

# Manual de audit intern



**Decembrie 2015**

## Cuprins

---

Prefață .....	4
Ordinul ministrului finanțelor nr.113 din 12.10.2012 privind aprobarea Standardelor naționale de audit intern .....	5
Ordinul ministrului finanțelor nr.105 din 15.07.2013 privind aprobarea Normelor metodologice de audit intern în sectorul public .....	14
Legea privind controlul financiar public intern nr.229 din 23 septembrie 2010 .....	187
Ordinul ministrului finanțelor nr.74 din 10.06.2014 cu privire la aprobarea Codului etic al auditorului intern și Cartei de audit intern (Regulament – model de funcționare a unității de audit intern) .....	198
Ordinul ministrului finanțelor nr.113 din 15.09.2011 cu privire la aprobarea Regulamentului privind raportarea activității de audit intern în sectorul public.....	206
Ordinul ministrului finanțelor nr.100 din 29.08.2012 cu privire la aprobarea Regulamentului privind certi- ficarea auditorilor interni din sectorul public .....	217

## Prefață

Prezentul manual este un rezultat al preocupării continue a Ministerului Finanțelor în vederea consolidării funcției de audit intern prin abordarea în mod unitar a metodologiei și practicii de audit intern în sectorul public al Republicii Moldova, constituind un catalizator în îmbunătățirea continuă a calității activității de audit intern.

Manualul reprezintă un compendiu al actelor normative, care stau la baza organizării și funcționării subdiviziunilor de audit intern în cadrul entităților publice, precum și realizării activității acestora într-o manieră obiectivă, independentă, integră, competentă și profesionistă.

De asemenea, manualul reflectă tendințele internaționale de dezvoltare a funcției de audit intern, fiind conform cu standardele profesionale și bunele practici europene, astfel încât să reprezinte o carte de căpătii în activitatea auditorilor interni, menită să ofere răspuns la multitudinea întrebărilor întâlnite în exercitarea activității.

Fără îndoială, beneficiind de un cadru legal adecvat și de susținerea managementului de top, auditul intern, abordat corect și cu profesionalism, va avea o contribuție importantă în sporirea eficacității și eficienței actului managerial în entitățile publice.

La elaborarea manualului au contribuit membrii Consiliului Controlului financiar public intern și auditorii interni din sectorul public prin împărtășirea experienței practice acumulate de-a lungul anilor, înaintarea comentariilor și sugestiilor în procesul de elaborare și revizuire a cadrului normativ în domeniul auditului intern.

Fiind mereu în pas cu timpul, suntem deschiși spre colaborare, iar orice sugestie sau propunere de modificare/completare a acestui manual, odată cu acumularea experienței auditorilor interni, este binevenită întru asigurarea perfecționării continue a cadrului normativ în domeniu, precum și ajustarea acestuia la standardele internaționale.

*Chișinău, 2015*

## Standarde naționale de audit intern

**Ordin**  
**privind aprobarea Standardelor naționale de audit intern**  
**nr. 113 din 12.10.2012**

*Monitorul Oficial nr.237-241/1378 din 16.11.2012*

\* \* \*

În conformitate cu art.29 litera b) din Legea privind controlul financiar public intern nr.229 din 23 septembrie 2010 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2010, nr.231-234, art.730),

**ORDON:**

1. Se aprobă Standardele naționale de audit intern (conform anexei);
2. Se abrogă Ordinul ministrului finanțelor nr.98 din 27.11.2007 cu privire la aprobarea Standardelor naționale de audit intern;
3. Prezentul ordin intră în vigoare la data publicării.

**MINISTRUL FINANTELOR**

**Veaceslav NEGRUȚA**

**Chișinău, 12 octombrie 2012.**

**Nr.113.**

Anexă  
la Ordinul ministrului finanțelor  
nr.113 din 12 octombrie 2012

### STANDARDELE NAȚIONALE DE AUDIT INTERN

#### I. DISPOZIȚII GENERALE

Standardele naționale de audit intern (în continuare – SNAI) sînt elaborate în baza Standardelor Internaționale ale Practicii Profesionale de Audit Intern.

SNAI sînt declarații dezvoltate la cel mai înalt nivel de conceptualizare, care stau la baza efectuării unei misiuni de audit intern, asigură criteriile atît de realizare, cît și de evaluare a activității de audit intern, constituind fundamentul unui înalt nivel profesional în practica auditării.

Importanța adoptării SNAI constă în crearea premiselor comportamentului profesional al auditorilor, planificării și desfășurării misiunilor de audit intern, precum și ale raportării asupra rezultatelor obținute. SNAI contribuie la asigurarea consistenței și calității raportului de audit, susținînd în același timp credibilitatea auditorului intern în fața utilizatorilor rapoartelor de audit.

#### II. OBIECTIVE

SNAI urmăresc următoarele obiective:

- a) delimitarea principiilor de bază care reprezintă practica de audit intern;
- b) furnizarea cadrului general de realizare și susținere a unei game largi de activități de audit intern care generează o valoare adăugată;
- c) stabilirea cadrului de referință pe baza căruia se evaluează activitatea de audit intern;
- d) stimularea îmbunătățirii proceselor și operațiunilor entității publice.

### III. STANDARDE DE CALIFICARE

#### 1000 “Misiune, competențe și responsabilități”

Misiunea, competențele și responsabilitățile în activitatea de audit intern sînt definite în Carta de audit intern, în conformitate cu Legea privind controlul financiar public intern nr.229 din 23.09.2010, Codul etic al auditorului intern și prezentele SNAI.

**1000.A1** – Caracterul misiunilor de asigurare este definit în Normele metodologice de audit intern în sectorul public.

**1000.C1** – Caracterul misiunilor de consiliere este definit în Normele metodologice de audit intern în sectorul public.

#### 1100 “Independență și obiectivitate”

Activitatea de audit intern este independentă, iar auditorii interni își desfășoară activitatea cu obiectivitate.

#### 1110 “Independență organizațională”

Conducătorul unității de audit intern se subordonează și raportează direct managerului entității publice. Conducătorul unității de audit intern confirmă managerului entității publice, cel puțin anual, independența organizațională a activității de audit intern.

**1110.A1** – Activitatea de audit intern nu este supusă nici unei imixțiuni în ceea ce privește definirea ariei sale de aplicabilitate, realizarea activității și comunicarea rezultatelor.

#### 1111 “Interacțiunea directă cu managerul entității publice”

Conducătorul unității de audit intern comunică și interacționează direct cu managerul entității publice.

#### 1120 “Obiectivitate individuală”

Auditorii interni au o atitudine imparțială, neinfluențată și evită conflictele de interese.

#### 1130 “Prejudicii aduse independenței și obiectivității”

Dacă independența sau obiectivitatea auditorilor interni este (aparent) afectată, detaliile prejudiciilor sînt comunicate părților interesate. Forma acestei comunicări depinde de natura prejudiciului.

**1130.A1** – Auditorii interni se abțin de la evaluarea proceselor de care au fost responsabili în trecut. Obiectivitatea auditorului intern se consideră afectată atunci cînd acesta realizează o misiune de asigurare a procesului 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 supervizate de către o persoană din afara unității de audit intern.

**1130.C1** – Auditorii interni sînt în drept să realizeze misiuni de consiliere aferente proceselor de care au fost responsabili în trecut.

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

#### 1200 “Competență și conștiinciozitate profesională”

Misiunile de audit intern se efectuează cu competență și conștiinciozitate profesională.

#### 1210 “Competență”

Auditorii interni posedă cunoștințele, pricepera și competențele necesare exercitării responsabilităților lor individuale. Personalul unității de audit intern posedă sau obțin, în mod colectiv, cunoștințele, abilitățile și alte competențe necesare pentru a-și îndeplini responsabilitățile.

**1210.A1** – Conducătorul unității de audit intern obține asistență de specialitate și consultanță din partea altor persoane, în cazul în care auditorii interni nu posedă cunoștințele, pricepera sau competențele necesare pentru a efectua parțial sau totalmente misiunea de audit intern.

**1210.A2** – Auditorii interni posedă cunoștințe suficiente pentru a evalua riscul de fraudă și modul în care acesta este gestionat de entitatea publică, dar nu sunt solicitați să dispună de experiența unei persoane a cărei responsabilitate de bază este depistarea și investigarea fraudei.

**1210.A3** – Auditorii interni dispun de suficiente cunoștințe despre riscurile și controalele cheie aferente tehnologiilor informaționale și despre tehnicile de audit disponibile bazate pe tehnologii, pentru a-și îndeplini atribuțiile desemnate. Cu toate acestea, nu toți auditorii interni sînt solicitați să dispună de experiența auditorului intern a cărui responsabilitate de bază este auditul tehnologiilor informaționale.

**1210.C1** – Conducătorul unității de audit intern nu acceptă misiunea de consiliere sau obține asistența competentă din partea unor persoane calificate în domeniu, în cazul în care auditorii interni nu posedă cunoștințele, pricepera și celelalte competențe necesare pentru a efectua parțial sau totalmente misiunea de audit intern.

#### 1220 “Conștiinciozitate profesională”

Auditorii interni își exercită activitatea cu conștiinciozitate și pricepere, precum se așteaptă de la un auditor intern prudent și competent. Conștiinciozitatea profesională nu implică inadmisibilitatea erorilor.

**1220.A1** – Auditorii interni dau dovadă de conștiinciozitate profesională luînd în considerare următoarele elemente:

- volumul de lucru necesar pentru atingerea obiectivelor misiunii de audit intern;
- complexitatea relativă, materialitatea sau caracterul semnificativ al problemelor asupra cărora se aplică procedurile misiunilor de asigurare;
- caracterul adecvat și eficacitatea proceselor de management al riscurilor, de control și de guvernare a entității publice;
- probabilitatea existenței unei erori, fraude, nereguli sau neconformități semnificative;
- costul misiunilor de asigurare în raport cu beneficiile potențiale.

**1220.A2** – În exercitarea conștiinciozității profesionale auditorii interni iau în considerare utilizarea tehnologiilor informaționale și a altor tehnici de analiză a datelor.

**1220.A3** – Auditorii interni manifestă o vigilență deosebită în ceea ce privește riscurile semnificative care ar putea afecta obiectivele, operațiunile sau resursele. Oricum, doar aplicarea procedurilor misiunilor de asigurare, chiar dacă este efectuată cu conștiinciozitatea profesională necesară, nu garantează identificarea tuturor riscurilor semnificative.

**1220.C1** – În timpul misiunilor de consiliere, auditorii interni manifestă conștiinciozitate profesională, luînd în considerare următoarele elemente:

- necesitățile și așteptările managerilor operaționali, inclusiv în ceea ce privește caracterul, perioada de desfășurare și comunicarea rezultatelor misiunii de audit intern;
- complexitatea relativă și volumul de muncă necesar pentru atingerea obiectivelor misiunii de audit intern;
- costul misiunilor de consiliere în raport cu beneficiile potențiale.

#### 1230 “Dezvoltarea profesională continuă”

Auditorii interni își îmbunătățesc cunoștințele, pricepera și alte competențe necesare prin dezvoltare profesională continuă.

#### 1300 “Program de asigurare și îmbunătățire a calității”

Conducătorul unității de audit intern elaborează și actualizează un program de asigurare și de îmbunătățire a calității care cuprinde toate aspectele activității de audit intern.

#### 1310 “Cerințe pentru programul de asigurare și îmbunătățire a calității”

Programul de asigurare și îmbunătățire a calității include evaluări interne și externe.

**1311 “Evaluări interne”**

Evaluările interne includ:

- monitorizarea continuă a activității de audit intern;
- evaluări periodice, efectuate prin autoevaluare sau de către alte persoane din cadrul entității publice, care posedă suficiente cunoștințe despre practicile de audit intern.

**1312 “Evaluări externe”**

Evaluările externe sînt realizate cel puțin o dată la cinci ani de către un specialist calificat sau echipă de specialiști calificată și independentă din afara entității publice.

Conducătorul unității de audit intern discută cu managerul entității publice:

- necesitatea de evaluări externe mai frecvente;
- calificarea și independența specialistului sau echipei externe de specialiști, inclusiv orice posibil conflict de interese.

**1320 “Raportarea privind programul de asigurare și îmbunătățire a calității”**

Conducătorul unității de audit intern comunică managerului entității publice rezultatele programului de asigurare și îmbunătățire a calității.

**1321 “Utilizarea mențiunii “În conformitate cu SNAI”**

Conducătorul unității de audit intern poate afirma că activitatea de audit intern este “în conformitate cu SNAI”, doar dacă rezultatele programului de asigurare și îmbunătățire a calității susțin această afirmație.

**1322 “Comunicarea neconformității”**

În cazul în care neconformitatea cu definiția auditului intern, Codul etic al auditorului intern sau SNAI are impact asupra ariei generale de aplicabilitate sau desfășurării activității de audit intern, conducătorul unității de audit intern dezvăluie neconformitatea și impactul acesteia către managerul entității publice și managerii operaționali.

**IV. STANDARDE DE FUNCȚIONARE****2000 “Gestionarea activității de audit intern”**

Conducătorul unității de audit intern gestionează în mod eficace activitatea de audit intern, astfel încît să asigure că ea aduce un plus de valoare entității publice.

**2010 “Planificarea”**

Conducătorul unității de audit intern planifică activitatea de audit intern, în baza identificării și evaluării riscurilor, pentru a defini prioritățile activității de audit intern în concordanță cu obiectivele entității publice.

**2010.A1** – Planul de activitate a unității de audit intern este bazat pe o evaluare a riscurilor, realizată cel puțin o dată în an. În acest proces, sînt luate în considerare punctele de vedere ale managerului entității publice și managerilor operaționali.

**2010.A2** – Conducătorul unității de audit intern identifică și ia în considerare așteptările managerului entității publice și managerilor operaționali și altor părți interesate referitoare la opiniile de audit intern și alte concluzii.

**2010.C1** – Înainte de a accepta o misiune de consiliere solicitată, conducătorul unității de audit intern ține cont de măsura în care aceasta poate îmbunătăți managementul riscurilor, poate aduce un plus de valoare și poate îmbunătăți operațiunile entității publice. Misiunile de consiliere acceptate sînt introduse în planul de activitate a unității de audit intern.

**2020 “Comunicarea și aprobarea”**

Conducătorul unității de audit intern comunică managerului entității publice planul de activitate a unității de audit intern și resursele necesare, inclusiv despre modificările intermediare semnificative, în vederea examinării și aprobării acestora. Conducătorul unității de audit intern comunică, de asemenea, impactul oricărei limitări de resurse.

**2030 “Gestionarea resurselor”**

Conducătorul unității de audit intern asigură că resursele alocate pentru activitate sînt adecvate, suficiente și se utilizează eficace, în vederea realizării planului anual de activitate aprobat.

**2040 “Politici și proceduri”**

Conducătorul unității de audit intern stabilește politici și proceduri în vederea ghidării activității de audit intern.

**2050 “Coordonarea”**

Întru asigurarea acoperirii adecvate și minimizarea dublării activității, conducătorul unității de audit intern comunică informațiile necesare și coordonează activitățile sale cu alte părți interne și externe care oferă asigurare și consiliere.

**2060 “Raportarea către managerul entității publice”**

Conducătorul unității de audit intern raportează periodic managerului entității publice 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, inclusiv riscurile de fraudă și corupție, și de controlul acestora, de guvernarea entității publice, precum și alte aspecte necesare sau solicitate de către managerul entității publice.

**2100 “Natura activității”**

Auditul intern evaluează și contribuie la îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor, de control și de guvernare a entității publice, utilizînd o abordare sistematică și metodică.

**2110 “Guvernarea entității publice”**

Auditul intern evaluează și oferă recomandări adecvate pentru îmbunătățirea procesului de guvernare a entității în vederea realizării următoarelor obiective:

- promovarea normelor etice și a valorilor adecvate în interiorul entității publice;
- asigurarea unui management eficace al activității entității publice și a asumării răspunderii;
- comunicarea informațiilor cu privire la riscuri și controale în interiorul entității publice;
- coordonarea activităților și comunicarea informațiilor către managerul entității publice, managerii operaționali, auditori interni și externi.

**2110.A1** – Auditul intern evaluează elaborarea, implementarea și eficacitatea obiectivelor, programelor și activităților privind etica entității publice.

**2110.A2** – Auditul intern evaluează dacă sistemul de gestionare al tehnologiilor informaționale al entității publice corespunde strategiei și obiectivelor acesteia.

**2120 “Managementul riscurilor”**

Auditul intern evaluează eficacitatea și contribuie la îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor.

**2120.A1** – Auditul intern evaluează expunerile la riscuri, asociate guvernării entității publice, activității operaționale și sistemelor informaționale ale acesteia, cu privire la:

- veridicitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale;
- eficacitatea și eficiența operațiunilor și programelor;
- siguranța activelor;
- conformitatea cu actele legislative, normative și reglementările interne.

**2120.A2** – Auditul intern evaluează posibilitatea de săvîrșire a unor acte de fraudă și modul în care entitatea publică gestionează riscul de fraudă.

**2120.C1** – În timpul efectuării misiunilor de consiliere auditorii interni abordează riscurile asociate obiectivelor misiunii de consiliere, precum și existența altor riscuri semnificative.

**2120.C2** – Auditorii interni utilizează cunoștințele despre riscuri, obținute în timpul efectuării misiunilor de consiliere, în timpul evaluării proceselor de management al riscurilor din cadrul entității publice.

**2120.C3** – În timpul acordării suportului managerilor operaționali în instituirea sau îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor, auditorii interni se abțin de la asumarea oricărei responsabilități manageriale prin gestionarea de facto a riscurilor.

#### **2130 “Controlul”**

Auditul intern ajută entitatea publică în menținerea unui sistem eficace de management financiar și control, prin evaluarea eficienței și eficacității acestuia, precum și prin promovarea îmbunătățirii continue a acestuia.

**2130.A1** – Auditul intern evaluează caracterul adecvat și eficacitatea activităților de control pentru a reacționa la riscuri asociate guvernării entității publice, operațiunilor și sistemelor informaționale, cu privire la:

- veridicitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale;
- eficacitatea și eficiența operațiunilor și programelor;
- siguranța activelor;
- conformitatea cu cadrul normativ și reglementările interne.

**2130.C1** – Auditorii interni utilizează cunoștințele despre activitățile de control, obținute în timpul efectuării misiunilor de consiliere, la evaluarea sistemului de management financiar și control din cadrul entității publice.

#### **2200 “Planificarea misiunii de audit intern”**

Auditorii interni elaborează un plan pentru fiecare misiune de audit intern, care include obiectivele, aria de aplicabilitate, calendarul și alocarea resurselor.

#### **2201 “Aspecte privind planificarea”**

La planificarea misiunii de audit intern, auditorii interni iau în considerare:

- obiectivele procesului auditat și mijloacele prin care acesta ține sub control activitatea;
- riscurile semnificative ale procesului auditat, ale obiectivelor acestuia, ale resurselor, ale operațiunilor, și mijloacele prin care impactul potențial al riscului este menținut la un nivel acceptabil;
- caracterul adecvat și eficacitatea sistemului de management al riscurilor și activităților de control din cadrul procesului auditat, comparativ cu un cadru sau model relevant de control;
- oportunitățile de îmbunătățire semnificativă a sistemului de management al riscurilor și a activităților de control.

**2201.A1** – La planificarea unei misiuni de audit intern în afara entității publice (în instituțiile subordonate), auditorii interni coordonează în scris cu unitatea auditată obiectivele misiunii de audit intern, domeniul de aplicare, responsabilitățile și alte așteptări, inclusiv restricțiile cu privire la comunicarea rezultatelor misiunii de audit intern și accesul la dosarele de audit intern.

**2201.C1** – Auditorii interni coordonează cu partea care beneficiază de misiuni de consiliere, obiectivele, aria de aplicabilitate, responsabilitățile și alte așteptări ale unității auditate. Pentru misiuni de consiliere importante, coordonarea se efectuează în scris.

#### **2210 “Obiectivele misiunii de audit intern”**

Pentru fiecare misiune de audit intern se stabilesc obiective.

**2210.A1** – Auditorii interni efectuează în prealabil o evaluare a riscurilor asociate procesului auditat. Obiectivele misiunii de audit intern reflectă rezultatele acestei evaluări.

**2210.A2** – La stabilirea obiectivelor misiunii de audit intern, auditorii interni iau în considerație probabilitatea unor erori semnificative, fraudelor, neconformităților și altor riscuri.

**2210.A3** – La evaluarea activităților de control, auditorii interni utilizează criterii de

evaluare adecvate. Auditorii interni evaluează măsura în care managerii operaționali au stabilit criterii adecvate de determinare a atingerii obiectivelor și scopurilor.

**2210.C1** – Obiectivele misiunii de consiliere abordează procesul de guvernare a entității publice, managementul riscurilor și activitățile de control, în măsura în care s-a convenit cu unitatea auditată.

**2210.C2** – Obiectivele misiunii de consiliere corespund valorilor, strategiei și obiectivelor entității publice.

#### **2220 “Aria de aplicabilitate a misiunii de audit intern”**

Aria de aplicabilitate trebuie să fie suficientă pentru realizarea obiectivelor misiunii de audit intern.

**2220.A1** – Aria de aplicabilitate a misiunii de audit intern cuprinde studiul sistemelor corespunzătoare, documentele, resursele umane și activele materiale, inclusiv cele care se află sub controlul persoanelor terțe.

**2220.A2** – Dacă în cadrul desfășurării unei misiuni de asigurare apar oportunități de consiliere semnificative, este necesar de a coordona în scris cu beneficiarul misiunii de consiliere obiectivele, aria de aplicabilitate, responsabilitățile și alte așteptări. Rezultatele misiunii de consiliere se comunică în conformitate cu standardele aferente misiunilor de consiliere.

**2220.C1** – Efectuând misiunea de consiliere, auditorii interni, se asigură că aria de aplicabilitate a acesteia este suficientă pentru realizarea obiectivelor convenite. Dacă auditorii interni în timpul desfășurării misiunii de consiliere au rezerve în privința ariei de aplicabilitate, acestea se discută cu beneficiarul misiunii de consiliere, pentru a decide dacă se va continua misiunea de consiliere.

**2220.C2** – În timpul desfășurării misiunilor de consiliere, auditorii interni abordează activitățile de control în corespundere cu obiectivele misiunii de consiliere și totodată sînt atenți la aspectele semnificative ale activităților de control.

#### **2230 “Alocarea resurselor pentru misiunea de audit intern”**

Auditorii interni stabilesc resursele corespunzătoare și suficiente pentru realizarea obiectivelor misiunii de audit intern, reieșind din evaluarea caracterului și complexității fiecărei misiuni de audit intern, constrîngerilor de timp și a resurselor disponibile.

