit. Dosarul curent conține toate informațiile colectate pe parcursul misiunii de audit curente.

**Dosar permanent** – dosar, ce conține toate informațiile relevante pentru înțelegerea specificului entității, care nu se modifică de la an la an. Dosarul permanent este utilizat pentru efectuarea misiunilor de audit viitoare și pentru a oferi informații inițiale noilor auditori interni.

**Eficacitate** – gradul de atingere a obiectivelor planificate, adică relația dintre impactul planificat și cel efectiv. Indică măsura în care obiectivele propuse au fost realizate.

**Eficiență** – raportul dintre resursele utilizate și rezultatele obținute. Presupune obținerea unui rezultat maxim cu un volum respectiv de resurse utilizate sau minimizarea resurselor pentru obținerea rezultatelor planificate, ținând cont de asigurarea calității preconizate a rezultatelor.

**Economicitate** – minimizarea costului resurselor folosite pentru rezultatele planificate, ținând cont de asigurarea calității cerute a rezultatelor.

**Entitate** – autoritate sau instituție publică ce utilizează/gestionează fonduri sau bunuri publice.

**Evaluare internă** - presupune efectuarea de controale permanente, prin care conducătorul unității de audit intern examinează eficacitatea normelor interne de audit pentru a verifica dacă procedurile de asigurare a calității misiunilor de audit sînt aplicate în mod satisfăcător, garantînd calitatea rapoartelor de audit.

**Evaluarea externă** - presupune evaluarea eficienței funcției de audit intern, care este efectuată o dată la fiecare cinci ani.

**Fraudă** – orice act ilegal, caracterizat prin înșelătorie, disimulare sau trădare a încrederii, comis de persoane și de entități în scopul obținerii banilor, bunurilor sau serviciilor, eschivării de la efectuarea plăților sau garantarea unui avantaj personal ori de afaceri.

**Guvernarea entității** - ansamblul de procese și structuri implementate de conducere pentru a informa, coordona, gestiona și monitoriza activitățile entității în scopul îndeplinirii obiectivelor acesteia.

**Independență** - libertatea acordată unui compartiment de audit și auditorilor acestuia de a proceda în conformitate cu responsabilitățile lor, fără o intervenție externă.

**Instrument de politici** - orice instrument, utilizat de guvern pentru a-și implementa politicile.

**Iregularitate** - încălcarea cadrului normativ și reglementărilor interne relevante ale entității, ce constă în o activitate sau omisiune neintenționată, care afectează sau ar afecta negativ activitatea entității.

**Lista competențelor** – listă generică a competențelor, care sînt aplicabile unui rol al funcției.

**Manager** – conducătorul unei entități.

**Managementul riscurilor** – proces de identificare, evaluare, gestionare și control al evenimentelor sau situațiilor potențiale, pentru a oferi o asigurare rezonabilă în ceea ce privește atingerea obiectivelor entității.

**Materialitate** – modul în care o informație este semnificativă în procesul de activitate și de luare a deciziilor într-o entitate.

**Mediul de control** – atitudinea și acțiunile managerului în ceea ce privește importanța controlului în cadrul entității; furnizează disciplina și structura necesară pentru realizarea obiectivelor primordiale ale sistemului de control intern. Mediul de control include următoarele elemente:

- Integritate și valori etice;
- Filozofie și stil de conducere;
- Structura organizațională;
- Atribuirea competențelor și a responsabilităților;
- Politici și practici referitoare la resursele umane;
- Competența personalului.

**Misiune** – angajament, sarcină sau activitate de verificare specifică, precum auditul intern, examinarea autoevaluării controlului, investigarea unei fraude sau consultanța. O misiune poate include mai multe sarcini sau activități în scopul realizării unui set specific de obiective înrudite.

**Misiune de asigurare** – examinare obiectivă a elementelor probante, efectuată în scopul de a furniza entității o evaluare independentă a proceselor de management al riscurilor, de control sau de guvernare a entității. Pot fi: misiuni financiare, de performanță, de conformitate, de securitate și evaluări complexe. Misiunile de asigurare iau forma de substandarde (spre exemplu, 1000.A1).

**Misiune de consiliere** – activități de consultanță sau alte servicii aferente consilierii, furnizate entității solicitante pentru a asista managementul la realizarea obiectivelor sale (adăugarea unui plus de valoare și îmbunătățirea funcționării entității), ale căror natură și sferă de activitate sînt convenite în prealabil cu entitatea. Spre exemplu: consiliere, facilitare, proiectare a procesului, precum și formare profesională. Misiunile de consiliere iau forma de substandarde (1000.C1).