#### **2240 “Programul de lucru al misiunii de audit intern”**

Auditorii interni elaborează un program de lucru al misiunii de audit intern, care să permită atingerea obiectivelor acesteia.

**2240.A1** – Programul de lucru al misiunii de audit intern include proceduri de identificare, analiză, evaluare și documentare a informației în timpul efectuării misiunii de audit intern. Programul de lucru se aprobă de către conducătorul unității de audit intern pînă la punerea în aplicare a acestuia. Orice modificare a programului, de asemenea, se aprobă din timp.

**2240.C1** – Programul de lucru al misiunii de consiliere variază după formă și conținut în dependență de caracterul misiunii de consiliere.

#### **2300 “Realizarea misiunii de audit intern”**

Auditorii interni identifică, analizează, evaluează și documentează informații suficiente pentru realizarea obiectivelor misiunii de audit intern.

#### **2310 “Identificarea informațiilor”**

Auditorii interni identifică un volum suficient de informații sigure, relevante și utile întru realizarea obiectivelor misiunii de audit intern.

#### **2320 “Analiza și evaluarea”**

Auditorii interni fundamentează concluziile și rezultatele misiunii de audit intern în baza analizelor și evaluărilor corespunzătoare.

**2330 “Documentarea informațiilor”**

Auditorii interni documentează informația relevantă în vederea justificării concluziilor și rezultatelor misiunii de audit intern.

**2330.A1** – Conducătorul unității de audit intern ține sub control accesul la documentele de evidență ale misiunii de audit intern. Înainte de a transmite documentele către părțile externe, conducătorul unității de audit intern trebuie să obțină aprobarea managerului entității publice și/sau a subdiviziunii juridice din cadrul entității publice.

**2330.A2** – Conducătorul unității de audit intern stabilește reguli de păstrare a dosarelor misiunii de audit intern, indiferent de forma în care este stocată informația. Aceste reguli corespund cu documentele interne de organizare și administrare a entității publice, precum și cu normele de drept.

**2330.C1** – Misiunea de consiliere se documentează. Conducătorul unității de audit intern elaborează politici (proceduri) de primire, păstrare și transmitere către părțile interne și externe a documentelor aferente misiunii de consiliere. Aceste politici (proceduri) corespund cu documentele interne de organizare și administrare a entității publice, precum și cu normele de drept.

**2340 “Supervizarea misiunii de audit intern”**

Misiunile de audit intern sînt supervizate corespunzător pentru a asigura realizarea obiectivelor, calitatea activității și dezvoltarea profesională a personalului.

**2400 “Comunicarea rezultatelor”**

Auditorii interni comunică rezultatele misiunii de audit intern.

**2410 “Conținutul comunicării”**

Comunicarea rezultatelor misiunii de audit intern include obiectivele și aria de aplicabilitate, cît și concluziile, recomandările corespunzătoare și planurile de acțiuni.

**2410.A1** – Comunicarea finală a rezultatelor misiunii de audit intern include opinia și/sau concluziile auditorului intern, după caz. La formularea unei opinii sau concluzii, auditorul intern ia în considerare și așteptările managerului entității publice, managerilor operaționali și altor părți interesate și se bazează pe informații suficiente, sigure, relevante și utile.

**2410.A2** – În timpul comunicării rezultatelor, auditorii interni sînt încurajați să recunoască părțile pozitive identificate în activitatea unității auditate.

**2410.A3** – În timpul comunicării rezultatelor misiunii de audit intern către părți din afara entității publice, comunicarea rezultatelor include informații privind restricțiile de distribuire și utilizare a rezultatelor.

**2410.C1** – Comunicarea progresului și rezultatelor misiunii de consiliere, variază după formă și conținut în dependență de caracterul misiunii de consiliere și necesitățile beneficiarului misiunii de consiliere.

**2420 “Calitatea comunicării”**

Comunicarea este corectă, obiectivă, clară, concisă, constructivă, completă și efectuată în timp util.

**2421 “Erori și omisiuni”**

Dacă raportul final de audit conține o eroare semnificativă sau omisiune, conducătorul unității de audit intern comunică informațiile corectate tuturor părților care au primit raportul original de audit.

**2430 “Utilizarea mențiunii “Efectuat în conformitate cu SNAI”**

Auditorii interni pot raporta că misiunile de audit intern sînt “efectuate în conformitate cu SNAI”, doar dacă rezultatele programului de asigurare și îmbunătățire a calității susțin această afirmație.

**2431 “Comunicarea neconformității cu SNAI a misiunii de audit intern”**

În cazul în care neconformitatea cu definiția auditului intern, Codul etic al auditorului intern sau SNAI are impact asupra unei anumite misiuni de audit intern, comunicarea rezultatelor dezvăluie următoarele:

- principiul sau regula de conduită din Codul etic al auditorului intern sau Standardul (Standardele), care nu a (au) fost respectat (respectate) în totalitate;
- motivul sau motivele neconformității;
- impactul neconformității asupra misiunii de audit intern și a rezultatelor acesteia.

**2440 “Diseminarea rezultatelor”**

Conducătorul unității de audit intern comunică rezultatele misiunii de audit intern părților corespunzătoare.

**2440.A1** – Conducătorul unității de audit intern este responsabil pentru comunicarea rezultatelor finale părților care pot asigura că vor trata rezultatele cu atenția cuvenită.

**2440.A2** – Înainte de transmiterea rezultatelor către părțile din exteriorul entității publice, dacă nu este reglementat altfel de actele legislative, statutare și normative, conducătorul unității de audit intern:

- evaluează riscul potențial pentru entitatea publică;
- se consultă cu managerul entității publice și/sau subdiviziunea juridică, după caz;
- ține sub control diseminarea informației, stabilind restricții la utilizarea rezultatelor.

**2440.C1** – Conducătorul unității de audit intern este responsabil pentru comunicarea către beneficiari a rezultatelor finale ale misiunii de consiliere.

**2440.C2** – Pe parcursul misiunilor de consiliere pot fi depistate probleme în domeniul guvernării entității publice, managementului riscurilor și controlului. În cazul în care problemele sînt semnificative, acestea sînt comunicate managerului entității publice și managerilor operaționali.

**2450 “Opinii generale”**

În cazul elaborării unei opinii generale, se iau în considerare așteptările managerului entității publice, managerilor operaționali și altor părți interesate, iar aceasta se bazează pe un volum de informații suficiente, sigure, relevante și utile.

**2500 “Monitorizarea acțiunilor ulterioare comunicării rezultatelor”**

Conducătorul unității de audit intern stabilește și menține un sistem care să permită monitorizarea acțiunilor întreprinse ca urmare a rezultatelor comunicate managerului entității publice.

**2500.A1** – Conducătorul unității de audit intern stabilește un proces de urmărire pentru a monitoriza și asigura faptul că acțiunile managerilor operaționali au fost implementate în mod eficace sau că managerul entității publice a acceptat riscul de a nu întreprinde nici o măsură.

**2500.C1** – Auditul intern monitorizează acțiunile întreprinse ca urmare a rezultatelor misiunilor de consiliere în limitele convenite cu unitatea auditată.

**2600 “Examinarea riscului acceptat de către managerul entității publice”**

Atunci cînd conducătorul unității de audit intern consideră că managerul entității publice a acceptat un nivel al riscului rezidual, care poate fi inacceptabil pentru entitatea publică, acesta examinează problema cu managerul entității publice.

Ministerul Finanțelor

Ordin nr.113 din 12.10.2012 privind aprobarea Standardelor naționale de audit intern //Monitorul Oficial 237-241/1378, 16.11.2012

# Norme metodologice de audit intern în sectorul public

**Ordin  
privind aprobarea Normelor metodologice  
de audit intern în sectorul public  
nr. 105 din 15.07.2013**

*Monitorul Oficial nr.206-211/1430 din 20.09.2013*

\* \* \*

În conformitate cu art.29 litera b) din Legea privind controlul financiar public intern nr.229 din 23 septembrie 2010 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2010, nr.231-234, art.730),

**ORDON:**

1. Se aprobă Normele metodologice de audit intern în sectorul public (conform anexei).
2. Se abrogă Ordinul ministrului finanțelor nr.118 din 29 decembrie 2008 cu privire la aprobarea Normelor metodologice pentru implementarea auditului intern în sectorul public (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2009, nr.12-15, art.49).
3. Prezentul ordin intră în vigoare la data publicării în Monitorul Oficial al Republicii Moldova.

**VICEMINISTRUL FINANTELOR Victor BARBĂNEAGRĂ**

**Chișinău, 15 iulie 2013.**

**Nr.105.**

**Anexă  
la Ordinul ministrului finanțelor  
nr. 105 din 15 iulie 2013**

## NORME METODOLOGICE DE AUDIT INTERN ÎN SECTORUL PUBLIC

### I. DISPOZIȚII GENERALE

#### 1. Cadrul normativ

1.1. Normele metodologice de audit intern în sectorul public (în continuare NMAISP) sînt elaborate în scopul realizării Ordinului ministrului finanțelor nr. 113 din 12 octombrie 2012 cu privire la aprobarea Standardelor naționale de audit intern (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2012, nr.231-234, art. 730).

1.2. Cerințele pentru crearea unităților de audit intern (în continuare, UAI) sînt prevăzute în art.19 al Legii privind controlul financiar public intern nr.229 din 23 septembrie 2010 (în continuare, Legea CFPI).

1.3. Funcționarea și atribuțiile UAI sînt reglementate de Carta de audit intern (Regulament-model de funcționare a unității de audit intern), în continuare, Carta, aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor nr.139 din 20 octombrie 2010 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2010, nr.221-222, art.782).

#### 2. Scopul NMAISP

2.1. NMAISP oferă îndrumarea metodologică necesară pentru aplicarea Standardelor naționale de audit intern (în continuare, 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 UAI asigură utilizarea unor alternative potrivite. De asemenea, UAI sînt în drept să elaboreze Instrucțiuni proprii de aplicare a NMAISP, ținînd cont de specificul entității publice, care satisfac cerințele reglementărilor obligatorii ale NMAISP, SNAI și ale cadrului normativ relevant.

#### 3. Aplicarea NMAISP

3.1. NMAISP sînt aplicabile tuturor UAI, create în sectorul public al Republicii Moldova.

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

***SNAI 2040 „Politici și proceduri”.** Conducătorul unității de audit intern stabilește politici și proceduri în vederea ghidării activității de audit intern.*

3.3. Proiectele instrucțiunilor proprii de aplicare a NMAISP elaborate în caz de necesitate de conducătorul UAI și aprobate de conducătorul entității publice sînt aplicabile doar după avizarea acestora de către Direcția de armonizare a controlului financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor – Unitatea centrală de armonizare (în continuare, UCA).

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

3.5. În cazul contrazicerii între aplicări a NMAISP, precum și Codului etic al auditorului intern/Cartei și SNAI aferent, prioritate se acordă SNAI.



#### 4. Structura NMAISP

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

4.2. NMAISP conțin referințe și textul complet al SNAI, pentru care se aplică, precum și extrase din Codul etic al auditorului intern și Cartă.

4.3. NMAISP sînt structurate astfel, încît să asigure reglementarea necesară pentru organizarea activității de audit intern și efectuarea misiunilor de audit intern (în continuare, misiune).

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

- cadrul normativ și organizațional;
- interacțiunea cu alte părți implicate, UCA, Curtea de Conturi și alții;
- îndrumări detaliate privind conceptele de bază ale auditului intern (spre exemplu, riscuri, materialitate, probe de audit), precum și proceduri și tehnici specifice activității de audit intern (spre exemplu, evaluarea sistemului de management financiar și control, în continuare, MFC), care se utilizează pe parcursul activității de audit intern;
- audite specializate (spre exemplu, auditul TI și auditul performanței).

4.5. Tabelul 1 prezintă lista deplină a tuturor NMAISP.

**Tabelul 1**

*Lista NMAISP*

<i>Numărul</i>	<i>Denumirea</i>
NMAISP 1	Standardele profesionale și cadrul normativ
NMAISP 2	Ciclul auditului intern
NMAISP 3	Planificarea activității unității de audit intern
NMAISP 4	Planificarea misiunii de audit intern
NMAISP 5	Lucrul în teren
NMAISP 6	Raportul de audit
NMAISP 7	Urmărirea implementării recomandărilor de audit
NMAISP 8	Gestionarea și evaluarea calității activității de audit intern
NMAISP 9	Documentarea activității și arhivarea
NMAISP 10	Riscurile
NMAISP 11	Evaluarea controalelor și guvernării
NMAISP 12	Eșantionarea în auditul intern
NMAISP 13	Roluri și responsabilități ale auditorilor interni
NMAISP 14	Tratarea cazurilor de fraudă și corupție
NMAISP 15	Relații de lucru
NMAISP 16	Auditul TI
NMAISP 17	Auditul performanței

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

### 1. Introducere

NMAISP 1 prezintă:

- definiția auditului intern și a rolului său de asigurare și consiliere;
- cadrul normativ de reglementare a auditului intern în sectorul public;
- ierarhia standardelor, normelor și instrucțiunilor de creare și funcționare a UAI în sectorul public;
- rolurile și responsabilitățile conducătorilor UAI, după cum este definit în Cartă.

### 2. Definiția auditului intern

2.1. SNAI definesc auditul intern ca fiind o activitate independentă și obiectivă, care le oferă managerilor asigurare și consultanță, desfășurată pentru a îmbunătăți activitatea entității publice. Aceasta are menirea să ajute entitatea publică în atingerea obiectivelor sale, evaluînd printr-o abordare sistematică și metodică sistemul MFC și oferind recomandări pentru consolidarea eficacității acestuia.

2.2. Definiția auditului intern se regăsește în SNAI 2100.

*SNAI 2100 „Natura activității”. Auditul intern evaluează și contribuie la îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor, de control și de guvernare a entității publice, utilizînd o abordare sistematică și metodică.*

2.3. NMAISP definește două tipuri de misiuni în activitatea de audit intern:

- misiuni de asigurare**, care constituie o examinare obiectivă de către auditorul intern a elementelor probante pentru a furniza o evaluare independentă și obiectivă privind procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare. Caracterul și domeniul de aplicare al misiunilor de asigurare sînt determinate de către auditorul intern;
- misiuni de consiliere**, care constituie activități cu caracter consultativ și sînt desfășurate la solicitarea specifică din partea beneficiarului misiunii de consiliere. Caracterul și domeniul de aplicare al misiunilor de consiliere sînt convenite cu beneficiarul misiunii de consiliere. În timpul desfășurării misiunilor de consiliere, auditorul intern trebuie să mențină obiectivitatea și să nu-și asume responsabilitate managerială.

### 3. Cadrul normativ

Instituirea UAI în sectorul public este reglementată în art.19 al Legii CFPI.

### 4. Structura cadrului normativ

Figura 1 prezintă structura ierarhică a cadrului normativ cu privire la auditul intern în sectorul public al Republicii Moldova.

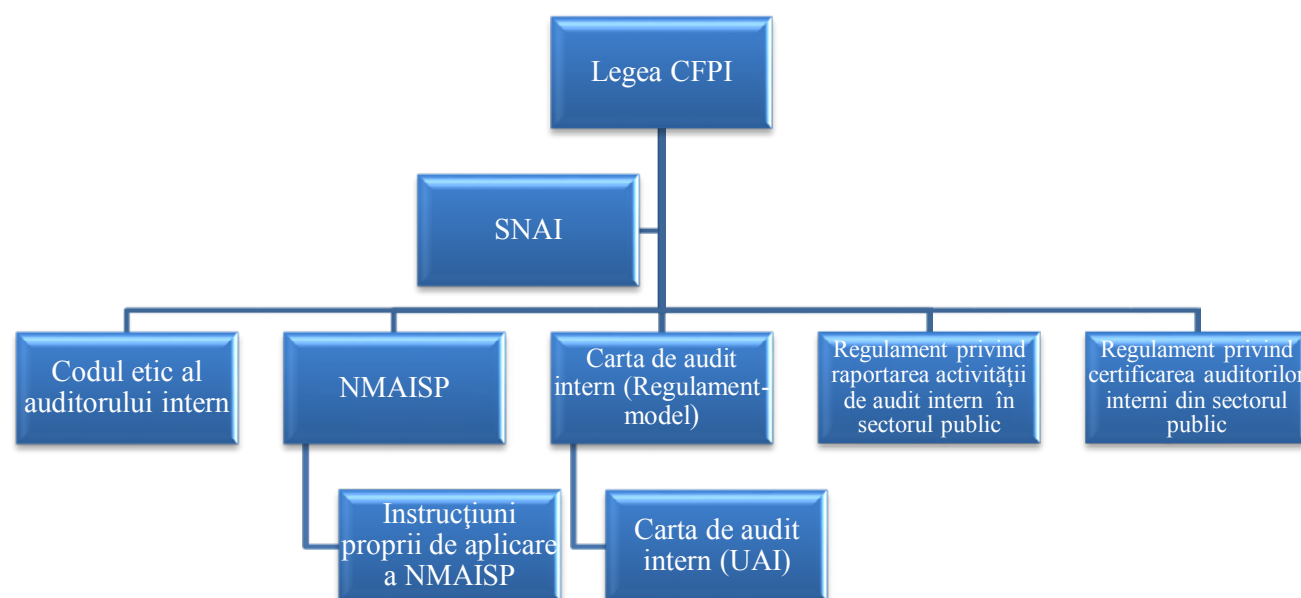


Figura 1. Structura ierarhică a cadrului normativ privind auditul intern

### 5. Standardele naționale de audit intern

SNAI au fost aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr.113 din 12.10.2012 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 16.11.2012, nr.231-234, art. 730) și sînt aplicabile tuturor UAI din sectorul public.

### 6. Codul etic al auditorului intern

Codul Etic al auditorului intern a fost aprobat prin Ordinul ministrului finanțelor nr.139 din 20 octombrie 2010 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2010, nr.221-222, art.782). Prevederile Codului etic al auditorului intern reprezintă reguli obligatorii de conduită în activitatea auditorilor interni din sectorul public.

### 7. Carta de audit intern

7.1. Carta de audit intern (Regulament-model de funcționare a unității de audit intern) a fost aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor nr.139 din 20 octombrie 2010.

7.2. Carta constituie un element esențial de reglementare a activității UAI în cadrul entității publice. Misiunea, competențele și responsabilitățile sînt definite și comunicate în scopul de a preciza rolul auditorilor interni și, de asemenea, de a furniza UCA, precum și conducătorului UAI, cîteva dintre criteriile de evaluare a activității de audit intern.

7.3. SNAI prevăd obligativitatea definirii misiunii, competenței și responsabilității UAI în Cartă:

**SNAI 1000 „Misiune, competențe și responsabilități”.** Misiunea, competențele și responsabilitățile în activitatea de audit intern sînt definite în Carta de audit intern, în conformitate cu Legea privind controlul financiar public intern nr.229 din 23.09.2010, Codul etic al auditorului intern și prezentele SNAI.

**1000.A1** – Caracterul misiunilor de asigurare este definit în Normele metodologice de audit intern în sectorul public.

**1000.C1** – Caracterul misiunilor de consiliere este definit în Normele metodologice de audit intern în sectorul public.

7.4. Prevederile Cartei sînt obligatorii pentru activitatea auditorilor interni din sectorul public, iar conducătorii UAI sînt responsabili să asigure definirea atribuțiilor, drepturilor și restricțiilor în Cartă în conformitate cu SNAI.

### 8. Normele metodologice de audit intern în sectorul public

8.1. Ministerul Finanțelor este responsabil de elaborarea normelor metodologice cu privire la aplicarea SNAI în sectorul public al Republicii Moldova.

8.2. Conducătorul UAI este în drept să elaboreze, în caz de necesitate, Instrucțiuni proprii de aplicare a NMAISP, ținînd cont de specificul entității publice, precum și să elaboreze alte politici și proceduri pentru a reglementa activitatea de audit intern în cadrul entității publice, pentru a întruni cerințele prevăzute în SNAI 2040.

**SNAI 2040 „Politici și proceduri”.** Conducătorul unității de audit intern stabilește politici și proceduri în vederea ghidării activității de audit intern.

### 9. Monitorizarea aplicării SNAI

Ministerul Finanțelor este responsabil de monitorizarea și evaluarea calității activității UAI, prin prisma aplicării SNAI în corespundere cu NMAISP.

### 10. Independența și obiectivitatea

10.1. SNAI reglementează independența activității de audit intern, cît și obiectivitatea auditorilor interni:

**SNAI 1100 „Independență și obiectivitate”.** Activitatea de audit intern este independentă, iar auditorii interni își desfășoară activitatea cu obiectivitate.

**SNAI 1110 „Independență organizațională”.** Conducătorul unității de audit intern se subordonează și raportează direct managerului entității publice. Conducătorul unității de audit intern confirmă managerului entității publice, cel puțin anual, independența organizațională a activității de audit intern.

**1110.A1** - Activitatea de audit intern nu este supusă 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.

**SNAI 1130 „Prejudicii aduse independenței și obiectivității”.** Dacă independența sau obiectivitatea auditorilor interni este (aparent) afectată, detaliile prejudiciului sînt comunicate părților interesate. Forma acestei comunicări depinde de natura prejudiciului.

**1130.A1** - Auditorii interni se abțin de la evaluarea proceselor de care au fost responsabili în trecut. Obiectivitatea auditorului intern se consideră afectată atunci cînd acesta realizează o misiune de asigurare a procesului 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 supervizate de către o persoană din afara unității de audit intern.

**1130.C1** – Auditorii interni sînt în drept să realizeze misiuni de consiliere aferente proceselor de care au fost responsabili în trecut.

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

### 11. Regulamentul privind raportarea activității de audit intern în sectorul public

11.1. Regulamentul privind raportarea activității de audit intern în sectorul public este elaborat întru realizarea prevederilor art.28 din Legea CFPI, SNAI, prezentelor NMAISP, Cartei.

11.2. Regulamentul privind raportarea activității de audit intern în sectorul public stabilește forma, modul și termenele de prezentare a Raportului privind activitatea de audit intern în sectorul public.

### 12. Regulamentul privind certificarea auditorilor interni din sectorul public

12.1. Regulamentul privind certificarea auditorilor interni din sectorul public este elaborat în temeiul art.29, litera g) din Legea CFPI, cât și pct.6, subpct.66) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor, aprobat prin Hotărârea Guvernului nr.1265 din 14 noiembrie 2008.

12.2. Scopul Regulamentului privind certificarea auditorilor interni din sectorul public constă în reglementarea procesului de examinare a pregătirii profesionale și a experienței practice a auditorilor interni / angajaților unităților de audit intern din cadrul autorităților administrației publice centrale și locale, instituțiilor publice, precum și autorităților/instituțiilor autonome care gestionează mijloace ale bugetului public național.

## III. CICLUL AUDITULUI INTERN – NMAISP 2

1.1. Ciclul auditului intern constă din patru etape, precum este expus în figura 2.



**Figura 2. Ciclul auditului intern**

1.2. Activitatea de audit intern începe cu elaborarea Planului strategic și anual al activității de audit intern.

1.3. Misiunile sînt desfășurate în scopul de a evalua funcționalitatea sistemului MFC prin colectarea probelor de audit întru justificarea constatărilor de audit.

1.4. Raportul de audit prezintă contextul misiunii, constatările de audit și recomandările de audit privind îmbunătățirea sistemului curent de MFC și este distribuit managerului unității auditate și managerului entității publice, după caz, și altor părți interesate.

1.5. Conducătorul UAI este obligat să creeze și să implementeze un sistem de supraveghere a acțiunilor din partea managerilor operaționali întru implementarea recomandărilor de audit.

1.6. Conducătorul entității publice asigură crearea condițiilor necesare implementării eficiente a recomandărilor de audit.

1.7. Eficacitatea și valoarea adăugată a auditului intern depinde de capacitatea entității publice de a modifica corespunzător procesele și procedurile pentru a minimiza riscurile, deoarece scopul general este de a atinge un echilibru optim între costul activităților de control și riscurile prevenite.

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

##### 1. Introducere

1.1. Planul strategic al activității de audit intern (în continuare, planul strategic) și planul anual al activității de audit intern (în continuare, planul anual) sînt de o importanță majoră pentru organizarea activității UAI. Resursele de audit intern sînt limitate și sînt orientate spre evaluarea celor mai importante domenii, care asigură gestionarea eficientă a întregii entități publice.

1.2. Planul strategic reprezintă un rezumat al principalelor decizii de planificare a activității UAI întru realizarea misiunii acesteia, prin alocarea resurselor (inclusiv umane, financiare) pentru realizarea obiectivelor stabilite. Planul strategic prezintă un beneficiu pentru UAI prin configurarea unică a resurselor destinate să îndeplinească așteptările părților interesate. Planul anual derivă din planul strategic sub forma misiunilor, care sînt realizate în următoarele 12 luni.

1.3. NMAISP 3 prezintă etapele, care trebuie urmate în scopul elaborării unui plan strategic (de regulă 3 ani) și unui plan anual.

1.4. NMAISP 3 se referă și la necesitatea de a prevedea în planul anual și planul strategic al UAI misiuni ad-hoc, ținînd cont de schimbările mediului intern și extern al entității publice, cît și preocupările managerului entității privind buna guvernare.

1.5. UAI planifică și desfășoară activitatea lor, ținînd cont de prevederile SNAI.

*SNAI 2000 „Gestionarea activității de audit intern”. Conducătorul unității de audit intern gestionează în mod eficace activitatea de audit intern, astfel încît să asigure că ea aduce un plus de valoare entității publice.*

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

##### 2. Elaborarea planului strategic

2.1. Scopul planului strategic este de a identifica necesitățile de audit (sisteme și procese) și de a alocă resursele necesare și disponibile pentru a satisface aceste necesități.

2.2. Etapele principale ale procesului de planificare strategică sînt:

- a) defînirea misiunii UAI;
- b) înțelegerea obiectivelor operaționale, sistemelor și proceselor din entitatea publică;
- c) gruparea sistemelor și proceselor entității publice;
- d) obținerea așteptărilor părților interesate;
- e) evaluarea riscurilor;
- f) determinarea perioadei planului strategic și frecvenței misiunilor;
- g) evaluarea necesarului de resurse;
- h) comunicarea și aprobarea planului strategic;
- i) actualizarea planului strategic.

2.3. Abordarea planificării strategice în baza riscurilor oferă următoarele avantaje:

- a) **un audit comprehensiv** – metodologia bazată pe abordarea de sus în jos a sistemelor permite oferirea asigurărilor precum că toate sistemele majore sînt incluse;
- b) **un audit eficient** – orientarea resurselor spre domeniile, unde resursele sînt cele mai necesare;
- c) **valoarea adăugată a auditului intern** – conștientizare sporită a obiectivelor, sistemelor, proceselor și riscurilor de către managerii operaționali.

### 3. Definirea misiunii UAI

3.1. Misiunea UAI este elaborată în baza misiunii din Cartă și conturează scopul primordial al activității de audit intern, ce planifică să realizeze în viitor și modul în care se încadrează în planul strategic al entității publice.

3.2. Misiunea este aceeași pentru toți auditorii interni, precum și pentru părțile interesate interne și externe.

3.3. Planul strategic este elaborat în baza misiunii, determinând esențial modul în care aceasta va fi realizată.

3.4. Desfășurarea unei evaluări a stării curente a activității de audit intern ajută la identificarea aspectelor ce trebuie incluse în planul strategic.

3.5. O tehnică este de a efectua o analiză SWOT (puncte forte, puncte slabe, oportunități și amenințări) a misiunii UAI.

3.6. Scopul unei analize SWOT este de a identifica factorii interni și externi principali, care au importanță în realizarea planului.

3.7. Tabelul 2 prezintă definiția componentelor analizei SWOT.

Tabelul 2

	<b>Puncte forte</b>	<b>Puncte slabe</b>
<b>Origine internă</b>	Caracteristicile interne ale UAI, care ar putea fi considerate drept aspecte care facilitează realizarea Planului strategic	Caracteristicile interne ale UAI, care, dimpotrivă, ar putea împiedica realizarea Planului strategic și ar putea pune activitatea în situație nefavorabilă
	<b>Oportunități</b>	<b>Amenințări</b>
<b>Origine externă</b>	Elemente externe, din afara activității de audit intern, care sporesc solicitarea de asigurare și consultanță mai mare și mai bună	Elemente externe, din afara activității de audit intern, care, dimpotrivă, pot micșora solicitarea de asigurare și consultanță, împiedica realizarea Planului strategic și ar putea pune activitatea în situație nefavorabilă

3.8. Un exemplu ilustrativ al analizei SWOT este oferit în pct.16.1. din NMAISP 3.

### 4. Înțelegerea obiectivelor operaționale, sistemelor și proceselor din entitatea publică

4.1. Următoarea etapă constă în înțelegerea obiectivelor operaționale ale entității publice. Astfel, auditorii interni caută răspunsuri la următoarele întrebări:

Care este misiunea entității?

Care sînt funcțiile de bază ale entității?

Care sînt principalele obiective ale entității?

4.2. Auditorii interni percep obiectivele fundamentale, de nivel superior, și convin asupra lor cu managerii entității. Deseori, aceste obiective sînt specificate în planul strategic / planul anual de activitate al entității publice.

4.3. Ulterior înțelegerii obiectivelor entității publice, sînt necesare analize pentru înțelegerea sistemelor / proceselor auditabile ale MFC.

4.4. Sistemele și procesele auditabile sînt parte a activităților entității publice pentru care pot fi definite obiective de audit valabile și care pot fi auditate.

4.5. Sistemele și procesele auditabile se pot regăsi în următoarele surse de informații:

- planul strategic / planul anual de activitate al entității publice și planurile fiecărei subdiviziuni structurale în parte;
- regulamentul de funcționare a entității publice și regulamentele interne ale subdiviziunilor structurale;
- bugete;
- rapoarte anuale și concluzii;
- organigrame;
- rapoarte de audit extern și alte rapoarte de control.

### 5. Gruparea sistemelor și proceselor entității publice

5.1. Sistemele și procesele pentru auditare pot fi divizate în următoarele grupuri:

- sisteme / procese manageriale – spre exemplu, planificarea, raportarea activității;
- sisteme / procese de suport – spre exemplu, recrutarea și promovarea personalului, achiziții publice, evidență contabilă;
- sisteme / procese operaționale – spre exemplu, elaborarea politicilor în domeniul sănătății, înmatricularea și examinarea studenților, etc.

5.2. Înțelegerea intercorelațiilor între sisteme și procese este o parte necesară a planificării și influențează modul de definire (denumirea) a sistemelor și proceselor.

5.3. Aria de acoperire a misiunii de audit intern este important să fie determinată în baza unei viziuni interfuncționale a entității publice – adică desfășurarea unor misiuni „orizontale” în baza întregului proces operațional. Spre exemplu, sistemele contabile sau de management operațional pot prezenta riscuri critice pentru cîteva subdiviziuni structurale în ansamblu și, prin urmare, sînt examinate pe orizontală.

5.4. Divizarea sistemelor și proceselor pe categorii este efectuată din următoarele motive:

- permite formularea unor concluzii despre un șir de sisteme / procese, care țin de responsabilitatea unui manager ierarhic superior;
- constatări formulate pentru un domeniu pot fi atribuite mai multor domenii (spre exemplu, o activitate de control inadecvată dintr-un proces operațional poate indica existența unor activități de control inadecvate în cadrul altor procese).

### 6. Obținerea așteptărilor părților interesate

6.1. La elaborarea planului strategic, auditorii interni discută așteptările părților interesate ținînd cont de prevederile SNAI.

*SNAI 2010.A2 – Conducătorul unității de audit intern identifică și ia în considerare așteptările managerului entității publice și managerilor operaționali și altor părți interesate referitoare la opiniile de audit intern și alte concluzii.*

6.2. La această etapă este necesar de a solicita opinia managerului entității publice și managerilor operaționali despre importanța sistemelor / proceselor, activitățile de control existente și mediul de control din entitatea publică.

6.3. Discuțiile cu părțile interesate au loc în mod deschis și se axează pe:

- principalele obiective ale entității publice și rolul fiecărei subdiviziuni structurale în parte în procesul de realizare a obiectivelor;
- principalele riscuri care pot afecta realizarea obiectivelor;

- c) rezultatele activității de audit intern și extern, pentru ultimul an;
- d) orice domeniu, pentru care părțile interesate nu dispun de asigurări rezonabile privind eficacitatea sistemului MFC sau eficiența operațională a subdiviziunilor structurale, care ar dori să fie auditate.

### 7. Evaluarea riscurilor

7.1. Conducătorul UAI elaborează planul strategic, bazându-se pe o evaluare a riscurilor, ținând cont de prevederile SNAI.

**SNAI 2010.AI** – Planul de activitate a unității de audit intern este bazat pe o evaluare a riscurilor, realizată cel puțin o dată în an. În acest proces, sînt luate în considerare punctele de vedere ale managerului entității publice și managerilor operaționali.

**SNAI 2010.CI** – Înainte de a accepta o misiune de consiliere solicitată, conducătorul unității de audit intern ține cont de măsura în care aceasta poate îmbunătăți managementul riscurilor, poate aduce un plus de valoare și poate îmbunătăți operațiunile entității publice. Misiunile de consiliere acceptate sînt introduse în planul de activitate a unității de audit intern.

7.2. Conducătorul UAI elaborează metode de evaluare a riscurilor în baza valorii tranzacțiilor, bugetului, fluxului personalului, materialității, structurii organizaționale, complexității cadrului normativ, constatărilor de audit precedente, etc. Orice abordare este mai mult sau mai puțin subiectivă, dar 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 misiunilor. Din aceste considerente, conducătorul UAI aduce la cunoștința managerului entității publice că analiza riscurilor este efectuată în baza raționamentului profesional.

7.3. Evaluarea riscurilor se documentează pe deplin.

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

- a) instabilitate politică;
- b) schimbări frecvente în legislație;
- c) conflictul de interese;
- d) evidență contabilă insuficientă și incorectă;
- e) imagine negativă și deteriorarea reputației;
- f) fraudă, corupție;
- g) utilizarea contrar destinației, irosirea și pierderea patrimoniului;
- h) planificare incorectă și decizii greșite;
- i) sisteme informaționale inadecvate.

7.5. În baza unui șir de criterii de risc, se determină scorul riscurilor pentru fiecare sistem / proces. Auditorii interni analizează criteriile de risc și decid care dintre acestea se vor aplica unității auditate.

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

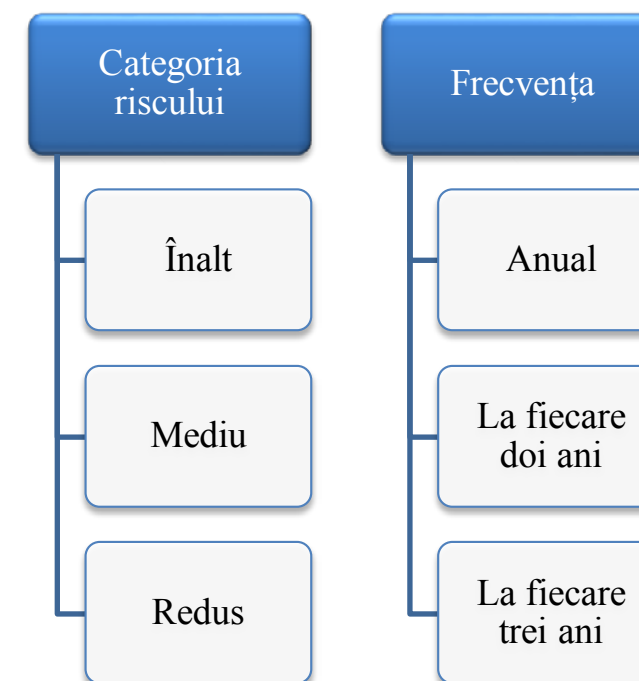
### 8. Determinarea perioadei planului strategic și frecvenței misiunilor

8.1. Perioada optimă pentru un plan strategic este de trei ani. Aceasta reprezintă un echilibru rezonabil între perioada viitoare, pentru care sînt prevăzute circumstanțele de activitate ale entității publice și necesitatea de a evalua sistemele și procesele semnificative pentru o perioadă de timp realistă.

8.2. Conducătorul UAI este în drept să selecteze o perioadă mai îndelungată pentru planul strategic, dacă această decizie este justificată.

8.3. Frecvența, cu care fiecare sistem / proces va fi auditat, se stabilește în baza scorului riscurilor aferent sistemului / procesului cu aplicarea raționamentului profesional.

8.4. Modelul prezentat în figura 3 servește drept referință pentru un plan strategic pentru trei ani.



**Figura 3.** Model-referință pentru un plan strategic pentru trei ani

8.5. Planul strategic prevede auditarea mai frecventă a sistemelor / proceselor cu riscuri înalte pentru a oferi asigurare că acestea sînt ținute sub control. În decursul primei misiuni sînt identificate detaliat activitățile de control, pe care se pune un accent deosebit. În decursul următoarelor misiuni, aceste activități de control sînt testate în continuare, după confirmarea faptului că obiectivele sistemului / procesului și obiectivele de control au rămas neschimbate.

8.6. Sistemele / procesele cu riscuri medii necesită misiuni mai puțin frecvente, fiindcă chiar dacă nu sînt auditate într-un anumit an, expunerea la riscuri este relativ mică. Ulterior, auditorul intern ține cont de rezultatele misiunilor precedente, cu condiția ca informațiile și probele colectate ulterior să confirme că au avut loc puține schimbări.

8.7. În cazul sistemelor / proceselor cu riscuri reduse, misiunile pot fi efectuate mai rar, fiecare misiune oferind asigurări suplimentare minime. Examinarea periodică a sistemelor / proceselor cu riscuri reduse oferă asigurări, precum că expunerea la risc nu s-a schimbat între timp.

8.8. Scopul planului strategic nu este de a aborda detaliat toate aspectele sistemului MFC anual, ci de a obține o acoperire suficientă a principalelor domenii, pentru a permite formarea unei opinii generale.

### 9. Evaluarea necesarului de resurse

9.1. Pentru elaborarea planului strategic conducătorul UAI determină necesarul de resurse, ținând cont de prevederile SNAI.

**SNAI 2030 „Gestionarea resurselor”.** Conducătorul unității de audit intern asigură că resursele alocate pentru activitate sînt adecvate, suficiente și se utilizează eficace, în vederea realizării planului anual de activitate aprobat.

9.2. La etapa respectivă, se determină resursele necesare pentru realizarea planului strategic.

9.3. Resursele sînt de două tipuri:

- a) resurse pentru desfășurarea misiunilor;
- b) resurse pentru gestionarea activității UAI.

9.3. Resursele necesare pentru auditarea fiecărui sistem / proces depind de dimensiunea și complexitatea unității auditate. Necesarul de resurse se estimează, ținînd cont de activitățile desfășurate la fiecare etapă a misiunii și activitatea de supervizare directă a acestora.

9.4. Este necesar să se asigure un raport rezonabil între costul misiunii și beneficiile scontate ale acesteia. Beneficiile includ recomandări de îmbunătățire a sistemului / procesului auditat și asigurări privind conformitatea, eficiența și siguranța acestuia.

9.5. Conducătorul UAI nu stabilește un buget standard pentru fiecare misiune, dar ține cont de complexitatea acesteia și volumul de lucru necesar.

9.6. În scopul asigurării eficienței, auditorii interni tind să minimizeze resursele utilizate pentru fiecare misiune.

9.7. Resursele pentru gestionarea activității UAI includ resursele pentru:

- a) elaborarea și actualizarea planului strategic și planului anual;
- b) ședințe de lucru (aferele altor activități decît cele de realizare și supervizare a misiunii);
- c) întocmirea rapoartelor de activitate;
- d) instruire;
- e) stabilirea obiectivelor individuale, evaluarea performanțelor profesionale;
- f) concedii medicale, concedii de odihnă anuale.

9.8. Auditorii interni nu oferă asigurări depline precum că toate riscurile majore, cu care se confruntă entitatea publică, sînt sau vor fi evaluate. Nivelul de asigurare, pe care îl oferă auditorii interni, depinde de nivelul și calitatea resurselor disponibile. Aceasta este condiționată de faptul, că resursele sînt limitate și nu acoperă necesitățile entității publice.

9.9. La elaborarea planului strategic se ține cont și de următorii factori:

- a) un raport rezonabil între periodicitatea auditării sistemelor / proceselor 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, auditul TI;
- c) amplasarea unităților auditate.

#### 10. Comunicarea și aprobarea planului strategic

10.1. Conducătorul UAI comunică managerului entității planul strategic și resursele necesare, ținînd cont de prevederile SNAI.

**SNAI 2020 „Comunicarea și aprobarea”.** Conducătorul unității de audit intern comunică managerului entității publice planul de activitate a unității de audit intern și resursele necesare, inclusiv despre modificările intermediare semnificative, în vederea examinării și aprobării acestora. Conducătorul unității de audit intern comunică, de asemenea, impactul oricărei limitări de resurse.

10.2. Astfel, planul strategic este prezentat managerului entității pentru examinare și aprobare. În caz de necesitate, planul strategic este discutat cu managerul entității în timpul procesului de aprobare.

10.3. După aprobare, în conformitate cu prevederile Legii CFPI, o copie a planului strategic este remisă către UCA.

10.4. Conducătorul UAI analizează posibilitatea de a comunica planul strategic către toți angajații entității publice.

#### 11. Actualizarea planului strategic

11.1. În dependență de schimbarea mediului intern și extern în care activează entitatea, este necesar de a actualiza anual planul strategic.

11.2. În cadrul actualizării planului strategic, conducătorul UAI analizează modificarea:

- a) mediului intern, obiectivelor și riscurilor UAI;
- b) evaluării riscurilor aferente sistemelor / proceselor auditabile;
- c) așteptărilor părților interesate;
- d) structurii organizaționale;
- e) cadrului normativ;
- f) bugetului entității publice.

11.3. Rezultatele misiunilor precedente pot conduce, de asemenea, la actualizarea planului strategic.

#### 12. Elaborarea planului anual

12.1. Utilizînd frecvența misiunilor și timpul estimat în planul strategic, auditorii interni determină valoarea medie a necesităților anuale de misiuni. Astfel, planul anual include partea planului strategic sub forma misiunilor, care sînt realizate în următoarele 12 luni.

12.2. Planul anual include:

- a) misiuni de asigurare / consiliere;
- b) urmărirea implementării recomandărilor de audit;
- c) misiuni ad-hoc;
- d) activități de gestionare a UAI.

12.3. Conducătorul UAI indică în planul anual personalul și alte resurse necesare realizării componentelor acestuia.

#### 13. Misiuni de asigurare / consiliere

13.1. La compartimentul respectiv, Conducătorul UAI include în planul anual:

- a) titlul misiunii, definit în baza sistemelor / proceselor auditabile, în dependență de (i) frecvența auditării și (ii) resursele disponibile estimate în planul strategic;
- b) subdiviziunile structurale (entitățile subordonate) implicate;
- c) auditorii interni responsabili (echipa de audit);
- d) indicator de produs / rezultat;
- e) perioada de realizare a misiunii.

13.2. Conducătorul UAI ține cont de principalele constatări ce indică modificarea evaluării riscurilor. Diminuarea riscurilor generează necesitatea de a amîna anumite misiuni, iar sporirea acestora contribuie la planificarea misiunilor suplimentare în scopul evaluării domeniilor specifice.

13.3. De asemenea, conducătorul UAI ține cont de:

- a) modificarea structurii organizaționale (a entității publice / UAI);

- b) implementarea noilor sisteme informaționale;
- c) perioade cu volume mari de lucru;
- d) alți factori.

#### 14. Urmărirea implementării recomandărilor de audit

14.1. La acest compartiment, conducătorul UAI reflectă:

- a) titlul misiunii de urmărire a implementării recomandărilor de audit;
- b) subdiviziunile structurale (entitățile subordonate) implicate;
- c) auditorii interni responsabili;
- d) indicator de produs / rezultat;
- e) perioada de realizare a misiunii de urmărire a implementării recomandărilor de audit;
- f) note.

#### 15. Misiuni ad-hoc

15.1. Necesitatea modificării planului anual intervine din mai multe motive, precum ar fi:

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

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

15.3. În cazul când conducătorul UAI acceptă efectuarea unei misiuni de audit intern, care nu a fost inclusă în planul anual, activitățile din plan sînt replanificate și planul anual revizuit este prezentat managerului entității publice spre aprobare. Ulterior, planul anual revizuit și aprobat este remis către Curtea de Conturi.

15.4. Conducătorul UAI planifică resurse pentru misiuni ad-hoc reieșind din datele perioadelor precedente.

#### 16. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 3

16.1. Un exemplu ilustrativ al analizei SWOT pentru determinarea punctelor forte, punctelor slabe, oportunităților și amenințărilor UAI se prezintă în tabelul 3.