**Monitorizarea controlului intern** - proces de evaluare a calității controlului intern în timp, care implică evaluarea oportună a structurii și funcționării acestuia, precum și realizarea acțiunilor necesare de corectare a situației. Monitorizarea controlului intern se efectuează prin activități continue de monitorizare, evaluări separate sau o combinație a acestor două metode și are scopul de a asigura că procedurile de control intern continuă să funcționeze eficient.

**Nivelul materialității** - suma maximă tolerabilă, stabilită de auditor, măsura în care rapoartele financiare pot fi eronate, dar acceptabile.

**Obiecte auditabile** - constituie o parte a activităților entității pentru care pot fi definite obiective de audit valabile și care pot fi auditate. Obiectele auditabile se determină prin intermediul identificării fiecărui sistem în parte, care poate fi auditat.

**Obiectivitate** – atitudine intelectuală imparțială, care necesită o independență de spirit și judecată și care implică faptul că auditorii interni nu își subordonează propria judecată altor persoane. Aprecierile lor se bazează pe fapte sau dovezi indiscutabile și pe activități incontestabile, lipsite de orice prejudecată.

**Obiectivele entității** – reprezintă țintele pe care aceasta își propune să le atingă.

**Obiectivele misiunii de audit** – enunțuri generale, elaborate de auditorii interni, care definesc rezultatele ce urmează a fi obținute pe parcursul misiunii.

**Ordinul cu privire la efectuarea misiunii de audit** – document, care conferă autoritate oficială auditorilor de a efectua misiunea de audit.

**Performanța** - desfășurarea activității la cei mai înalți parametri profesionali, în scopul îndeplinirii interesului public, în condiții de economicitate, eficacitate și eficiență.

**Planificarea preliminară a misiunii de audit intern** – reprezintă o etapă a misiunii de audit, care constă în colectarea informațiilor cu privire la activitățile auditate, fără verificarea detaliată a acestora. Faza de planificare preliminară oferă echipei de audit intern oportunitatea de a obține cunoștințe adecvate despre domeniul auditat, a identifica sistemele și procesele principale și a efectua o evaluare preliminară a riscurilor.

**Planul anual al activității de audit intern** - definește titlul și durata fiecărei misiuni de audit, precum și alocă în mod corespunzător personalul și celelalte resurse.

**Planul strategic de audit intern** - include toate activitățile entității și cuprinde întregul sistem de control intern al entității, inclusiv toate operațiunile, resursele, personalul, serviciile și responsabilitățile față de alte organe. Planul

strategic oferă o descriere a planului anual al activității de audit intern, care permite să se obțină asigurări din fiecare audit. Dacă toate riscurile majore pentru obiectivele entității sînt analizate la nivel strategic, este ușor să se decidă ce sisteme să fie auditate și cît de frecvent.

**Prejudicii** – subminarea obiectivității individuale și independenței organizației, care poate include conflicte personale de interese, limitări ale ariei de aplicabilitate, restricții privind accesul la documente, personal și bunuri, precum și limitarea resurselor.

**Prestator extern de servicii** – persoană fizică sau juridică din afara entității, care deține autorizație specială, posedă cunoștințe, abilități și experiență specializată într-un anumit domeniu.

**Prestator intern de servicii** – persoană sau subdiviziune din cadrul entității, abilitată cu funcția de a presta entității servicii într-un anumit domeniu.

**Probe de audit** – toate informațiile, utilizate de auditor, pentru a ajunge la concluziile, ce stau la baza constatărilor/opinie de audit și includ informațiile din înregistrările contabile, sistemele manageriale financiare, precum și alte informații.

**Proces** - o succesiune logică de activități și controale, organizate de către conducere în scopul atingerii obiectivelor definite.

**Procese de control** – politici, proceduri și activități care fac parte dintr-un cadru de control, concepute întru asigurarea încadrării riscurilor în limitele de toleranță ale riscurilor stabilite de procesul de management al riscurilor.

**Procesul verbal al ședinței de deschidere** – document, produs la finele ședinței de deschidere, care descrie subiectele discutate și convenite în timpul ședinței cu personalul entității auditate.

**Proces de eșantionare** - reprezintă aplicarea procedurilor de audit pentru o cantitate mai mică de 100% de unități dintr-o anumită categorie de tranzacții sau conturi contabile astfel, încît orice unitate de eșantionare să poată fi selectată. Aceasta permite auditorului să obțină și să evalueze probele de audit despre anumite caracteristici ale unităților selectate pentru a formula sau a contribui la formularea unei concluzii despre subdiviziunea entității din care a fost extras eșantionul”.

**Procedură** – totalitatea pașilor ce trebuie urmați, metodelor de lucru stabilite și regulilor de aplicat, în vederea executării activității, atribuției sau sarcinii.