Tabelul 3

	<b>Puncte forte</b>	<b>Puncte slabe</b>
<b>Origine internă</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- cartă, misiune, valori ale UAI bine definite,</li> <li>- respect și încredere mare față de conducătorul UAI din partea managerului entității publice,</li> <li>- “univers” de audit bine definit și validat,</li> <li>- proces adecvat de planificare în baza riscurilor și validat de către managerul entității publice,</li> <li>- planuri individuale eficiente de dezvoltare profesională continuă a auditorilor interni,</li> <li>- caracter al UAI, perceput ca fiind independent și obiectiv la nivelul întregii entități publice,</li> <li>- auditori interni care se adaptează la schimbări; atitudine pozitivă a acestora,</li> <li>- aptitudini și competențe diversificate ale auditorilor interni,</li> <li>- concentrare pe proces versus concentrare pe persoane,</li> <li>- proces instituit și formalizat de urmărire a implementării recomandărilor de audit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- lipsă de suport din partea managerului entității publice,</li> <li>- neconștientizare din partea unităților</li> <li>auditate a beneficiilor auditului intern,</li> <li>- lipsă de aptitudini de consiliere,</li> <li>- abordare nedefinită de dezvoltare profesională continuă a auditorilor interni,</li> <li>- oportunități de dezvoltare profesională limitate,</li> <li>- identificare limitată / evaluare nedocumentată a riscurilor,</li> <li>- înțelegere limitată a așteptărilor părților interesate,</li> <li>- comunicare insuficientă / necorespunzătoare cu părțile interesate,</li> <li>- accent pe constatări (mentalitate de tip „te-am prins” sau „jandarm”),</li> <li>- concentrare pe conformitate versus concentrare pe “3E” operațională,</li> <li>- durată medie prea lungă a misiunii,</li> <li>- nu există o aliniere deplină la SNAI</li> </ul>
	<b>Oportunități</b>	<b>Amenințări</b>
<b>Origine externă</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- îmbunătățire a percepției de aptitudini, cunoștințe și capacități ale personalului,</li> <li>- confirmare și clarificare a așteptărilor în continuă schimbare ale părților interesate,</li> <li>- informare a părților interesate cu privire la rolul și beneficiile auditului intern,</li> <li>- informare a managerului entității publice cu privire la probleme recurente / obișnuite,</li> <li>- introducerea managementului riscurilor</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- tendința managerului entității publice de a se concentra pe riscuri financiare și de conformitate, fără a acorda o atenție cuvenită riscurilor operaționale,</li> <li>- remedierea neregularităților constatate este limitată de buget, numărul angajaților și guvernare,</li> <li>- restrîngerea cooperării între manageri,</li> <li>- riscuri noi și în schimbare,</li> <li>- dezinformare cu privire la inițiativele noi,</li> <li>- așteptări mari ale părților interesate,</li> <li>- noi standarde profesionale</li> </ul>

16.2. În procesul de evaluare a riscurilor sînt utilizate anumite criterii de risc, în baza cărora se calculează scorul riscului.

16.3. În figura 4, se prezintă un exemplu de criterii generale de evaluare a riscului pentru calcularea scorului acestuia.



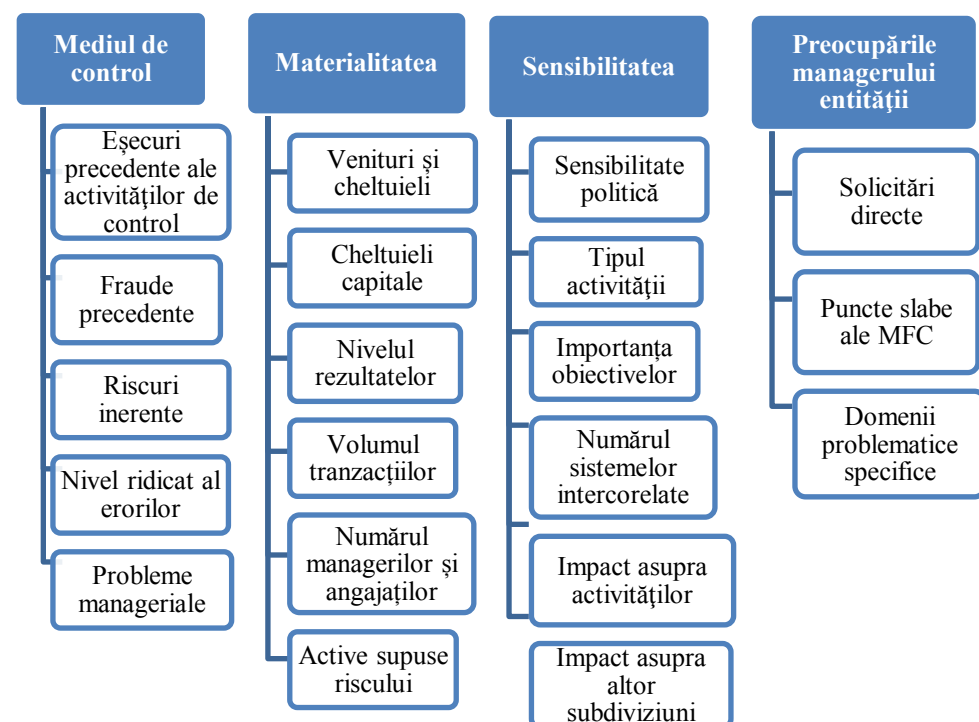


Figura 4. Criterii generale de risc, utilizate în evaluarea riscurilor

16.4. Pentru elaborarea planului strategic poate fi utilizată următoarea metodă de evaluare a riscurilor.

16.5. Astfel, conform acestei metode, sînt utilizate patru criterii de risc:

- materialitatea;
- mediul de control/vulnerabilitatea;
- sensibilitatea;
- preocupările managerului entității publice.

16.5. Fiecărui criteriu de risc i se atribuie un anumit indice între 1 și 5.

16.6. În tabelul 4 se explică modul de atribuire a acestui indice.

Tabelul 4

Modul de atribuire a scorului pentru factorul de risc

Criteriul	Descrierea	Indice
<b>A. Materialitate</b>	Sistemul / procesul are o pondere mai puțin de 1% în bugetul anual	0
	Sistemul / procesul are o pondere de 5-10% în bugetul anual	2
	Sistemul / procesul are o pondere de 25-50% în bugetul anual	3
	Sistemul / procesul are o pondere peste 75% în bugetul anual	5
<b>B. Mediul de control / vulnerabilitatea</b>	Sistem / proces bine controlat, cu un risc scăzut de fraude sau erori	0
	Sistem / proces relativ bine controlat, cu anumit risc de fraude sau erori	3
	Sistem / proces controlat ineficient cu riscuri înalte de fraude sau erori	5

<b>C. Sensibilitatea</b>	Sistemul / procesul are contacte minime cu mediul extern	0
	Sînt posibile anumite complicații cu mediul extern, dacă sistemul / procesul nu este eficient	3
	Probleme majore de ordin juridic, dacă sistemul nu este eficient	5
<b>D. Preocupările managerului</b>	Sistem / proces cu un rol redus în activitatea entității publice, care are un impact mic asupra realizării obiectivelor acesteia	0
	Sistem / proces cu un rol major în activitatea entității publice în trecutul apropiat, ce implică anumite preocupări din cauza eșecurilor repetate	5

16.7. De asemenea, fiecărui criteriu de risc i se atribuie o anumită pondere, utilizînd raționamentul semnificației relative a acestuia. Aceste ponderi variază în funcție de tipul entității publice. În continuare prezentăm un exemplu de ponderi aplicabile:

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

16.8. Indicele și ponderile sînt combinate într-o formulă, care se utilizează pentru calcularea scorului riscului. Spre exemplu:

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

16.9. Formula se aplică pentru calculul scorului riscului pentru fiecare sistem / proces. După aceasta, sistemele / procesele se clasifică în baza următoarei matrice, atribuindu-le scor de risc înalt, mediu, redus:

Scorul riscului	Categoria riscului
Peste 49	Înalt
30 – 49	Mediu
Mai puțin de 30	Redus

16.10. Această metodă poate fi modificată cu ușurință, adică pot fi utilizate mai multe criterii de risc, mai multe categorii de risc – foarte înalt, înalt, mediu, redus, foarte scăzut. În acest caz (mai multe criterii de risc / mai multe categorii de risc), va fi necesar să se utilizeze alte ponderi pentru fiecare criteriu de risc și alte valori ale scorului pentru fiecare categorie de risc.

16.11. Scorul riscului se exprimă totdeauna prin cifre întregi. Este important să se țină cont de faptul că multe criterii de risc sînt intuitive și nu se bazează pe valori absolute.

16.12. La etapa inițială, conducătorul UAI poate utiliza o metodă foarte simplă de evaluare a riscurilor în baza unei ședințe cu managerul entității publice, în cadrul căreia se analizează principalele riscuri, se atribuie fiecărui sistem / proces categoria respectivă de risc (de exemplu, înalt, mediu, redus), ulterior, se clasifică sisteme / procesele pe care auditorii interni le vor evalua în mod prioritar.

## V. PLANIFICAREA MISIUNII DE AUDIT INTERN – NMAISP 4

### 1. Introducere

1.1. În NMAISP 3 se prezintă procesul de elaborare a planului strategic și planului anual. Planul anual rezultă din planul strategic, și are menirea de a soluționa principalele riscuri operaționale ale unității auditate. La această etapă se identifică caracterul general și titlul misiunii.

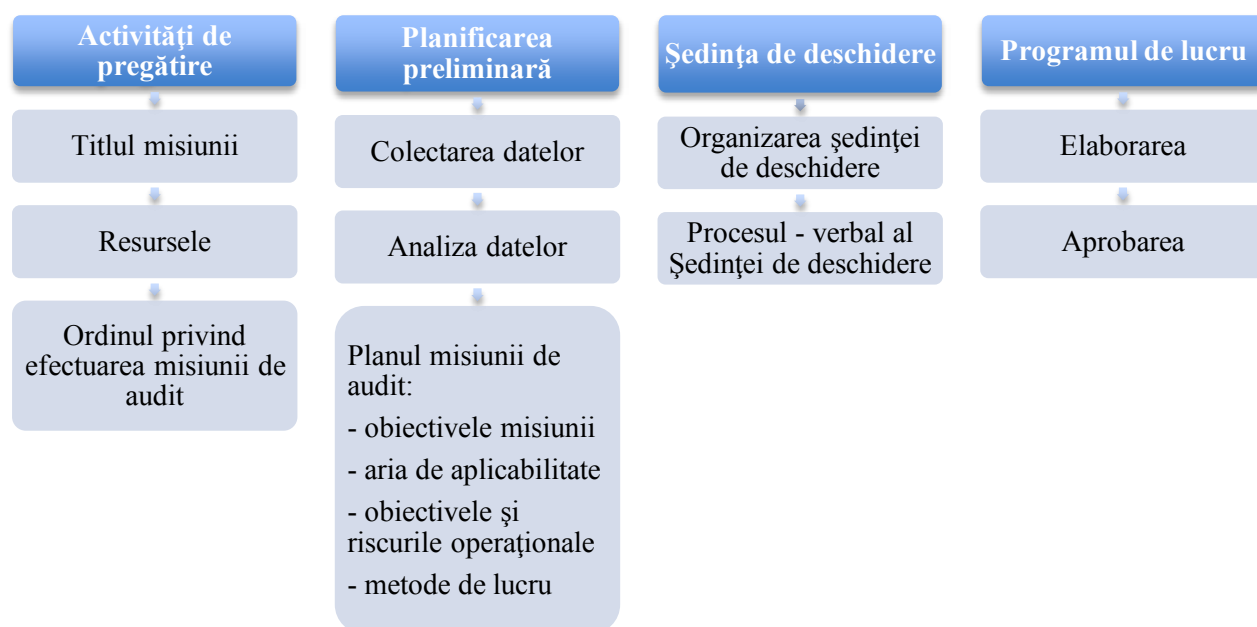
1.2. NMAISP 4 analizează activitatea de planificare detaliată necesară pentru a identifica principalele obiective de audit, care urmează a fi realizate în timpul misiunii și modalitatea în care acestea vor fi testate în baza unui program de lucru al misiunii de audit intern (în continuare, programul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

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

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

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

2.1. În figura 5 sînt prezentate patru etape principale de planificare a unei misiuni.



**Figura 5.** Etapele principale de planificare a misiunii de audit intern

### 3. Activitățile de pregătire

3.1. Activitățile inițiale de pregătire a misiunii constau din:

a) stabilirea titlului misiunii;

- b) determinarea membrilor echipei de audit;  
c) elaborarea și aprobarea Ordinului privind efectuarea misiunii de audit.

### 4. Stabilirea titlului misiunii de audit intern

4.1. Titlul misiunii de audit intern (în continuare, titlul misiunii) se stabilește ținând cont de prevederile SNAI.

**SNAI 2220 „Aria de aplicabilitate a misiunii de audit intern”.** Aria de aplicabilitate trebuie să fie suficientă pentru realizarea obiectivelor misiunii de audit intern.

4.2. Titlul misiunii descrie succint și explicit aria de aplicabilitate și principalele obiective ale misiunii de audit intern (în continuare, obiectivele misiunii).

4.3. Titlul misiunii este stabilit în timpul elaborării planului anual. Șeful echipei de audit analizează corespunderea, consecvența și actualitatea titlului misiunii și, în caz de necesitate, recomandă conducătorului UAI modificarea acestuia.

4.4. Titlul misiunii este formulat printr-o frază completă.

### 5. Resursele

5.1. Necesarul de resurse alocate misiunii se stabilește ținând cont de prevederile SNAI.

**SNAI 2230 „Alocarea resurselor pentru misiunea de audit intern”.** Auditorii interni stabilesc resursele corespunzătoare și suficiente pentru realizarea obiectivelor misiunii de audit intern, reieșind din evaluarea caracterului și complexității fiecărei misiuni de audit intern, constrîngerile de timp și a resurselor disponibile.

5.2. Conducătorul UAI stabilește resursele necesare pentru realizarea obiectivelor misiunii, prin determinarea:

- a) membrilor echipei de audit;  
b) altor resurse necesare efectuării misiunii.

5.3. La determinarea membrilor echipei de audit, conducătorul UAI:

- a) analizează cunoștințele și competențele necesare pentru efectuarea misiunii și determină numărul de auditori interni;  
b) identifică existența unor eventuale funcții sau interese, deținute de către auditorii interni în raport cu unitatea auditată, în scopul evitării conflictelor de interese;  
c) desemnează șeful echipei de audit. Șeful echipei de audit dispune de suficientă autoritate, aptitudini manageriale, abilități și cunoștințe în domeniul auditat.

5.4. La determinarea altor resurse necesare efectuării misiunii, conducătorul UAI:

- a) atrage asistență de specialitate și consultanță, dacă sînt necesare cunoștințe și competențe suplimentare într-un anumit domeniu;  
b) determină resursele necesare realizării misiunii, altele decît cele legate de personal (spre exemplu, cheltuieli de transport).

### 6. Ordinul privind efectuarea misiunii de audit intern

6.1. În scopul realizării misiunii se emite un Ordin privind efectuarea misiunii de audit intern (în continuare, Ordinul misiunii), care conferă autoritate oficială de a desfășura misiunea. Ordinul misiunii întrunește următoarele aspecte:

a) specifică aria de aplicabilitate a misiunii;

- b) indică locul de efectuare a misiunii (subdiviziunea structurală);
- c) oferă informații privind componența echipei de audit;
- d) specifică relațiile de raportare în realizarea misiunii;
- e) specifică datele concrete de prezentare a proiectului raportului de audit și raportului de audit final.

6.2. Conducătorul UAI întocmește Ordinul misiunii și îl prezintă spre aprobare managerului entității publice.

### 7. Planificarea preliminară a misiunii de audit intern

7.1. La planificarea misiunii auditorii interni iau în considerație aspectele reflectate în SNAI.

**SNAI 2201 „Aspecte privind planificarea”.** La planificarea misiunii de audit intern, auditorii interni iau în considerare:

- obiectivele procesului auditat și mijloacele prin care acesta ține sub control activitatea;
- riscurile semnificative ale procesului auditat, ale obiectivelor acestuia, ale resurselor, ale operațiunilor, și mijloacele prin care impactul potențial al riscului este menținut la un nivel acceptabil;
- caracterul adecvat și eficacitatea sistemului de management al riscurilor și activităților de control din cadrul procesului auditat, comparativ cu un cadru sau model relevant de control;
- oportunitățile de îmbunătățire semnificativă a sistemului de management al riscurilor și a activităților de control.

**2201.A1** – La planificarea unei misiuni de audit intern în afara entității publice (în instituțiile subordonate), auditorii interni coordonează în scris cu unitatea auditată obiectivele misiunii de audit intern, domeniul de aplicare, responsabilitățile și alte așteptări, inclusiv restricțiile cu privire la comunicarea rezultatelor misiunii de audit intern și accesul la dosarele de audit intern.

**2201.C1** – Auditorii interni coordonează cu partea care beneficiază de misiuni de consiliere, obiectivele, aria de aplicabilitate, responsabilitățile și alte așteptări ale unității auditate. Pentru misiuni de consiliere importante, coordonarea se efectuează în scris.

7.2. Șeful echipei de audit este responsabil de planificarea preliminară a misiunii.

7.3. Planificarea preliminară a misiunii constă în colectarea informațiilor (fără analiza detaliată a acestora) și obținerea cunoștințelor despre unitatea auditată.

7.4. La această etapă, auditorii interni obțin informații, care vor facilita efectuarea misiunii, și anume, despre procese, obiective, riscuri, activități de control, etc. și care vor necesita o atenție specială în decursul acesteia.

7.5. Ca rezultat al planificării preliminare, se elaborează Planul misiunii de audit. Un model al Planului misiunii de audit este prezentat în secțiunea cu Instrucțiuni suplimentare.

### 8. Colectarea datelor

8.1. Membrii echipei de audit colectează informații despre unitatea auditată utilizând următoarele surse de informații:

- organigrama entității publice (după caz);
- acte normative și legislative relevante unității auditate;
- regulament intern de activitate a subdiviziunii structurale;
- descrieri grafice / narative ale proceselor;
- informații privind managementul riscurilor;

- planuri de activitate a subdiviziunii structurale;
- rapoarte de activitate a subdiviziunii structurale;
- rapoarte de audit intern și extern precedente și alte rapoarte de control.

### 9. Analiza datelor

9.1. Întru înțelegerea ariei de aplicabilitate a misiunii, membrii echipei de audit analizează datele colectate. Examinarea preliminară permite acumularea de informații despre unitatea auditată fără o verificare detaliată a acestora. scopul analizei datelor constă în:

- înțelegerea activității unității auditate;
- identificarea domeniilor care necesită o analiză mai aprofundată;
- obținerea de informații utile pentru realizarea misiunii;

9.2. Indiferent de volumul datelor colectate, materialitatea și riscurile sînt conceptele cheie, aplicate pentru a identifica următoarele aspecte:

- a) procesele de bază ale unității auditate;
- b) riscurile semnificative aferente obiectivelor operaționale;
- c) principalele activități de control pentru atenuarea riscurilor semnificative.

### 10. Planul misiunii de audit

10.1. Planul misiunii de audit include:

- obiectivele misiunii;
- ariei de aplicabilitate a misiunii;
- obiectivele și riscurile operaționale;
- metodele și tehnicile de audit care vor fi utilizate;
- principalele etape ale misiunii;
- termenii stabiliți pentru prezentarea versiunii proiect și finale a raportului de audit;
- echipa de audit.

10.2. Planul misiunii de audit este întocmit de către șeful echipei de audit, în baza planului anual, și se aprobă de către conducătorul UAI.

10.3. Elementele Planului misiunii de audit servesc drept indicatori în procesul de supervizare a misiunii

### 11. Obiectivele misiunii de audit intern

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

**SNAI 2210 „Obiectivele misiunii de audit intern”.** Petru fiecare misiune de audit intern se stabilesc obiective.

**2210.C2** – Obiectivele misiunii de consiliere corespund valorilor, strategiei și obiectivelor entității publice.

11.1. Auditorii interni formulează obiectivele misiunii ținînd cont de natura, funcțiile specifice și circumstanțele domeniului auditat.

11.2. Obiectivele misiunii sînt convenite cu conducătorul UAI.

11.3. Auditorii interni definesc obiectivele misiunii, răspunzînd la întrebarea „De ce efectuăm acest audit?”.

## 12. Aria de aplicabilitate a misiunii de audit intern

12.1. Aria de aplicabilitate a misiunii se determină, ținând cont de prevederile SNAI.

*SNAI 2220 „Aria de aplicabilitate a misiunii de audit intern”. Aria de aplicabilitate trebuie să fie suficientă pentru realizarea obiectivelor misiunii de audit intern.*

**2220.A1** – Aria de aplicabilitate a misiunii de audit intern cuprinde studiul sistemelor corespunzătoare, documentele, resursele umane și activele materiale, inclusiv cele care se află sub controlul persoanelor terțe.

**2220.A2** – Dacă în cadrul desfășurării unei misiuni de asigurare apar oportunități de consiliere semnificative, este necesar de a coordona în scris cu beneficiarul misiunii de consiliere obiectivele, aria de aplicabilitate, responsabilitățile și alte așteptări. Rezultatele misiunii de consiliere se comunică în conformitate standardele aferente misiunilor de consiliere.

**2220.C1** – Efectuând misiunea de consiliere, auditorii interni, se asigură că aria de aplicabilitate a acesteia este suficientă pentru realizarea obiectivelor convenite. Dacă auditorii interni în timpul desfășurării misiunii de consiliere au rezerve în privința ariei de aplicabilitate, acestea se discută cu beneficiarul misiunii de consiliere, pentru a decide dacă se va continua misiunea de consiliere.

**2220.C2** – În timpul desfășurării misiunilor de consiliere, auditorii interni abordează activitățile de control în corespundere cu obiectivele misiunii de consiliere și totodată sînt atenți la aspectele semnificative ale activităților de control.

12.2. Aria de aplicabilitate a misiunii este reflectată în titlul misiunii și este stabilită în cadrul planificării anuale și strategice.

12.3. Aria de aplicabilitate a misiunii, este formulată explicit, spre exemplu:

- a) evaluarea respectării cadrului de reglementare a procesului „X” în perioada ianuarie – iunie a anului „Y”;
- b) evaluarea eficienței procesului „X”.

## 13. Obiectivele operaționale ale unității auditate și riscurile asociate acestora

13.1. Managerul unității auditate este responsabil de stabilirea obiectivelor operaționale, cât și de identificarea riscurilor asociate acestor obiective. La stabilirea obiectivelor operaționale se utilizează criteriile metodei „SMART”:

- a) **Specific** – clar și simplu, fără nici o posibilă alternativă de interpretare greșită;
- b) **Măsurabil** – cuantificat în termeni cantitativi sau calitativi;
- c) **Abordabil** – posibil de atins, ținând cont de aptitudinile, capacitățile, resursele, timpul disponibil și constrîngerile externe;
- d) **Relevant** – corespunde priorităților și reflectă contextul și mediul în care activează unitatea auditată;
- e) **Încadrate în Timp** – conține un termen sau o perioadă de realizare.

13.2. Obiectivele operaționale ale unității auditate sînt discutate în cadrul ședinței de deschidere pentru a asigura faptul că nu există interpretări diferite în privința obiectivelor procesului sau sistemului supus auditului.

13.3. În procesul planificării misiunii, auditorii interni identifică și evaluează riscurile esențiale țin cont de prevederile SNAI.

**2210.A1** – Auditorii interni efectuează în prealabil o evaluare a riscurilor asociate procesului auditat. Obiectivele misiunii de audit intern reflectă rezultatele acestei evaluări.

**2210.A2** – La stabilirea obiectivelor misiunii de audit intern, auditorii interni iau în considerație probabilitatea unor erori semnificative, fraudelor, neconformităților și altor riscuri.

**2210.A3** – La evaluarea activităților de control, auditorii interni utilizează criterii de evaluare adecvate. Auditorii interni evaluează măsura în care managerii operaționali au stabilit criterii adecvate de determinare a atingerii obiectivelor și scopurilor.

**2210.C1** – Obiectivele misiunii de consiliere abordează procesul de guvernare a entității publice, managementul riscurilor și activitățile de control, în măsura în care s-a convenit cu unitatea auditată.

13.4. Discutarea riscurilor constituie o parte importantă a ședinței de deschidere, deoarece conducerea unității auditate cunoaște mai bine nivelul expunerii la riscuri.

## 14. Metodele și tehnicile de audit

14.1. Auditorii interni prezintă și discută cu unitatea auditată modul în care intenționează să-și atingă obiectivele misiunii, expun tipurile de probe ce vor fi colectate și testele ce vor fi realizate pe parcursul misiunii.

14.2. Pe parcursul etapei lucrului în teren, auditorii interni utilizează următoarele metode de audit:

- a) interviuri;
- b) analiza documentației;
- c) verificarea anumitor calcule sau etape;
- d) contrapunerea documentelor, informațiilor, bazelor de date, rapoartelor;
- e) observații la fața locului ce țin de sisteme TI, protecția activelor, protecția sănătății și siguranță, etc.;
- f) analiza sistemelor automatizate (programelor informatice);
- g) chestionare;
- h) liste de verificare;
- i) testarea de audit;
- j) eșantionarea;
- k) descrierea / documentarea proceselor.

14.3. Punerea în discuție a metodelor și tehnicilor de audit, ce vor fi utilizate de auditorii interni în cadrul misiunii, este importantă din două motive:

- a) pentru a evita afirmațiile ulterioare ale unității auditate privind insuficiența probelor de audit colectate pentru atingerea obiectivelor misiunii;
- b) pentru a minimiza cheltuielile pentru efectuarea misiunii. Spre exemplu, personalul unității auditate utilizează timp pentru a oferi date și alte informații auditorilor interni, oferind răspunsuri la interpelările de audit și participînd la interviuri. Informarea în prealabil despre volumul de lucru și discuțiile cu personalul unității auditate la etapa de planificare va preveni viitoarele neînțelegeri și plîngeri din partea acestora la solicitările auditorilor interni.

### 15. Ședința de deschidere

15.1. Organizarea ședinței de deschidere constă în identificarea problemelor și subiectelor esențiale, ce vor fi discutate și, ulterior, convenite, în cadrul ședinței de deschidere.

15.2. Astfel, conducătorul UAI:

- stabilește cu unitatea auditată data și ora desfășurării ședinței de deschidere;
- informează succint unitatea auditată despre obiectivele ședinței de deschidere;
- remite unității auditate Ordinul misiunii și Planul misiunii de audit.

15.3. Scopul ședinței de deschidere constă în demararea misiunii, precum și explicarea și discutarea:

- obiectivele misiunii;
- ariei de aplicabilitate a misiunii (titlul și alte explicații necesare);
- obiectivelor operaționale ale unității auditate și riscurilor asociate acestora;
- principalelor metode și tehnici de audit care vor fi utilizate;
- altor aspecte organizatorice, precum persoane de contact, termeni de prezentare a raportului de audit, persoane intervievate, graficul misiunii, ș.a.

15.4. În rezultatul ședinței de deschidere se întocmește Procesul-verbal al ședinței de deschidere.

15.5. Alt aspect important, ce trebuie luat în considerație la ședința de deschidere, este convenirea părților implicate asupra unui Program de lucru al misiunii de audit intern.

15.6. Este important să se accentueze faptul că, unitatea auditată nu poate modifica titlul misiunii în timpul ședinței de deschidere și pe parcursul misiunii.

15.7. Alte elemente organizatorice sînt prezentate în secțiunea cu Instrucțiuni suplimentare.

### 16. Procesul-verbal al ședinței de deschidere

16.1. Scopul Procesului-verbal al ședinței de deschidere constă în confirmarea titlului, ariei de aplicabilitate și obiectivelor misiunii, precum și de a prezenta o declarație oficială a subiectelor discutate și convenite în timpul ședinței de deschidere cu personalul unității auditate.

16.2. Procesul-verbal al ședinței de deschidere este elaborat de către șeful echipei de audit intern și semnat de către reprezentanții ai UAI și unității auditate.

### 17. Programul de lucru al misiunii de audit intern

17.1. Scopul programului de lucru este de a oferi tuturor membrilor echipei de audit indicații clare cu privire la rolurile acestora în cadrul misiunii și perioada de timp de care dispun pentru realizarea etapelor misiunii.

17.2. Auditorii interni elaborează Programul de lucru ținînd cont de prevederile SNAI.

**SNAI 2240 „Programul de lucru al misiunii de audit intern”.** Auditorii interni elaborează un program de lucru al misiunii de audit intern, care să permită atingerea obiectivelor acesteia.

**2240.A1** – Programul de lucru al misiunii de audit intern include proceduri de identificare, analiză, evaluare și documentare a informației în timpul efectuării misiunii de audit intern. Programul de lucru se aprobă de către conducătorul unității de audit intern pînă la punerea în aplicare a acestuia. Orice modificare a programului, de asemenea, se aprobă din timp.

**2240.C1** – Programul de lucru al misiunii de consiliere variază după formă și conținut în dependență de caracterul misiunii de consiliere.

17.3. Șeful echipei de audit pregătește programul de lucru în baza planului misiunii de audit, ținînd cont de estimarea resurselor disponibile, numărului total de zile pentru misiune, volumul de lucru necesar pentru realizarea obiectivelor de audit și termenii limită stabiliți de către conducătorul UAI pentru prezentarea versiunii preliminare și finale a raportului de audit.

17.4. Programul de lucru evaluează în mod realist resursele necesare pentru a realiza misiunea.

17.5. Programul de lucru conține:

- a) titlul misiunii;
- b) perioada misiunii;
- c) etapele de bază ale misiunii – planificarea, lucrul în teren, raportarea și gestionarea;
- d) activitățile necesare atingerii obiectivelor misiunii, grupate conform etapelor de bază ale misiunii;
- e) datele planificate de începere și finalizare a fiecărei activități;
- f) numărul de zile alocate pentru fiecare activitate;
- g) numărul total de zile alocate pentru întreaga misiune;
- h) persoanele care au elaborat, revizuit și aprobat programul de lucru al misiunii.

17.6. Puncte de reper pentru alocarea resurselor celor patru etape de bază ale misiunii vor fi:

- planificarea – 30% din volumul de lucru;
- lucrul în teren – 50% din volumul de lucru;
- întocmirea raportului de audit – 10% din volumul de lucru;
- gestionarea – 10% din volumul de lucru.

17.7. Pentru aplicarea unui coeficient radical diferit, în special pentru planificarea adecvată a misiunii, trebuie să existe temei justificabil.

17.8. Programul de lucru este aprobat de către conducătorul UAI înainte de începerea lucrului în teren, pentru a asigura faptul că nu a deviat de la planul misiunii de audit și că resursele alocate sînt suficiente pentru realizarea obiectivelor misiunii. La aprobarea programului de lucru orice divergențe majore între resursele estimate în planul misiunii de audit și cele necesare conform programului de lucru al misiunii vor fi soluționate prin decizii ale conducătorului UAI de a rectifica activitățile propuse sau modifica volumul resurselor alocate pentru misiune.

17.9. Programul de lucru este actualizat dacă pe parcursul misiunii au loc modificări semnificative în ceea ce privește alocarea resurselor sau planificarea activităților.

17.10. Un model de program de lucru este prezentat în secțiunea cu Instrucțiuni suplimentare.

### Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 4

#### 18. Ședința de deschidere

18.1. Echipa de audit, care participă la ședința de deschidere, va determina:

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

18.2. Este important ca aceste două roluri, descrise în pct. 18.1, 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 UAI 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.

18.3. Moderatorul ședinței va prezenta:

- mulțumiri acordate unității auditate pentru participare la ședință și timpul acordat;
- scopul ședinței;
- titlul misiunii și informații succinte privind viziunea auditorilor interni despre procesul auditat;

18.4. De asemenea, moderatorul ședinței va acorda o perioadă de timp suficientă unității auditate pentru a adresa întrebări înainte de a trece la planificarea în timp a misiunii.

18.5. Persoana care va discuta detaliile tehnice va face prezentarea tehnică a modului de realizare a misiunii și va conveni asupra programului de lucru al misiunii.

### 19. Model de Ordin privind efectuarea misiunii de audit intern

#### ORDIN

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

Nr. \_\_\_\_

privind efectuarea misiunii de audit intern

În scopul realizării Planului anual al (denumirea UAI) pentru anul 201X, aprobat de (conducătorul entității publice) în data de (data aprobării),

#### ORDON:

1. De a realiza misiunea de audit intern (titlul misiunii) în perioada (de la \_\_ pînă la \_\_), în cadrul (denumirea unității auditate), de către:

- nume, prenume – șeful echipei de audit,
- nume, prenume – membrul echipei de audit.

2. (denumirea unității auditate) va coopera activ și va asigura accesul liber la bunurile, persoanele, informațiile, inclusiv în format electronic, necesare realizării misiunii de audit intern.

3. Proiectul raportului de audit va fi prezentat către (numele, prenumele conducătorului unității auditate, denumirea funcției) la data de \_\_.

4. Raportul de audit va fi prezentat la data de \_\_ către (numele, prenumele conducătorului entității publice, denumirea funcției).

5. Controlul privind executarea misiunii de audit intern, în termenii stabiliți și conform Standardelor naționale de audit intern și Codului etic al auditorului intern, este pus în sarcina (numele, prenumele conducătorului UAI, denumirea funcției).

(denumirea funcției)

/semnătura/

(numele și prenumele conducătorului entității publice)

### 20. Un model al structurii Planului misiunii de audit

**APROBAT:**  
Conducătorul UAI

\_\_\_\_\_  
(semnătura, data)

#### PLAN AL MISIUNII DE AUDIT

Număr de referință:

- Titlul misiunii de audit intern
- Obiectivele misiunii de audit intern
- Aria de aplicabilitate
- Obiective operaționale ale unității auditate
- Riscuri operaționale
- Metode și tehnici de lucru
- Echipe de audit
- Termene de raportare

#### Elaborat:

Șeful echipei de audit

Semnătură

### 21. Modelul Procesului-verbal al ședinței de deschidere

#### PROCES-VERBAL AL ȘEDINȚEI DE DESCHIDERE

din data \_\_

Număr de referință:

Titlul misiunii de audit intern:	Subdiviziunile implicate în procesul auditat:
	Data planificată pentru prezentarea proiectului raportului de audit:
Echipe de audit:	Data planificată pentru prezentarea raportului final de audit:
Reprezentanți ai unității auditate:	
ORDINEA DE ZI:	

DISCUȚII:
ALTE ASPECTE ORGANIZATORICE:
DECIZII / CONCLUZII:

**UAI**

Nume, prenume, denumirea funcției, semnătură

**Unitatea auditată**

Nume, prenume, denumirea funcției, semnătură

**22. Model de Program de lucru al misiunii de audit intern**

**APROBAT:**  
**Conducătorul UAI**

\_\_\_\_\_  
(semnătura, data)

**PROGRAMUL DE LUCRU AL MISIUNII DE AUDIT INTERN**

**Titlul misiunii de audit intern:**

**Număr de referință:**

Etapă	Activitate	Data de la / până la	Responsabil	Zile planificate	Referințe suplimentare
Planificarea misiunii	Organizarea și desfășurarea ședinței de deschidere				
Lucrul în teren	Analiza controalelor				
	Evaluarea riscurilor				
	Testarea de audit				
	Formularea concluziilor și constatărilor				

	Ședința de finalizare a lucrului în teren				
Elaborarea raportului de audit	Întocmirea proiectului raportului de audit				
	Ședința de închidere a misiunii				
	Întocmirea raportului de audit final				
<b>Total</b>					

**Elaborat / data:**

## VI. LUCRUL ÎN TEREN - NMAISP 5

### 1. Introducere

1.1. Colectarea și analiza ulterioară a unor informații suficiente, sigure, relevante și utile aferente obiectivelor misiunii (probe de audit) reprezintă principala trăsătură a etapei lucrului în teren.

1.2. Toate activitățile, efectuate la etapa lucrului în teren, țin de testarea uneia sau mai multor afirmații și întrebări de audit, rezultate din obiectivele misiunii prin colectarea probelor de audit.

1.3. NMAISP 5 analizează:

- evaluarea riscurilor și programul de testare;
- identificarea și colectarea datelor;
- probele de audit;
- testarea de audit - teste de conformitate și teste substanțiale;
- analiza și evaluarea datelor;
- documentarea informațiilor;
- ședința de finalizare a lucrului în teren.

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

**SNAI 2300 „Realizarea misiunii de audit intern”.** Auditorii interni identifică, analizează, evaluează și documentează informații suficiente pentru realizarea obiectivelor misiunii de audit intern.

**SNAI 2310 „Identificarea informațiilor”.** Auditorii interni identifică un volum suficient de informații sigure, relevante și utile întru realizarea obiectivelor misiunii de audit intern.

**SNAI 2320 „Analiza și evaluarea”.** Auditorii interni fundamentează concluziile și rezultatele misiunii de audit intern în baza analizelor și evaluărilor corespunzătoare.

**SNAI 2330 „Documentarea informațiilor”.** Auditorii interni documentează informația relevantă în vederea justificării concluziilor și rezultatelor misiunii de audit intern.

**2330.A1 – Conducătorul unității de audit intern ține sub control accesul la documentele de evidență ale misiunii de audit intern. Înainte de a transmite documentele către părțile externe, conducătorul unității de audit intern trebuie să obțină aprobarea managerului entității publice și/sau a subdiviziunii juridice din cadrul entității publice.**

**2330.A2 – Conducătorul unității de audit intern stabilește reguli de păstrare a dosarelor misiunii de audit intern, indiferent de forma în care este stocată informația. Aceste reguli corespund cu documentele interne de organizare și administrare a entității publice, precum și cu normele de drept.**

**2330.C1 – Misiunea de consiliere se documentează. Conducătorul unității de audit intern elaborează politici (proceduri) de primire, păstrare și transmitere către părțile interne și externe a documentelor aferente misiunii de consiliere. Aceste politici (proceduri) corespund cu documentele interne de organizare și administrare a entității publice, precum și cu normele de drept.**

### 2. Principalele activități ale etapei lucrului în teren

2.1. Etapa lucrului în teren a unei misiuni cuprinde programul de testare, colectarea probelor, documentarea și ședința de finalizare a lucrului în teren (vezi figura 6).

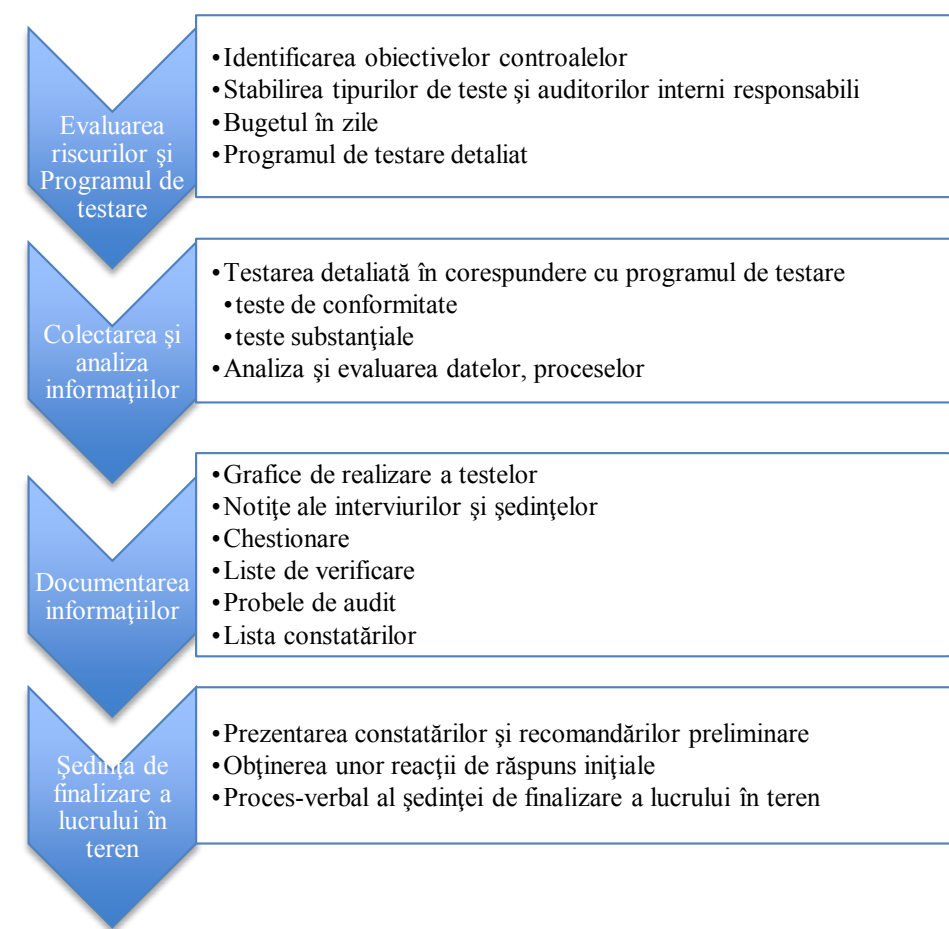


Figura 6. Principalele activități ale etapei lucrului în teren

### 3. Evaluarea riscurilor și Programul de testare

3.1. Riscurile sînt un factor important care trebuie să fie luat în considerație la etapa lucrului în teren.

3.2. Auditorii interni evaluează riscurile inerente la această etapă pentru a selecta care activități de control trebuie să fie analizate și ce teste vor fi efectuate în timpul evaluării controalelor.

3.3. Auditorii interni examinează riscurile aferente obiectivelor de control ale procesului auditat, evaluează riscurile inerente, identifică și selectează activitățile de control care urmează a fi examinate, testează controalele preconizate și determină nivelul riscurilor reziduale.

3.4. În cadrul misiunilor de consiliere auditorii interni, la etapa de planificare, pot să nu considere detectarea și testarea riscurilor, dar aceștia vor examina orice expunere la riscuri identificate în cadrul acestor misiuni.

3.5. În scopul planificării și desfășurării testelor de audit, auditorii interni elaborează Formularul de evaluare a riscurilor (vezi NMAISP 10). Relația dintre riscuri, obiectivele ale controlului și programul de testare ajută auditorii interni să înțeleagă scopul și importanța testului.

3.6. Auditorii interni planifică fiecare test pentru a minimiza necesarul de resurse. Fiecare test trebuie să conțină obiective clare.

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



3.8. Un program de testare specifică:

- procesul auditat;
- riscuri aferente;
- obiectivul controlului;
- descrierea testului (spre exemplu, verificarea listelor de control, sumarul erorilor identificate și corectate, un anumit tip de active, etc.);
- perioada de realizare a testelor;
- responsabilul.

3.9. Un model de program de testare și tabel cu teste, cât și un exemplu de tabel cu teste este prezentat în secțiunea cu Instrucțiuni suplimentare.

#### 4. Identificarea și colectarea datelor

4.1. Auditorii interni colectează informații cu privire la toate elementele ce țin de obiectivele și aria de aplicabilitate a misiunii.

4.2. Ulterior, auditorii interni utilizează proceduri analitice în examinarea și identificarea informațiilor. Procedurile analitice de audit sînt realizate studiind și comparînd relațiile dintre informațiile financiare și celelalte informații.

4.3. Tehnicile, care urmează a fi utilizate de auditorii interni, și sursele de informații, care vor fi consultate, sînt prezentate în tabelul 5.

**Tabelul 5**

*Tehnici și surse de informații utilizate*

Tehnici utilizate	Documente / informații relevante
a) procedurile analitice;	a) acte legislative și normative, instrucțiuni interne relevante unității auditate;
b) analiza documentelor / rapoartelor;	b) statutul, regulamentul intern de activitate și structura organizațională a unității auditate;
c) chestionarul de control intern (în continuare, CCI);	c) proiecte, planuri de activitate, rapoarte de activitate, date statistice, procese verbale;
d) interviuarea angajaților unității auditate / persoanelor terțe vizate;	d) documente aferente operațiunilor, obiectivelor, indicatorilor de rezultat;
e) observarea, examinarea la fața locului, cercetarea;	e) rapoarte, documente, înregistrări contabile și alte informații privind tranzacțiile / procesele financiare;
f) diagrama procesului (pista de audit);	f) rapoarte de audit intern elaborate anterior;
g) verificarea integrală a (conformității) procesului;	g) rapoarte de audit extern;
h) chestionarea;	h) rapoarte de evaluare internă sau externă;
i) testarea de audit;	i) alte rapoarte de control extern;
j) eșantionarea.	j) informații externe (articolele din ziare, publicații).

#### 5. Probele de audit

5.1. Probele de audit reprezintă informațiile utilizate de auditorul intern pentru a ajunge la concluziile, ce stau la baza constatărilor de audit.