**Profesionalism** - existența capacităților intelectuale, cunoștințelor și experienței profesionale, prin pregătire și perfecționare profesională, precum și respectarea unui cod de valori și conduită comun tuturor auditorilor interni.

**Programul de lucru al misiunii de audit** – document, care reflectă obiectivele de audit și principalele activități necesare pentru realizarea acestora. Activitățile sînt prezentate suficient de detaliat, astfel încît personalul desemnat pentru misiunea de audit să-și cunoască responsabilitățile sale.

**Program de testare** – document, în care se descriu testele, ce au legătură directă cu obiectivele de control și riscurile, termenii de realizare a acestora, precum și auditorii responsabili de executarea testelor.

**Raționamentul de audit** - este definit ca aplicarea cunoștințelor și experienței relevante în contextul stabilit de standardele de audit și contabilitate, precum și regulile conduitei profesionale în situațiile în care este necesar să se selecteze una din mai multe alternative posibile.

**Risc** – evenimentul posibil, care eventual va avea impact asupra atingerii rezultatelor și realizării obiectivelor. Nivelul riscului se evaluează în funcție de impact și probabilitate.

**Risc inerent** – riscul, care există înainte de a întreprinde anumite acțiuni de control intern.

**Risc rezidual** – riscul rămas după ce managementul a întreprins acțiuni pentru reducerea impactului și probabilității apariției unui eveniment nefavorabil, inclusiv activitățile de control ca răspuns la un anumit risc.

**Risc de control** – probabilitatea de eșuare a vre-unui control, măbind nivelul riscului rezidual.

**Recomandare** – propunerea formulată pentru a corecta/ameliora deficiențele constatate de auditor.

**Relevanța** - reprezintă o măsură a calității probelor de audit. Auditorii trebuie să ofere probe, care în mod logic se referă la chestiunea examinată și corespunde obiectivelor misiunii de audit.

**Responsabilitate** – obligația asociată unui post de a se realiza obiectivele prevăzute, la nivelul calitativ al cerințelor.

**Rezultate** – bunuri sau servicii, ce sînt produse în cadrul entității pentru realizarea obiectivelor entității și satisfacerea necesităților societății.

**Sistem** - o serie de proceduri înrudite, menite să contribuie la realizarea unor obiective generale.

**Scrisoare de informare** – reprezintă o scrisoare trimisă unității auditate pentru a anunța despre viitoarea misiune de audit, indicînd în mod exact data și ora desfășurării ședinței de deschidere în scopul de a evita eventualele confuzii, precum și a-i informa succint despre obiectivele ședinței.

**Standard** – normă profesională, ce delimitează cerințele necesare pentru executarea unei game de activități de audit intern și pentru evaluarea modului de funcționare a auditului intern.

**Suficiența** - reprezintă o măsură a cantității probelor de audit. Probele trebuie să fie factice și convingătoare pentru a susține concluziile auditorului în mod obiectiv.

**Ședința de deschidere** - este o ședință, ce are ca scop inițierea unei misiuni de audit, explicarea modului de realizare a acesteia, convenirea asupra principalilor intervievați și graficului auditului.

**Ședința de finalizare a lucrului în teren** – este o ședință, efectuată la finalul etapei lucrului în teren, cu participarea echipei de audit și a conducerii entității, care are ca scop obținerea aprobării constatărilor de audit și recomandărilor, înainte de începerea versiunii preliminare a raportului de audit.

**Ședința de închidere a misiunii de audit** – este o ședință, care are ca scop obținerea din partea entității auditate a acordului cu privire la opinia și recomandările auditorilor interni, oferirea posibilității de a contesta opinia auditului intern înaintea emiterii oficiale a raportului de audit final și convenirea asupra unui grafic pentru primirea răspunsului conducerii și implementarea recomandărilor.

**Șeful echipei de audit** - auditor cu responsabilități, desemnat să preia conducerea într-o anumită misiune de audit.

**Tabelul cu teste** – document, care face legătura între toate rezultatele activității, care urmează a fi efectuate în timpul lucrului în teren, în relație cu un obiectiv special al controlului, inclusiv orice testare substanțială, care va fi solicitată în caz de eșec al controlului intern.

**Testarea în audit** - o descriere generică a procesului de colectare a probelor de audit.

**Teste de conformitate** - reprezintă testele de audit efectuate pentru a evalua eficacitatea procedurilor de control intern. Aceste teste sînt cel mai frecvent efectuate de auditorii interni în timpul misiunilor de asigurare.