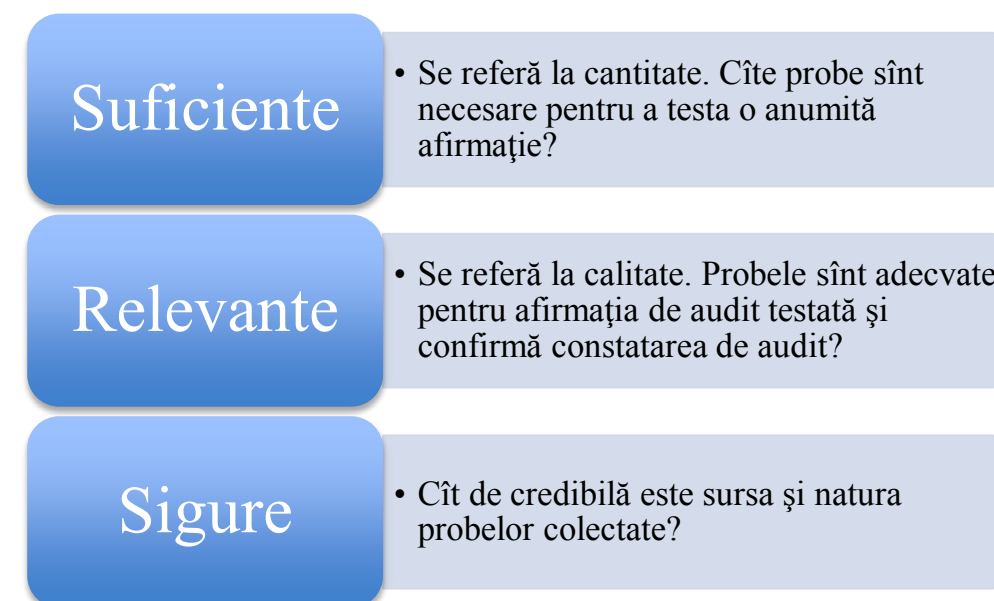
5.2. Probele de audit sînt colectate la fiecare etapă a lucrului în teren și pot include probe obținute, atît în timpul misiunii curente, cât și pe parcursul misiunilor precedente.

5.3. În baza informațiilor colectate din diferite surse și procedurilor analitice aplicate, auditorul intern formulează concluzii prin utilizarea unor argumente logice și documentează probele de audit pentru susținerea concluziilor respective.

5.4. Probele de audit sînt divizate în:

- probe documentare, care includ documente, rapoarte, acte normative, regulamente interne, înregistrări, corespondență, contracte, facturi, date electronice, etc.;
- probe obținute din declarații, care includ interviuri, afirmații, etc.;
- probe analitice, care includ extrase din contul bancar, calcule, grafice și alte tipuri de probe obținute în rezultatul aplicării procedurilor analitice de audit;
- probe fizice, care includ observări, fotografieri, etc.

5.5. Probele de audit dispun de trei caracteristici diferite. Probele de audit sînt:



**Figura 7.** Principalele caracteristici ale probelor de audit

5.6. Suficiența reprezintă o măsură a cantității probelor de audit. Probele de audit trebuie să fie factice și convingătoare pentru a susține constatările / concluziile auditorului intern în mod obiectiv.

5.7. Cantitatea necesară a probelor de audit depinde de categoria riscului / activitatea de control testată (cu cît mai mare este riscul, cu atît mai multe probe de audit sînt necesare) și de calitatea acestor probe de audit (cu cît calitatea este mai înaltă, cu atît mai puține probe de audit vor fi necesare). O probă de audit este suficientă dacă ea este de asemenea funcțională și corespunzătoare astfel încît o persoană să ajungă la aceeași concluzie ca și auditorul intern.

5.8. Relevanța reprezintă o măsură a calității probelor de audit. Auditorii interni colectează și oferă probe de audit, care trebuie să se refere la riscul / activitatea de control / procesul examinat și corespund obiectivelor misiunii de audit intern.

5.9. Anumite proceduri analitice de audit pot oferi probe de audit relevante anumitor constatări, și pot fi lipsite de relevanță pentru alte constatări. Deseori, auditorul intern obține probe de audit din diverse surse sau de natură diferită, care sînt relevante pentru aceeași afirmație / constatare de audit. Probele de audit obținute pentru o anumită constatare, cum ar fi spre

exemplu existența fizică a activelor, nu pot înlocui probele de audit necesare pentru altă constatare, spre exemplu evaluarea activelor.

5.10. **Credibilitatea** probelor de audit este influențată de sursa și de natura lor și depinde de circumstanțele individuale în care au fost obținute. Probele de audit care stau la baza constatărilor și concluziilor trebuie să fie obținute din surse de încredere, adică adecvate și consistente, și nu pot fi interpretate în mod diferit.

5.11. Sînt stabilite cîteva reguli generale privind probele de audit sigure:

- probele de audit sînt mai sigure dacă sînt obținute din surse independente (din afara unității auditate);
- probele de audit, obținute din interiorul unității auditate, sînt mai sigure dacă activitățile de control aferente, sînt eficiente;
- probele de audit obținute direct sînt mai sigure decît probele de audit obținute în mod indirect sau prin deducere;
- probele de audit documentare sînt mai sigure decît probele de audit verbale;
- probele de audit în baza documentelor în original sînt mai sigure decît probele de audit în baza unor copii sau faxuri.

5.12. Pe parcursul misiunilor de consiliere, în funcție de obiectivele și aria de aplicabilitate a acestora, auditorul intern colectează diferite tipuri de probe de audit. Pentru a accepta o misiune de consiliere, conducătorul UAI, de comun cu unitatea auditată, analizează dacă UAI dispune de suficiente capacități pentru a colecta probe de audit și justifica obiectivele misiunii. La etapa raportării rezultatelor misiunii 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 unor probe de audit suficiente, relevante și sigure.

## 6. Testarea de audit

6.1. Testarea de audit este o activitate de bază a lucrului în teren și reprezintă un instrument de colectare a probelor de audit.

6.2. Elaborarea programului de testare și desfășurarea propriu-zisă a testelor se bazează pe identificarea și evaluarea riscurilor, ținînd cont de obiectivele misiunii, și are ca scop testarea unor obiective de control (ca parte a activităților de control) pentru a obține probe de audit ce vor susține constatările auditorului intern.

6.3. În timpul analizei controalelor, testele abordează următoarele obiective ale misiunii (obiective de control):

- în cadrul procesului auditat sînt instituite activitățile de control preconizate conform cadrului normativ (teste de conformitate);
- activitățile de control au funcționat eficient (au întrunit obiectivele de control și au diminuat riscurile reziduale) întreaga perioadă analizată (teste substanțiale).

6.4. În funcție de obiectivele misiunii, de obicei, în cadrul unui audit al performanței, testele abordează următoarele obiective ale misiunii (obiective de control):

- economicitatea – costurile resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități, cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate, sînt minime;
- eficiența – raportul dintre rezultatele obținute și resursele utilizate pentru obținerea acestora;
- eficacitatea – gradul de îndeplinire a obiectivelor planificate pentru fiecare dintre activități (raportul dintre efectul planificat și rezultatul efectiv al activității respective).

6.5. În cadrul unui audit financiar (proces / tranzacție financiară), testele abordează următoarele obiective ale misiunii (obiective de control):

- conformitatea – tranzacțiile financiare sînt conforme cu cadrul normativ (legi,

regulamente, instrucțiuni, ordine, etc.);

- plenitudinea – toate tranzacțiile financiare sînt incluse în registre / rapoarte;
- existența – tranzacțiile financiare au avut loc în realitate, iar activele (numerarul, utilajul, clădirile) reflectate în evidență există cu adevărat;
- corectitudinea – tranzacțiile financiare sau valoarea activelor au fost determinate corect.

6.6. Un test în cadrul unui proces financiar poate să abordeze, de exemplu, următorul obiectiv de control: „determinarea faptului, dacă toate încasările în numerar sînt înregistrate în Registrul de evidență a numerarului (plenitudinea), dacă totalurile au fost calculate corect și au fost înregistrate în conturile contabile (corectitudinea)”.

6.7. În cadrul procesului de testare de audit, auditorii interni efectuează două tipuri de teste:

- teste de conformitate;
- teste substanțiale.

## 7. Testele de conformitate

7.1. Testele de conformitate reprezintă testele de audit efectuate pentru a analiza dacă există activitățile de control preconizate și pentru a evalua modul de instituire a acestora. Acestea sînt cele mai frecvente teste efectuate de auditorul intern în timpul misiunilor de asigurare.

7.2. Există diverse tipuri de teste de conformitate, cum ar fi:

- observarea activităților de control, interviuarea personalului – pentru a evalua dacă, pentru diminuarea riscurilor, sînt instituite activități de control și obiectivele de control sînt realizate. Spre exemplu, personalul este întrebăat dacă înțeleg acțiunile de control ce trebuie realizate și rolul acestora. Acest test poate oferi probe, precum că activitățile de control funcționează la momentul observării / interviului, însă nu oferă probe, precum că ele funcționează în general (în alte perioade de timp);
- revizuirea probelor documentare ale activităților de control – spre exemplu, revizuirea tranzacțiilor pentru a remarca dacă listele de verificare au fost autorizate și semnate în mod corespunzător; revizuirea listei erorilor identificate și corectate. Un document semnat nu indică neapărat faptul, că o anumită activitate de control a fost realizată – acesta a putut fi semnat și fără a fi verificat. Prin urmare, această probă de audit este deseori combinată cu observări și interviuri pentru a obține probe mai sigure, precum că activitățile de control funcționează în mod corespunzător;
- testarea modului în care o tranzacție (sau document) trece prin proces / sistem – are drept scop de a verifica dacă activitățile de control sînt instituite și funcționează. Totuși, relevanța probelor de audit trebuie examinată cu atenție, căci faptul că un proces / sistem testat se dovedește a fi corect nu oferă probe, precum că activitățile de control au funcționat, fiindcă tranzacția (sau documentul) ar fi putut fi corectă la momentul introducerii în proces / sistem
- trecerea prin proces / sistem a unor date de testare – spre exemplu, introducerea unei facturi greșite pentru a remarca dacă va fi respinsă de către sistemul de evidență contabilă. Teste de acest tip trebuie utilizate cu atenție, în baza acordului conducerii unității auditate și cu supravegherea persoanelor responsabile, fiindcă pot fi introduse, în mod neintenționat, erori în proces / sistem.

7.3. Un exemplu de interviu și un exemplu de test de contrapunere sînt prezentate în secțiunea cu Instrucțiuni suplimentare.

## 8. Testele substanțiale

8.1. Testele substanțiale sînt procedurile analitice menite să testeze eficacitatea activităților de control (gradul de atingere a obiectivelor de control), adică plenitudinea, legalitatea, corectitudinea și valabilitatea tranzacțiilor sau documentelor trecute prin proces / sistem sau valabilitatea oricărui obiectiv al misiunii, care poate fi verificată în mod independent ca parte a unei misiuni de consiliere.

8.2. Testele substanțiale, de asemenea, sînt parte a analizei și evaluării datelor (vezi următorul capitol), din cadrul etapei lucrului în teren a unei misiuni.

8.3. Testele substanțiale sînt efectuate cu scopul:

- a) de a oferi managementului probe suplimentare privind dimensiunea erorilor sau iregularităților, generate de controalele slabe;
- b) de a identifica domeniile specifice, în care există aceleași erori sau iregularități.

8.4. Testele substanțiale includ evaluarea informațiilor și datelor prin studierea relațiilor între acestea, investigarea și testarea datelor, documentelor, tranzacțiilor, soldurilor.

8.5. Testele substanțiale pot lua forma efectuării repetate a activităților de control, spre exemplu, contrapunerea repetată a datelor bancare pentru a se asigura că această contrapunere a fost efectuată corect.

## 9. Analiza și evaluarea datelor

9.1. Analiza și evaluarea datelor este următoarea etapă a lucrului în teren și se efectuează prin proceduri analitice de audit, care reprezintă niște mijloace eficiente și eficace pentru analiza și evaluarea informațiilor și datelor colectate în timpul unei misiuni.

9.2. Evaluarea este rezultatul comparării acestor informații și date cu rezultatele scontate, identificate și dezvoltate de către auditorul intern.

9.3. Procedurile analitice sînt utile pentru a identifica:

- a) diferențele neplanificate sau lipsa diferențelor estimate;
- b) posibile erori;
- c) iregularități sau posibile fraude;
- d) alte tranzacții sau evenimente neobișnuite.

9.4. Procedurile analitice cuprind, de exemplu:

- compararea informațiilor sau datelor perioadei curente cu cele similare din perioada precedentă sau cu bugetele / previziunile;
- studiul relațiilor dintre informațiile financiare și informațiile nefinanciare corespunzătoare (de exemplu, înregistrările contabile aferente plății salariilor comparate cu evoluția numărului mediu de salariați);
- studiul relațiilor existente între diferite elemente de informare (de exemplu, fluctuațiile valorilor contabilizate ale dobînzii, comparate cu evoluțiile soldurilor datoriiilor aferente);
- compararea informațiilor privind mai multe subdiviziuni operaționale sau informațiilor sectoriale de același tip;
- proporții, tendințe și analize de regresie, analize ale similitudinii, previziuni și informații economice exterioare.

9.5. Procedurile analitice pot utiliza valori monetare, cantități fizice, proporții și procentaje.

9.6. Auditorul intern ia în calcul factorii de mai jos pentru a determina în ce măsură trebuie folosite procedurile de audit, deoarece acestea din urmă îl ajută să identifice condițiile care pot determina apariția sau utilizarea unor proceduri suplimentare / complementare:

- importanța sectorului examinat;

- validitatea activităților de control;
- disponibilitatea și încrederea în informații și date (financiare);
- gradul de precizie scontat al procedurilor analitice utilizate.

9.7. După evaluarea acestor factori, auditorul intern trebuie să ia în calcul și să folosească, dacă este necesar, alte proceduri analitice pentru a atinge obiectivele misiunii.

9.8. În cazul în care procedurile analitice evidențiază relații sau rezultate neașteptate, auditorul intern examinează și evaluează aceste relații și rezultate. Aceste examinări și evaluări trebuie să conducă la utilizarea interviurilor, chestionarea angajaților sau folosirea altor proceduri analitice pînă cînd auditorul intern obține explicațiile și certitudinea satisfăcătoare. Relațiile sau rezultatele neașteptate care sînt obținute cu ajutorul procedurilor analitice, dar nu sînt explicate, pot indica fapte importante, precum o posibilă eroare, iregularitate sau fraudă. Rezultatele care nu sînt suficient de explicite trebuie comunicate de către auditorul intern conducătorului UAI.

## 10. Eșantionarea în auditul intern

10.1. În procesul de colectare a probelor de audit nu este necesar ca auditorul intern să verifice fiecare element, cu excepția unui număr mai mic de tranzacții sau documente. Dacă auditorul intern testează mai puțin de 100% din totalul tranzacțiilor sau documentelor – atunci se aplică eșantionarea.

10.2. Procesul de eșantionare reprezintă aplicarea procedurilor analitice de audit pentru o cantitate mai mică de 100% de unități dintr-o anumită categorie de acțiuni / tranzacții / documentate, astfel încît orice unitate de eșantionare să poată fi selectată. Aceasta permite auditorului intern 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 unitatea auditată (vezi NMAISP 16).

## 11. Documentarea informațiilor

11.1. Auditorul intern întocmește documentele de lucru care servesc la documentarea tuturor activităților, ca parte a etapei lucrului în teren. Aceste documente consemnează informațiile obținute și analizele făcute și trebuie să confirme constatările și recomandările de audit.

11.2. Șeful echipei de audit revizuieste toate documentele de lucru elaborate de membrii echipei de audit.

11.3. Documentele de lucru sînt păstrate în dosare curente de audit și servesc în general la:

- planificarea, executarea și revizuirea misiunii;
- furnizarea principalului document suport pentru raportul de audit;
- documentarea realizării obiectivelor misiunii;
- furnizarea unei baze de evaluare a programului de asigurare și îmbunătățire a calității;
- aducerea unor elemente probante în caz de reclamații, investigații, controale;
- dezvoltarea profesională a auditorilor interni.

11.4. Conținutul dosarelor de audit variază în funcție de misiune.

## 12. Comunicarea în timpul lucrului în teren

12.1. Pe măsura derulării lucrului în teren, echipa de audit contactează destul de frecvent personalul și conducerea unității auditate. Discuțiile neformale reprezintă o modalitate utilă de obținere a informațiilor suplimentare despre potențialele erori și puncte slabe, înainte de ședința de finalizare a lucrului în teren. Ele au loc astfel, încît auditorul intern să poată fi sigur de faptul că erorile identificate există și că punctele slabe dintr-un anumit domeniu nu sînt compensate de alte activități de control la o altă etapă a procesului / sistemului.

12.2. Auditorul intern discută toate constatările semnificative cu unitatea auditată pe măsura identificării lor. Unitatea auditată poate oferi informații utile și colabora cu auditorul intern pentru a găsi cea mai bună cale de soluționare a constatărilor.

12.3. Toate probele de audit colectate, care oferă suspiciuni de fraudă sau corupție, sînt păstrate în confidențialitate și discutate cu conducătorul UAI.

### 13. Ședința de finalizare a lucrului în teren

13.1. Etapa lucrului în teren se finalizează cu o ședință de închidere, cu participarea echipei de audit și conducerii unității auditate. Scopul ședinței este de a obține aprobarea constatărilor și recomandărilor de audit preliminară. Indiferent cît de calitativ nu ar fi efectuată misiunea, pot exista erori sau neînțelegeri despre faptele ce stau la baza constatărilor și, ulterior, care influențează formularea recomandărilor de audit. Prezentarea constatărilor și recomandărilor către unitatea auditată oferă asigurări suplimentare, precum că constatările se bazează pe fapte sigure, iar recomandările oferite sînt realizabile.

13.2. Oferind unității auditate posibilitatea de a analiza și a discuta constatările și recomandările de audit preliminară, totodată se inițiază procesul de înțelegere și acceptare a lor.

13.3. Auditorul intern efectuează o evaluare preliminară a importanței constatărilor de audit. Ședința de finalizare a lucrului în teren trebuie să se axeze pe cele mai importante subiecte.

### 14. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 5

14.1. Ulterior, se prezintă un model de formular al Programului de testare, în care se descriu testele, care au legătură directă cu obiectivele de control și riscurile, termenii de realizare a acestora, precum și auditorul intern responsabil de executarea testului.

## PROGRAMUL DE TESTARE

*Titlul misiunii de audit intern:*

*Număr de referință:*

Procesul:			
Riscul			
Obiectivul controlului	Descrierea testului	Data	Auditor intern responsabil
Obiectivul controlului	Descrierea testului	Data	Auditor intern responsabil
Riscul			
Obiectivul controlului	Descrierea testului	Data	Auditor intern responsabil
Obiectivul controlului	Descrierea testului	Data	Auditor intern responsabil

*Elaborat / data:*

*Revizuit / data:*

14.2. Ulterior, se prezintă un model de formular al Testului, care decurge din Programul de testare, ce urmează a fi realizat la etapa lucrului în teren.

**TEST****Titlul misiunii de audit intern:****Număr de referință:**

<b>Descrierea riscului:</b>	<b>Obiectivul controlului:</b>
<b>Descrierea testului:</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- populație</li> <li>- eșantion</li> <li>- metode și tehnici</li> </ul>	
<b>Rezultatele testului:</b>	
<b>Versiunea preliminară:</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- a constatărilor de audit</li> <li>- a recomandărilor de audit</li> </ul>	

**Elaborat / data:****Revizuit / data:**

4.3. Ulterior, se prezintă un model de formular al Interviului.

**INTERVIU nr. \_\_\_\_****Titlul misiunii de audit intern:****Număr de referință:**

<b>Data interviului:</b>	
<b>Persoana interviuată:</b>	
<b>Întrebări:</b>	<b>Răspunsuri:</b>

**Elaborat / data:****Revizuit / data:**

14.5. Ulterior, se prezintă un exemplu de Listă de verificare, întocmită în baza contrapunerii sumelor din planul de finanțare și planul de efectuare a achizițiilor privind mărfurile, lucrările/serviciile.

**LISTĂ DE VERIFICARE**

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

*mii lei*

<b>Nr. d/o</b>	<b>Denumirea articolului</b>	<b>Suma din planul de finanțare</b>	<b>Suma din planul de efectuare a achizițiilor</b>	<b>Diferența</b>
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.	Apă și canalizare	545,9	550,5	+4,6
5.	Reparații capitale	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

**Elaborat / data:****Revizuit / data:**

## VII. RAPORTUL DE AUDIT – 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 publice.

1.2. Raportul de audit este cel mai important rezultat al procesului de audit și prezintă rezultatele activității de audit intern. Acest raport este unicul produs al activității echipei de audit pe care managerul entității publice îl primește. Raportul de audit - fiind întocmit și prezentat bine, promovează modificările necesare și încurajează 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.

1.4. SNAI accentuează importanța comunicării rezultatelor activității de audit intern persoanelor relevante, utilizând stilul corespunzător pentru a asigura acceptarea și, ulterior, implementarea recomandărilor de audit de către unitatea auditată sau managerul entității publice.

**2400 „Comunicarea rezultatelor”.** Auditorii interni comunică rezultatele misiunii de audit intern.

**2410 „Conținutul comunicării”.** Comunicarea rezultatelor misiunii de audit intern include obiectivele și aria de aplicabilitate, cât și concluziile, recomandările corespunzătoare și planurile de acțiuni.

**2410.A1** – Comunicarea finală a rezultatelor misiunii de audit intern include opinia și/sau concluziile auditorului intern, după caz. La formularea unei opinii sau concluzii, auditorul intern ia în considerare și așteptările managerului entității publice, managerilor operaționali și altor părți interesate și se bazează pe informații suficiente, sigure, relevante și utile.

**2410.A2** – În timpul comunicării rezultatelor, auditorii interni sînt încurajați să recunoască părțile pozitive identificate în activitatea unității auditate.

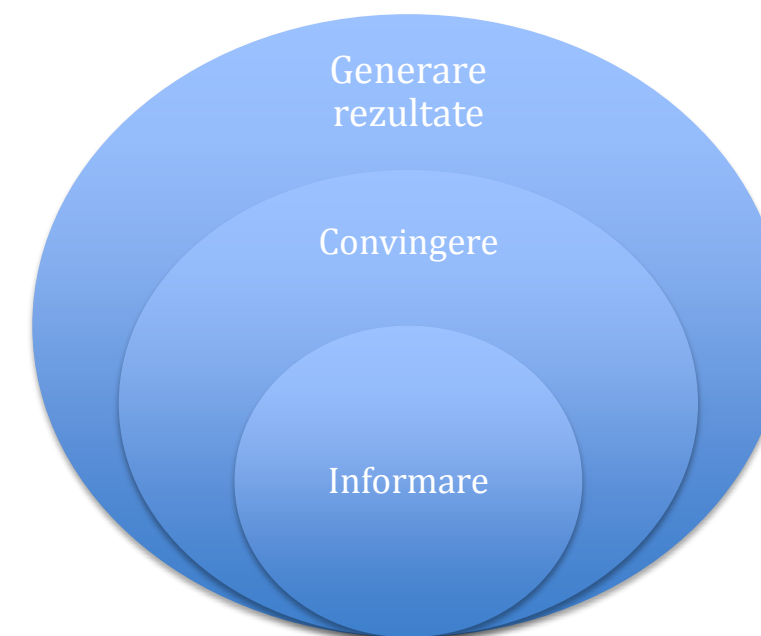
**2410.A3** – În timpul comunicării rezultatelor misiunii de audit intern către părți din afara entității publice, comunicarea rezultatelor include informații privind restricțiile de distribuire și utilizare a rezultatelor.

**2410.C1** – Comunicarea progresului și rezultatelor misiunii de consiliere, variază după formă și conținut în dependență de caracterul misiunii de consiliere și necesitățile beneficiarului misiunii de consiliere.

**2450 „Opinii generale”.** În cazul elaborării unei opinii generale, se iau în considerare așteptările managerului entității publice, managerilor operaționali și altor părți interesate, iar aceasta se bazează pe un volum de informații suficiente, sigure, relevante și utile.

1.5. Raportul de audit are trei obiective principale (vezi figura 8):

- să informeze managerul entității publice despre o situație prin comunicarea rezultatelor activității de audit intern;
- să convingă managerul entității publice de faptul, că comentariile și recomandările auditorilor interni sînt valabile și valoroase;
- să genereze rezultate prin a convinge managerul entității publice să ia măsurile corespunzătoare.



**Figura 8.** Obiectivele principale ale unui raport de audit

1.6. Raportul de audit trebuie să dețină următoarele trăsături:

- corectitudine – raportul este justificat și reflectă informații corecte, bazate pe fapte;
- claritate – raportul este scris succint și clar. Raportul va fi complet și nu va necesita interpretare sau comentarii verbale;
- obiectivitate – constatările și recomandările de audit sînt obiective și, pe cît posibil, măsurabile, ceea ce ajută la identificarea importanței subiectelor abordate;
- concizie – raportul se referă la subiect și are legătură cu aria de aplicabilitate a misiunii, ceea ce nu înseamnă că el este succint;
- imparțialitate – raportul menține un echilibru diplomatic privind punctele vulnerabile ale unității auditate. Accentul se pune asupra îmbunătățirilor viitoare, nu pe critica nejustificată a persoanelor sau evenimentelor din trecut;
- oportunitate – raportul este elaborat în timp oportun;
- remediere – se face referire la acțiunile de remediere.

## 2. Etapele de întocmire a raportului de audit

2.1. Etapele de întocmire a raportului de audit sînt prezentate în figura 9.



Figura 9. Procesul de întocmire a raportului de audit

### 3. Formularea constatărilor de audit

3.1. Constatările preliminare de audit sînt prezentate unității auditate în formă scrisă, înainte de ședința de finalizare a lucrului în teren. După aceasta, constatările de audit sînt înscrise în proiectul raportului de audit.

3.2. O constatare bună de audit are patru caracteristici. Ea întrunește:

- situația – indică punctul slab;
- criteriul – precizează în baza căror standarde sau criterii s-a ajuns la această concluzie;
- efectul – indică ce efect a avut constatarea;
- cauza – precizează de ce s-a întîmplat așa.

3.3. Constatările de audit se descriu astfel, încît să se indice legătura între probele de audit, punctele slabe, riscurile și obiectivele misiunii și controlului, concomitent oferind premise pentru recomandări de audit utile pentru unitatea auditată.

3.4. La formularea constatărilor de audit, auditorul intern utilizează raționamentul profesional pentru a evalua importanța fiecărei constatări și specifică această evaluare la compartimentul constatări. Evaluarea respectivă presupune compararea situației dorite cu situația reală.

3.5. Constatările de audit sînt clasificate în raportul de audit conform importanței lor: majoră, medie și minoră. Este mai bine să se utilizeze mai multe criterii pentru a determina importanța constatărilor de audit.

3.6. Constatările de audit abordează astfel de elemente ca:

- caracterul adecvat al activităților de control;

- măsura în care activitățile de control sînt efectuate și contribuie la realizarea obiectivelor de control;
- măsura în care resursele sînt suficiente pentru executarea sarcinilor și responsabilităților de control;
- distribuirea resurselor în comparație cu prioritățile (controlul riscurilor semnificative);
- utilizarea eficientă a resurselor: lipsa suprapunerilor activităților de control, excesul activităților de control, activități de control inutile;
- abilitatea sistemului actual de a reacționa la schimbări (volum de lucru sporit, modificări în cadrul normativ, servicii noi sau extinse, etc.).

3.7. Formularea constatărilor de audit, în baza probelor de audit, va fi precisă, specifică și nu generală. Auditorul intern evită astfel de afirmații ca „în multe cazuri”, „cea mai mare parte a”, „sume semnificative”, etc. Opiniile exprimate prin termeni de genul „multe” sau „mari” sînt înlocuite cu informații precise și obiective. Spre exemplu: „eșantionul a cuprins 5% din toate cele 1000 facturi, reprezentînd 750 000 lei din totalul sumei de 2,5 milioane lei.”

3.8. Toate evaluările controalelor sînt prezentate cît de exact posibil, identificînd ce parte a sistemului nu funcționează și de ce. Afirmațiile de genul „MFC (controlul intern) este inadecvat / ineficace / ineficient”, fără explicații suplimentare și fără a face legătura cu impactul, importanța și probabilitatea producerii riscurilor, vor fi evitate.

### 4. Formularea recomandărilor de audit

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

4.2. Auditorul intern nu va căuta soluții ideale, fără a ține cont de fezabilitatea acestora. Ei vor analiza următoarele întrebări:

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

4.3. De obicei, la formularea recomandărilor de audit, auditorul intern începe cu analiza unei „situații dorite” corelată cu obiectivele entității publice.

4.4. Auditorul intern evită formularea unor recomandări de audit generale, și anume, recomandarea utilizării anumitor instrumente și mijloace (proceduri, instrucțiuni, manuale, programe TI), fără a menționa modul în care acestea vor oferi valoare adăugată unității auditate.

4.5. Recomandările de audit sînt discutate cu unitatea auditată înainte de a revizui proiectul raportului de audit. Această revizuire este efectuată de către conducătorul UAI sau de către un funcționar desemnat să analizeze constatările și recomandările de audit din numele conducătorului UAI. De obicei, acesta este șeful echipei de audit.

### 5. Structura raportului de audit

5.1. Raportul de audit este prezentat în format și structură standard, după cum este stabilit de către conducătorul UAI și trebuie să includă următoarele elemente:

- a) sumarul executiv;
- b) introducerea – cuprinde obiectivele misiunii, aria de aplicabilitate și perioada misiunii;
- c) contextul administrativ – include descrierea obiectivelor operaționale ale procesului / sistemului auditat 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) anexe cu informații justificative.

5.2. Raportul de audit succint poate să nu conțină sumarul executiv.

## 6. Revizuirea proiectului raportului de audit

6.1. Referitor la calitatea comunicării rezultatelor, SNAI prevăd următoarele.

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

6.2. Șeful echipei de audit și conducătorul UAI efectuează o revizuire de nivelul întâi și doi a proiectului raportului de audit în procesul întocmirii acestuia.

6.3. Revizuirile de nivelul întâi și doi sînt efectuate înainte de ședința de închidere a misiunii.

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

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

- există documentație adecvată pentru toate constatările de audit, cu referințe la documentele de lucru justificative – există documente de lucru corespunzătoare / program 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 / programul de testare includ referințe la etapa specifică a misiunii și la constatarea de audit aplicabilă;
- constatările au fost formulate și clasificate după importanță;
- au fost elaborate recomandări de audit pentru toate constatările de audit și au fost ierarhizate după importanță;
- există o evidență clară a tuturor etapelor programului de lucru.

6.6. Revizuirea de către conducătorul UAI este efectuată înainte de ședința de închidere a misiunii în baza proiectului raportului de audit, întocmit de echipa de audit.

6.7. Conducătorul UAI analizează toate subiectele desemnate de către șeful echipei de audit ca fiind semnificative.

6.8. În timpul revizuirii de nivelul doi, conducătorul UAI acordă atenție specială următoarelor aspecte / trăsături:

- a) corectitudine – dacă toate afirmările se bazează pe probe de audit ferme. Conducătorul UAI verifică un mic eșantion a celor mai importante recomandări de audit pentru a se convinge că acestea sînt susținute de constatări de audit și probe de audit justificative;
- b) claritate – dacă raportul de audit transmite în mod clar utilizatorului ideile prezentate de auditorul intern la momentul întocmirii acestuia. 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 aria de aplicabilitate a misiunii. Cuvintele, propozițiile și

paragrafele care nu ajută auditorul intern să abordeze tema principală a raportului de audit sînt excluse;

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

6.9. Conducătorul UAI efectuează o examinare intermediară a documentelor de lucru în decursul unei misiuni în următoarele cazuri:

- dacă auditorii interni, desemnați pentru realizarea misiunii / unei anumite sarcini, nu dețin suficientă experiență în domeniul auditat;
- dacă auditorii interni raportează constatări de audit semnificative chiar la începutul misiunii.

## 7. Ședința de închidere a misiunii

7.1. Scopul ședinței de închidere a misiunii este:

- a) obținerea din partea unității auditate a acordului cu privire la opinia și recomandările de audit;
- b) oferirea posibilității de a contesta opinia auditorului intern înainte de emiterea oficială a raportului de audit;
- c) convenirea asupra formulării constatărilor de audit;
- d) obținerea acordului privind recomandările de audit;
- e) convenirea asupra unui grafic pentru primirea comentariilor la constatările de audit în cazul dezacordului cu echipa de audit.

7.2. Echipa de audit pregătește o prezentare verbală a proiectului raportului de audit (de exemplu, o prezentare Microsoft Office Power Point), axată pe constatările și recomandările de audit oferite și orientează discuțiile spre acțiunile ce trebuie realizate de către unitatea auditată.

7.3. La ședința de închidere a misiunii participă echipa de audit și reprezentanții unității auditate, inclusiv conducerea unității auditate. În caz de necesitate, la ședința de închidere a misiunii poate participa conducătorul entității publice (sau o persoană delegată de acesta) și conducătorul UAI.

7.4. La ședința de închidere a misiunii nu sînt necesare comentarii exacte și definitive privind formularea constatărilor și recomandărilor de audit. Discuțiile se axează pe examinarea posibilității de aplicare în practică a recomandărilor de audit de către unitatea auditată.

7.5. În cazul dezacordului cu constatările și recomandările de audit, conducerea unității auditate formulează și prezintă în formă scrisă echipei de audit (către UAI) comentarii la constatările și recomandările de audit, în termenii stabiliți în timpul ședinței de închidere a misiunii.

## 8. Raportul de audit final

8.1. Raportul de audit este finalizat în baza proiectului raportului de audit, cu reflectarea în acesta a comentariilor unității auditate și ținînd cont de obiecțiile supervisorului (conducătorului UAI), dacă există.

8.2. În cazul acceptării comentariilor parvenite de la unitatea auditată, echipa de audit modifică constatările și recomandările de audit, cu indicarea acestui fapt în raportul de audit final.

8.3. În cazul neacceptării comentariilor parvenite de la unitatea auditată, echipa de audit poate anexa aceste comentarii la raportul de audit final, pentru a oferi managerului entității publice o mai mare cunoștință de cauză în luarea deciziei privind acceptarea constatărilor și recomandărilor de audit.



8.4. Pentru a asigura respectarea deplină a SNAI, conducătorul UAI finalizează revizuirea raportului de audit final înainte de transmiterea lui managerului entității publice.

### 9. Nerespectarea SNAI

9.1. Dacă pe parcursul misiunii auditorii interni nu pot garanta respectarea Codului etic al auditorului interni și SNAI, circumstanțele și raționamentul auditorilor interni vor fi înregistrate și raportate conducătorului UAI.

9.2. În cazul nerespectării Codului etic al auditorului interni și SNAI, acest fapt se va menționa în raportul de audit final, ținând cont de prevederile SNAI.

**2430 „Utilizarea mențiunii „Efectuat în conformitate cu SNAI”. Auditorii interni pot raporta că misiunile de audit intern sînt „efectuate în conformitate cu SNAI”, doar dacă rezultatele programului de asigurare și îmbunătățire a calității susțin această afirmație.**

**2431 „Comunicarea neconformității cu SNAI a misiunii de audit intern”. În cazul în care neconformitatea cu definiția auditului intern, Codul etic al auditorului intern sau SNAI are impact asupra unei anumite misiuni de audit intern, comunicarea rezultatelor dezvăluie următoarele:**

- principiul sau regula de conduită din Codul etic al auditorului intern sau Standardul (Standardele), care nu a (au) fost respectat (respectate) în totalitate;
- motivul sau motivele neconformității;
- impactul neconformității asupra misiunii de audit intern și a rezultatelor acesteia.

9.3. Faptul că SNAI au fost sau nu respectate trebuie menționat în raportul de audit final. În acest sens, conducătorul UAI:

- confirmă că misiunea a fost realizată în conformitate cu SNAI, sau
- comunică neconformitatea cu SNAI, identificînd domeniile de nerespectare a SNAI și modul în care acestea influențează misiunea.

### 10. Comunicarea rezultatelor

10.1. Conducătorul UAI comunică rezultatele finale ale misiunii părților corespunzătoare, ținînd cont de prevederile SNAI.

**2440 „Diseminarea rezultatelor”. Conducătorul unității de audit intern comunică rezultatele misiunii de audit intern părților corespunzătoare.**

**2440.A1** – Conducătorul unității de audit intern este responsabil pentru comunicarea rezultatelor finale părților care pot asigura că vor trata rezultatele cu atenția cuvenită.

**2440.A2** – Înainte de transmiterea rezultatelor către părțile din exteriorul entității publice, dacă nu este reglementat altfel de actele legislative, statutare și normative, conducătorul unității de audit intern:

- evaluează riscul potențial pentru entitatea publică;
- se consultă cu managerul entității publice și/sau subdiviziunea juridică, după caz;
- ține sub control diseminarea informației, stabilind restricții la utilizarea rezultatelor.

**2440.C1** – Conducătorul unității de audit intern este responsabil pentru comunicarea către beneficiari a rezultatelor finale ale misiunii de consiliere.

**2440.C2** – Pe parcursul misiunilor de consiliere pot fi depistate probleme în domeniul guvernării entității publice, managementului riscurilor și controlului. În cazul în care problemele sînt semnificative, acestea sînt comunicate managerului entității publice și managerilor operaționali.

### 11. Comunicarea rezultatelor către managerul entității publice

11.1. Conducătorul UAI remite raportul de audit final către managerul entității publice pentru a lua atitudine față de constatările și recomandările de audit.

11.2. Conducătorul entității publice:

- a) decide măsurile adecvate, dacă sînt necesare de întreprins, ca răspuns la constatările de audit din raportul de audit;
- b) decide de a accepta și implementa recomandările de audit din raportul de audit.

11.3. Din motive de cost sau din alte considerente, conducătorul entității publice poate accepta riscul de a nu întreprinde nimic privind unele constatări și recomandări de audit.

11.4. În aceste cazuri, conducătorul UAI, aplicînd prevederile SNAI, evaluează riscul acceptat de către managerul entității publice (toleranța la risc) și discută cu el aceste aspecte.

**2600 „Examinarea riscului acceptat de către managerul entității publice”. Atunci cînd conducătorul unității de audit intern consideră că managerul entității publice a acceptat un nivel al riscului rezidual, care poate fi inacceptabil pentru entitatea publică, acesta examinează problema cu managerul entității publice.**

### 12. Comunicarea rezultatelor către unitatea auditată și alte părți interesate

12.1. Ulterior deciziei managerului entității publice pe marginea constatărilor și recomandărilor de audit, conducătorul UAI imprimă și transmite raportul de audit către unitatea auditată și alte părți interesate, dacă este necesar.

12.2. Raportul de audit este însoțit de o scrisoare în care se menționează termenul limită pentru a fi elaborat Planul de acțiuni privind implementarea recomandărilor de audit.

12.3. Alte părți interesate pot fi:

- alte subdiviziuni structurale din cadrul entității publice, care sînt vizate de către constatările și recomandările de audit,
- adjuncți ai managerului entității publice;
- alte persoane din afară entității publice;
- alte entități.

12.4. Conducătorul UAI decide, în conformitate cu SNAI, de a remite sau nu raportul de audit altor părți interesate, care trebuie să asigure utilizarea adecvată a rezultatelor misiunii.

### 13. Planul de acțiuni privind implementarea recomandărilor de audit

13.1. Unitatea auditată este responsabilă de a elabora proiectul Planului de acțiuni privind implementarea recomandărilor de audit (în continuare, Planul de acțiuni).

13.2. În proiectul Planului de acțiuni se includ activități privind implementarea recomandărilor de audit din raportul de audit, în dependență de decizia managerului entității publice.

13.3. De asemenea, în proiectul Planului de acțiuni se includ termene de realizare și persoane responsabile de implementare.

13.4. Proiectul Planul de acțiuni este remis de către unitatea auditată către UAI. Conducătorul UAI examinează proiectul Planului de acțiuni.

13.5. Ulterior examinării proiectului Planului de acțiuni de către conducătorul UAI, unitatea auditată îl transmite spre aprobare managerului entității publice.

13.6. În anumite circumstanțe, unitatea auditată poate decide să nu implementeze sau să amîne implementarea anumitor recomandări de audit din Planul de acțiuni aprobat anterior.

Această decizie poate fi determinată de mai multe motive:

- schimbare esențială a structurii organizaționale a entității publice;
- un eveniment nou, care modifică riscurile inerente și presupune alte activități de control;
- modificarea volumului resurselor disponibile pentru implementarea Planului de acțiuni;
- perioade de implementare prea scurte.

#### 14. Erorile semnificative

14.1. În cazul în care un raport de audit conține o eroare semnificativă, conducătorul UAI emite un act adițional la raportul de audit, indicând natura și proporțiile erorii și oferă materialele suplimentare necesare pentru a revizui conținutul raportului de audit, aplicând prevederile SNAI.

**2421 „Erori și omisiuni”.** Dacă raportul final de audit conține o eroare semnificativă sau omisiune, conducătorul unității de audit intern comunică informațiile corectate tuturor părților care au primit raportul original de audit.

14.2. Actul adițional este numerotat și oferit tuturor beneficiarilor raportului de audit.

14.3. Dacă se dovedește că raportul de audit conține o greșeală semnificativă, conducătorul UAI ia în considerație necesitatea de a emite un alt raport rectificat, care să prezinte informații corecte.

#### 15. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 6

15.1. În acest capitol sînt prezentate explicații suplimentare privind constatările și recomandările de audit, cât și unele instrucțiuni privind elaborarea raportului de audit.

#### 16. Explicații suplimentare privind constatările de audit

16.1. În această secțiune sînt oferite explicații suplimentare privind caracteristicile unei bune constatări de audit, care trebuie să întrunească:

- a) situația – ce este?
- b) criteriul – ce trebuie să fie?
- c) efectul – și ce dacă?
- d) cauza – de ce s-a întîmplat așa?

16.2. Situația se referă la natura și dimensiunea constatării de audit. 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 auditorul intern a rezultatelor cu criteriile de evaluare corespunzătoare.

16.3. Criteriul stabilește legitimitatea constatării de audit 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 / regulile contabile aplicabile și cerințele legale. În cazul auditelor performanței (economiei, eficienței, eficacității), criteriile ar putea fi definite prin:

- declarații privind misiunea sau obiectivele operaționale;
- standarde privind performanțele, producția și costurile;
- acorduri contractuale;
- politici și proceduri;
- alte criterii externe de încredere.

16.4. Efectul 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. În cazul auditelor performanței, efectul poate fi măsurat prin determinarea gradului de diminuare a eficienței și economiei, sau a măsurii în care obiectivele 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.

16.5. Cauza identifică motivele, ce stau la baza situațiilor sau constatrilor de audit nesatisfăcătoare, și răspunde la întrebarea: „de ce s-a întîmplat așa?”. Dacă situația în cauză persistă o perioadă îndelungată sau se intensifică, vor fi descrise de asemenea și cauzele acestor particularități ale situației. Identificarea cauzei unei situații sau constatări de audit nesatisfăcătoare reprezintă o premisă, în baza căreia pot fi formulate recomandări de audit semnificative pentru acțiuni corective. 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.

#### 17. Explicații suplimentare privind recomandările de audit

17.1. Recomandările de audit identifică acțiunile de remediere propuse și răspund 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.

17.2. Recomandările de audit specifică în mod exact ce trebuie să fie schimbat sau corectat. Modul, în care vor fi efectuate schimbările, ține deja de responsabilitatea unității auditate.

17.3. Recomandările generale (spre exemplu, de a acorda mai multă atenție, de a întări controalele, de a realiza un studiu) nu trebuie utilizate în raportul de audit, însă ele deseori sînt adecvate pentru rapoartele sumare pentru a atrage atenția managerului entității publice asupra constatrilor de audit.

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

17.5. Recomandările de audit trebuie înaintate persoanelor / subdiviziunilor structurale capabile să le implementeze. Este inutil ca recomandările de audit să fie înaintate persoanelor / subdiviziunilor structurale lipsite de autoritatea de a întreprinde acțiuni pentru a le implementa.

17.6. Exemple de recomandări de audit nepotrivite, prea generale:

- „descrierea unei activități de control”,
- „efectuarea unei analize”,
- „sporirea supravegherii din partea conducerii”,
- „elaborarea unui regulament nou”,
- „respectarea legii, regulamentului”,
- „angajații responsabili trebuie sancționați în conformitate cu cadrul normativ”,
- „angajații trebuie să respecte procedurile / instrucțiunile / manualul”.

17.7. Exemple de recomandări adecvate:

- „divizarea sarcinilor în formă scrisă pentru funcția de înregistrare a facturilor fiscale în sistemul contabil și de vizare a acestora”,

- „secțiunea ‘X’ din regulamentul intern trebuie modificată cu introducerea unor criterii mai clare”;
- „nivelul de raportare a persoanei X trebuie modificat, pentru ca aceasta să nu mai raporteze persoanei Y,
- “unitatea auditată trebuie să elaboreze și să aplice o listă de control / verificare pentru a asigura îndeplinirea cerințelor obligatorii de verificare a operațiunilor pe conturile bancare în cel mai eficient mod”;
- „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”.

### 18. Explicații suplimentare privind raportul de audit

18.1. Raportul de audit dispune de următoarea structură:

- sumar executiv;
- introducere;
- context administrativ;
- constatări de audit;
- recomandări de audit;
- concluzii și opinii generale;
- anexe.

### 19. Sumarul executiv

19.1. Sumarul executiv este un rezumat al raportului de audit destinat conducătorilor superiori și este scris astfel, încât să prezinte succint elementele separate ulterioare din raportul de audit.