**Teste substanțiale** - sînt procedurile menite să testeze plenitudinea, legalitatea, corectitudinea și valabilitatea tranzacțiilor trecute prin sistem sau valabilitatea oricărei afirmații, care poate fi verificată în mod independent ca parte a misiunii de consiliere.

**Titlul misiunii de audit** - descrie succint și explicit domeniul general de aplicare al auditului și principalele obiective ale misiunii de audit, precum și reflectă acordul la care a ajuns conducerea entității și persoanele responsabile de realizarea misiunii de audit intern.

**Unitate auditată** – unitatea organizațională, program, ce este supus evaluării efectuate de unitatea de audit intern.

**Unitate de audit intern** – unitatea organizațională în cadrul entității sau structură, entitate abilitată cu funcții de efectuare a auditului intern în sectorul public.

**Urmărirea implementării recomandărilor de audit** - toate acțiunile realizate pentru a asigura implementarea efectivă a recomandărilor oferite într-un raport de audit.

**Verificare ulterioară** - reprezintă o misiune de audit de scurtă durată, realizată de auditorii interni, pentru a obține probe privind soluționarea constatărilor de audit și implementarea recomandărilor.

### **3. Simbolurile utilizate în diagrame**

3.1. Auditorii utilizează diagrame pentru a documenta sistemele și procesele de control. Diagramele conțin atît prezentarea grafică a procesului, cît și comentarii detaliate ale principalelor etape din cadrul procesului.

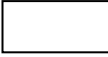





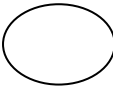

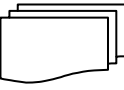
3.2. La elaborarea diagramelor auditorilor interni li se recomandă să folosească simbolurile din tabelul 15, în care sînt descrise cele mai utilizate

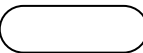





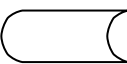


simboluri în diagrame, care trebuie specificate într-o legendă sau atașament la diagramă.

**Tabelul 15.**

*Simbolurile utilizate în diagrame*

Simbolul	Utilizare și semnificație
	<b>Simbolul procesului</b> reprezintă orice proces, funcție sau acțiune și este cel mai frecvent utilizat la crearea diagramelor.
	<b>Simbolul documentului</b> este utilizat pentru a reprezenta orice tip de documente de intrare sau ieșire (adică rapoarte).
	<b>Simbolul conectării cu pagina următoare</b> este utilizat pentru a indica, că diagrama continuă pe pagina următoare. Deseori, în acest simbol este inserat numărul paginii pentru a facilita referința.
	<b>Simbolul de intrare/ieșire</b> reprezintă datele ce sînt disponibile pentru intrări sau rezultate din procesare (adică înregistrările bazei de date a clienților).
	<b>Simbolul comentariilor</b> este utilizat atunci cînd sînt necesare explicații suplimentare sau comentarii. Acest simbol este conectat la simbolul pe care îl explică printr-o linie punctată.
	<b>Simbolul decizional</b> este o joncțiune unde trebuie luată o decizie. O singură intrare poate avea orice număr de soluții alternative, însă doar una singură va fi selectată.
	<b>Simbolul de conectare</b> reprezintă ieșirea spre sau intrarea de la o altă parte a aceleiași diagrame. De obicei, este utilizat pentru a întrerupe o linie continuă, care va fi prelungită în altă parte. Este o idee bună indicarea numerelor paginilor de referință pentru a localiza ușor conectorii.
	<b>Simbolul procesului alternativ</b> este utilizat pentru a prezenta procesele alternative.
	<b>Simbolurile documentelor multiple</b> sînt utilizate pentru formulare constituite din părți multiple, care pot avea circuite diferite. Va fi necesară o descriere narativă pentru a explica modul, în care sînt identificate diferite elemente ale formularului multiplu, spre exemplu, după nume sau culoare.

Simbolul	Utilizare și semnificație
	<i>Simbolul terminus</i> este utilizat pentru a marca sfârșitul unui proces sau subproces.
	<i>Simbolul de pregătire</i> este utilizat pentru a indica pregătirea unui nou formular sau altor produse ale unui proces.
	<i>Simbolul introducerii manuale</i> este utilizat pentru a distinge intrările manuale și automate într-un sistem computerizat.
	<i>Simbolul operațiilor manuale</i> este utilizat pentru a distinge operațiile manuale și automate într-un sistem computerizat.
	<i>Simbolul de extragere</i> este utilizat pentru a prezenta datele extrase dintr-un element al unui proces.
	<i>Simbolul de îmbinare</i> este utilizat pentru a prezenta date sau alte informații, care sînt combinate într-un oarecare mod.
	<i>Simbolul datelor stocate</i> este utilizat pentru a preciza că datele sînt stocate.