19.2. Sumarul executiv include paragrafe succinte privind:

- introducerea, recapitulând principalele elemente ale misiunii (titlul, unitatea auditată, durata);
- contextul administrativ, necesar pentru a percepe constatările și recomandările de audit;
- cele mai importante constatări de audit, grupate în mod logic;
- cele mai importante recomandări de audit;
- răspunsul unității auditate privind dezacordul, dacă există, față de constatările sau recomandările de audit;
- o concluzie succintă, care să încurajeze citirea raportului pentru a afla informații mai precise și mai detaliate.

### 20. Introducerea

20.1. Introducerea cuprinde următoarele elemente:

- aria de aplicabilitate, denumirea unității auditate și obiectivele misiunii;
- descrierea metodologiei de audit;
- toate limitările ariei de aplicabilitate a misiunii, cum ar fi: lipsa documentației necesare pentru revizuire, personal indisponibil pentru interviu, cât și impactul unor astfel de limitări asupra rezultatelor misiunii;
- persoanele intervievate, atât din cadrul entității publice, cât și din exteriorul ei. De obicei, lista persoanelor intervievate se prezintă într-o anexă la raportul de audit;
- perioada misiunii și auditorii interni care au efectuat misiunea.

### 21. Contextul administrativ

21.1. Contextul administrativ trebuie să fie descris astfel încât cititorul unui raport de audit să înțeleagă în ce conjunctură sînt prezentate constatările și recomandările de audit.

21.2. Contextului administrativ poate să includă:

- obiectivele operaționale ale procesului/sistemului auditat;
- posibilele modificări ale cadrului legislativ sau alte evenimente sau probleme semnificative, care ar putea influența procesul de implementare a recomandărilor de audit.

### 22. Constatările de audit

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

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

22.3. 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 de audit.

22.4. Situația generală a constatărilor de audit poate fi prezentată sub formă de matrice (vezi figura 10), clasificate după impact probabil și conformitatea cu cadrul normativ, spre exemplu:

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

		CONSTATĂRI		
IMPACT	Mare	12; 13; 16 G	2; 3; 10; 15 R	6; 14 R
	Mediu	1; 4; 17 V	7; 9; 11 G	8 R
	Mic	V	V	5 G
		Mare	Medie	Mică
		CONFORMITATE		

Figura 10. Exemplu de reprezentare a situației generale a constatărilor de audit

22.5. Pentru alte tipuri de analize pot fi utilizate alte criterii, spre exemplu materialitatea, măsurată în termeni financiari. Totuși, factorii vor fi combinați în mod similar. Constatările de audit 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 constatările de audit, decît s-a așteptat auditorul intern, atunci ar fi bine să se revadă criteriile.

### 23. Recomandările de audit

23.1. Recomandările de audit prezintă opinia auditorilor interni despre modalitatea de abordare a constatările de audit și descriu situația finală, care trebuie atinsă pentru a atenua riscurile, a respecta regulamentele sau a realiza obiectivele operaționale.

23.2. Toate recomandările de audit se clasifică în recomandări cu prioritate înaltă, medie și redusă.

23.3. O practică bună este clasificarea recomandărilor de audit după criteriul dublu, format din impactul obținut în rezultatul implementării recomandării de audit și fezabilitatea acesteia. Fezabilitatea poate include o evaluare generală a costului implementării.

23.4. La fel ca și în cazul constatările de audit, situația generală a recomandărilor de audit poate fi prezentată sub formă de matrice (vezi figura 11), spre exemplu:

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

		RECOMANDĂRI		
		mică	medie	mare
IMPACT	mare	2; 4; 12; 16; 17 G	1; 7; 11; 19; 21 R	10; 23 R
	mediu	6; 8; 15; 18; 22 V	3; 14; 20 G	5; 13 R
	mic	9 V	V	G
		mică	medie	mare
		FEZABILITATE		

Figura 11. Exemplu de reprezentare a situației generale a recomandărilor de audit

23.5. Pentru anumite misiuni, relația dintre recomandările și constatările de audit este că pentru o anumită constatare pot fi oferite mai multe recomandări de audit sau o singură recomandare poate fi formulată pentru cîteva constatări de audit.

23.6. În această situație este o practică bună să se prezinte legătura între constatări și recomandări de audit, după cum este indicat în figura 12.

		CONSTATĂRI																
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17
RECOMANDĂRI	NR		X		X													
	1		X		X													
	2		X		X													
	3			X														
	4												X					
	5						X			X								
	6						X	X		X								
	7										X							
	8								X									
	9											X						
	10		X															
	11																	X
	12															X		
	13												X					
	14												X					
	15												X					
	16														X			
	17														X			
	18														X			
	19													X				
	20													X				
	21																	X
	22					X												
23		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	

Figura 12. Exemplu de ilustrare a relației dintre recomandări și constatări de audit

### 24. Concluzii

24.1. Secțiunea cu concluzii din raportul de audit va conține:

- o opinie generală despre constatările și recomandările de audit prezentate, spre exemplu pentru a oferi o evaluare generală a eficacității activităților de control asupra întregului sistem;
- constatările și recomandările de audit într-un context mai larg pentru a oferi recomandări de nivel înalt pentru conducerea superioară.

### 25. Anexe

25.1. Anexele la raportul de audit prezintă informațiile necesare unității auditate pentru a acționa pe marginea constatările și recomandărilor de audit, sau informațiile necesare pentru a susține constatările de audit.

25.2. Anexele pot include:

- tabele, grafice, diagrame;
- comentariile unității auditate în cazul dezacordului privind constatările și recomandările de audit;
- planul de acțiuni privind implementarea recomandărilor de audit;
- altele.

## 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 MFC 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 aduce o valoare adăugată entității publice.

1.2. NMAISP 7 se referă la:

- cerințele față de conducătorul UAI pentru a stabili un sistem eficace de urmărire a implementării recomandărilor de audit;
- acțiunile ce vor fi realizate pentru a urmări implementarea recomandărilor de audit;
- procedurile instituite pentru urmărirea implementării recomandărilor de audit și raportarea periodică a modului de implementare a recomandărilor cu o prioritate înaltă și medie.

1.3. Conducătorul UAI monitorizează implementarea recomandărilor de audit, ținând cont de prevederile SNAI.

**2500 „Monitorizarea acțiunilor ulterioare comunicării rezultatelor”.** Conducătorul unității de audit intern stabilește și menține un sistem care să permită monitorizarea acțiunilor întreprinse ca urmare a rezultatelor comunicate managerului entității publice.

**2500.A1** – Conducătorul unității de audit intern stabilește un proces de urmărire pentru a monitoriza și asigura faptul că acțiunile managerilor operaționali au fost implementate în mod eficace sau că managerul entității publice a acceptat riscul de a nu întreprinde nici o măsură.

**2500.C1** – Auditul intern monitorizează acțiunile întreprinse ca urmare a rezultatelor misiunilor de consiliere în limitele convenite cu unitatea auditată.

### 2. Sistemul de urmărire a implementării recomandărilor de audit

2.1. Conducătorul UAI instituie un sistem eficace de urmărire a implementării tuturor recomandărilor de audit.

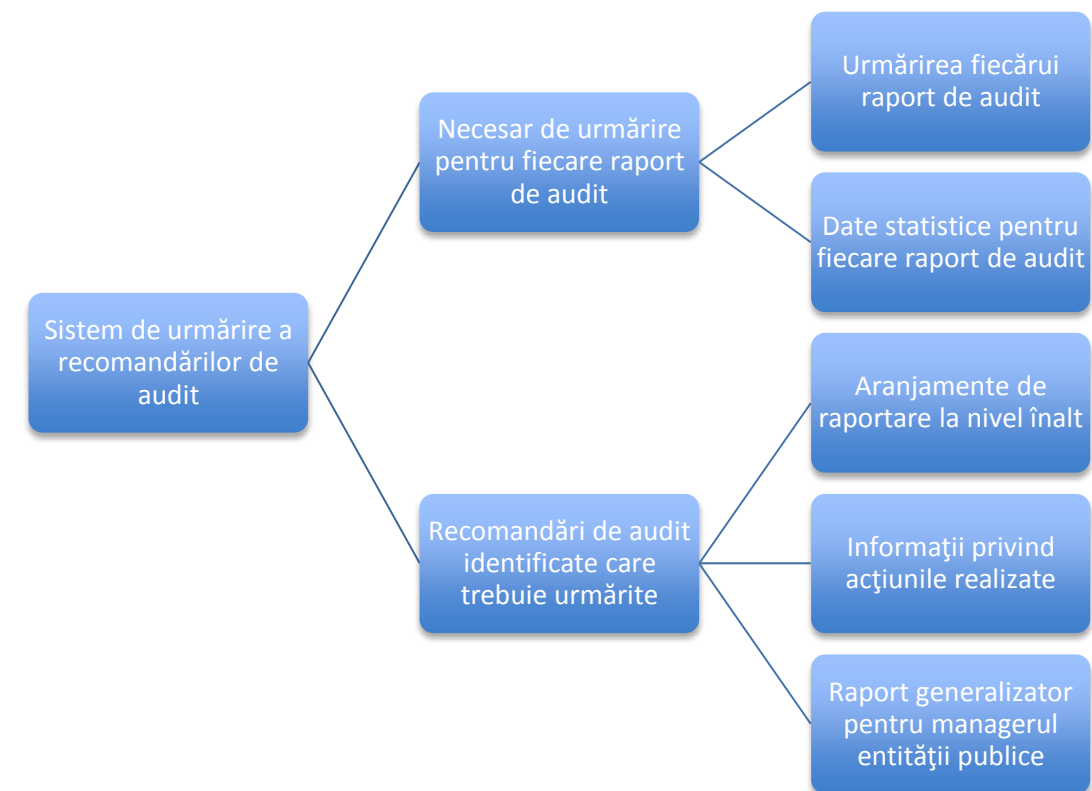
2.2. NMAISP 6 „Raportul de audit” prevede clasificarea tuturor recomandărilor de audit în funcție de prioritatea implementării (întă, medie, redusă).

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

2.4. Orice sistem, stabilit de conducătorul UAI, va asigura:

- cel puțin o acțiune de urmărire a implementării recomandărilor de audit dintr-un anumit raport de audit;
- urmărirea corespunzătoare a deciziilor luate și acțiunilor efectuate în baza recomandărilor de audit cu prioritate înaltă și medie. Conducătorul UAI adoptă procese mai puțin riguroase pentru recomandările de audit medii, însă oricum ele sînt urmărite de către auditorii interni;
- colectarea datelor despre deciziile finale luate în legătură cu implementarea recomandărilor de audit cu prioritate redusă, doar în baza răspunsurilor unității auditate. Nu este necesar ca auditorii interni să urmărească modul de implementare a recomandărilor de audit din această categorie;
- raportarea către managerul entității publice a situației privind implementarea recomandărilor de audit.

2.5. În figura 13 sînt prezentate principalele elemente și etape ale procesului de urmărire a implementării recomandărilor de audit, care trebuie instituit de către conducătorul UAI.

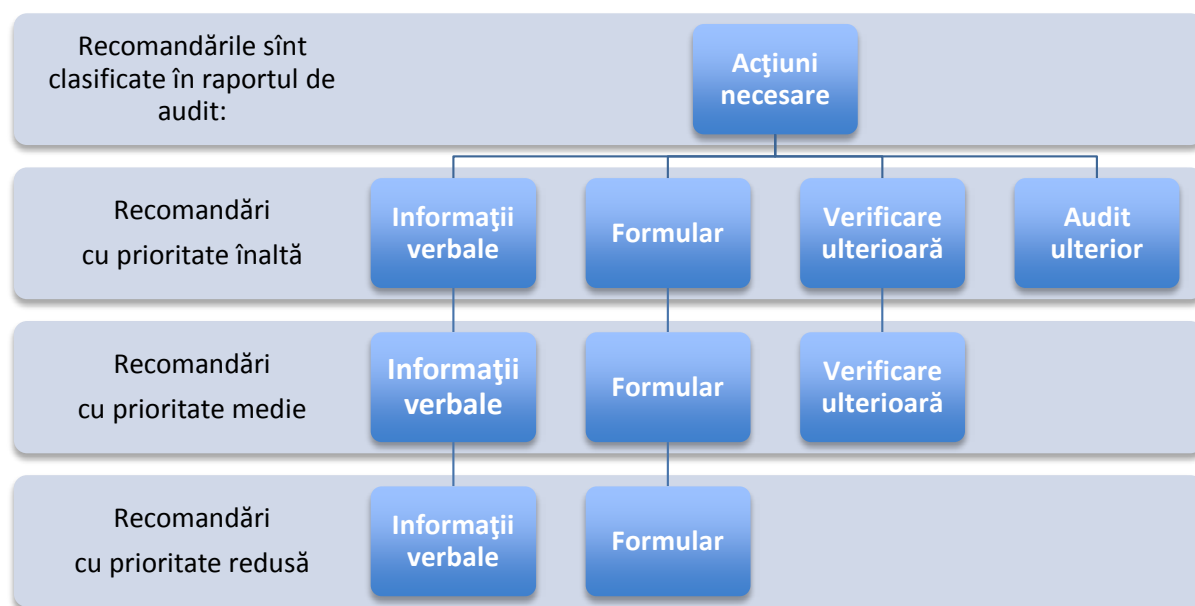


**Figura 13.** Procesul de urmărire a implementării recomandărilor de audit

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

2.7. Procesul de urmărire a implementării recomandărilor de audit asigură monitorizarea modului de implementare a recomandărilor cu cea mai înaltă valoare adăugată. Este necesar, la etapa raportării activității, să se accentueze legătura între constatări și recomandări pentru a se asigura că conducerea superioară le va înțelege corect și deplin.

2.8. În figura 14 sînt prezentate principalele acțiuni de urmărire a implementării recomandărilor de audit.



**Figura 14.** Principalele acțiuni de urmărire a implementării recomandărilor de audit

2.9. Există patru nivele de acțiuni de urmărire a implementării recomandărilor de audit:

- informații verbale** – cea mai simplă modalitate de urmărire a implementării recomandărilor de audit este contactarea unității auditate 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 recomandărilor de audit;
- formular** – acest nivel de urmărire implică utilizarea unui formular (chestionar) pentru a obține o confirmare în formă scrisă, precum că unitatea auditată a efectuat acțiunile corespunzătoare. Un răspuns în scris, sub forma unui raport, va oferi probe de calitate mai bună privind măsurile întreprinse, însă nici această modalitate nu implică o verificare independentă din partea auditorului intern a acțiunilor efectuate pentru implementarea recomandărilor;
- verificare ulterioară** – verificarea ulterioară constituie efectuarea unei vizite scurte la unitatea auditată și o interacțiune mai directă între auditorul intern și unitatea auditată pentru colectarea probelor ce demonstrează că s-au întreprins măsuri;
- audit ulterior** – auditul ulterior reprezintă o misiune deplină, obiectivele căreia includ revizuirea totală sau parțială a modului, în care unitatea auditată a implementat recomandările de audit.

2.10. Conducătorul UAI decide asupra metodelor sau combinațiilor de metode utilizate pentru urmărirea implementării recomandărilor de audit pentru fiecare misiune. Spre exemplu, conducătorul UAI ar putea decide: (i) să urmărească pe cale verbală acțiunile întreprinse privind implementarea recomandărilor de audit cu prioritate redusă, (ii) să solicite confirmări în scris aferente acțiunilor întreprinse privind implementarea recomandărilor de audit cu prioritate medie și (iii) să efectueze verificări ulterioare a implementării recomandărilor de audit cu prioritate înaltă.

### 3. Planificarea acțiunilor de urmărire a implementării recomandărilor de audit

3.1. Un grafic aproximativ de implementare a recomandărilor de audit este pregătit în timpul ședinței de închidere a misiunii, de către unitatea auditată de comun cu echipa de audit.

3.2. În planul de acțiuni, unitatea auditată stabilește termene limită de implementare a recomandărilor de audit. Perioada de timp exactă se convine și cu conducătorul UAI. Scopul este de a verifica dacă riscurile au fost aduse la un nivel acceptabil și este oferită o perioadă de timp rezonabilă pentru a permite implementarea recomandărilor de audit.

3.3. Acțiunile de urmărire a implementării recomandărilor de audit sunt planificate la etapa elaborării planului anual.

3.4. Dacă aceste acțiuni de urmărire implică o verificare ulterioară, auditorul intern confirmă încă o dată graficul de lucru detaliat cu 1 – 2 săptămâni înainte de data verificării, specificată în planul anual, pentru a se asigura că unitatea auditată a întreprins suficiente acțiuni de implementare pentru a justifica verificarea ulterioară. Este mai bine de amânat verificarea ulterioară cu 1 – 2 săptămâni, decât de efectuat verificarea ulterioară atunci, când încă nu au fost finalizate acțiunile prevăzute în planul de acțiuni.

### 4. Informații verbale

4.1. Informațiile verbale sunt solicitate de către șeful echipei de audit care a realizat misiunea, 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 târziu, atunci când conducătorul UAI va elabora Raportul privind implementarea recomandărilor de audit.

### 5. Formular privind implementarea recomandărilor de audit

5.1. Cea mai simplă modalitate de urmărire a implementării recomandărilor de audit este de elabora un formular, în care unitatea auditată va înscrie răspunsurile sale privind acțiunile de implementare a recomandărilor de audit. Formularul poate fi utilizat pentru a prezenta informații, atât despre acțiunile efectuate, cât și despre dificultățile apărute în procesul de implementare a recomandărilor de audit (spre exemplu, recomandări neclare / necesitatea de a realiza alte acțiuni înainte de a putea implementa anumite recomandări de audit).

5.2. O abordare alternativă ar fi ca conducătorul UAI să solicite de la unitatea auditată un raport privind acțiunile realizate pentru implementarea recomandărilor de audit. Formatul raportului este determinat de către conducătorul UAI, de comun cu unitatea auditată, în baza formularului.

5.4. În conformitate cu planul anual, UAI transmite către unitatea auditată formularul spre completare cu specificarea perioadei de timp.

5.5. Acest document va conține elementele de identificare (titlul misiunii, numărul de referință al documentului), recomandările de audit, descrierea activităților din planul de acțiuni, responsabil, data executării (planificată / realizată), precum și gradul implementării (neimplementat, parțial implementat și implementat).

5.6. Formularul nominalizat / raportul unității auditate se păstrează în dosarul curent al misiunii.

### 6. Verificarea ulterioară

6.1. Verificarea ulterioară reprezintă o misiune de scurtă durată, realizată de auditorul intern, pentru a obține probe privind implementarea recomandărilor de audit. O verificare ulterioară poate dura de la câteva ore, până la o săptămână. Aria de aplicabilitate este determinată

în baza raportului de audit inițial și a obiectivelor misiunii, precum și de acțiunile efectuate de la data prezentării raportului de audit.

6.2. Principala diferență între verificarea ulterioară și informațiile verbale / chestionare și rapoarte scrise, este că auditorul intern colectează probe suplimentare privind implementarea recomandărilor de audit. În mod normal, verificarea ulterioară este necesară pentru monitorizarea implementării recomandărilor de audit cu prioritate înaltă.

6.3. Planificarea unei verificări ulterioare va cuprinde:

- examinarea planului de acțiuni pentru a identifica obligațiile asumate în conformitate cu recomandările de audit;
- identificarea probelor de audit necesare, care vor oferi asigurări precum că rezultatele preconizate au fost obținute;
- determinarea testelor necesare, în afară de interviu. Spre exemplu, auditorul intern poate efectua o verificare integrală a noilor activități de control introduse sau poate obține copii ale noilor instrucțiuni sau fișe ale postului, elaborate pentru divizarea sarcinilor.

6.4. Ca rezultat al verificării ulterioare se întocmește un raport succint privind urmărirea implementării recomandărilor de audit, în care sînt prezentate acțiunile efectuate de către unitatea auditată pentru a implementa recomandările de audit.

6.5. Raportul privind urmărirea implementării recomandărilor de audit include:

- descrierea succintă a recomandărilor de audit din raportul de audit;
- un rezumat al acțiunilor efectuate pentru a implementa recomandările de audit;
- evaluarea situației curente, dacă recomandările de audit au fost implementate;
- aspectele nesoluționate, dacă recomandările de audit inițiale mai sînt relevante;
- oferirea unor recomandări de audit noi sau modificarea celor inițiale (dacă este cazul);
- planul de acțiuni revizuit de către unitatea auditată (dacă este cazul);
- concluzia generală privind impactul situației curente asupra nivelului de expunere la riscuri.

6.6. Raportul privind urmărirea implementării recomandărilor de audit poate fi elaborat sub forma unui tabel, în care sînt prezentate succint recomandările de audit inițiale, acțiunile întreprinse și descrierea succintă a principalelor constatări în timpul verificării ulterioare.

6.7. Versiunea finală a raportului privind implementarea recomandărilor de audit se prezintă tuturor persoanelor care au primit raportul de audit inițial, precum și altor părți interesate, dacă este cazul.

6.8. Verificarea ulterioară oferă auditorilor interni posibilitatea de a verifica calitatea și relevanța recomandărilor de audit și de a obține un răspuns din partea unității auditate privind valoarea adăugată oferită de auditul intern.

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

## 7. Auditul ulterior

7.1. În cazul cînd recomandările de audit au o importanță substanțială, conducătorul UAI poate decide efectuarea unei alte misiuni în viitorul apropiat. În acest caz, verificarea ulterioară se transformă într-o misiune ulterioară, care este inclusă în planul anual și efectuată în mod corespunzător.

## 8. Raportarea către managerul entității

8.1. Conducătorul UAI stabilește un mecanism de monitorizare a implementării recomandărilor de audit la nivelul întregii entități publice, în rezultatul consolidării acțiunilor de urmărire a implementării recomandărilor de audit pentru fiecare raport de audit / misiune.

8.2. Conducătorul UAI convine cu managerul entității publice asupra modalității de raportare a implementării recomandărilor de audit în întreaga entitate publică. Mecanismul respectiv trebuie să includă rapoarte periodice și alte prezentări anuale ale situației privind implementarea recomandărilor de audit.

8.3. Informația pentru raportarea către managerul entității publice va fi obținută din acțiunile de urmărire a implementării recomandărilor de audit pentru fiecare misiune.

## 9. Actualizarea riscurilor și planurilor

9.1. În afară de evaluarea periodică a riscurilor, efectuată în timpul elaborării planului strategic și planului anual, informațiile obținute în timpul misiunilor oferă contribuții sistematice, corecte și relevante pentru procesul de management riscurilor în cadrul entității publice.

9.2. Conducătorul UAI are responsabilitatea de a oferi informații privind orice modificare a expunerii la riscuri în cadrul entității către persoanele responsabile de identificarea, evaluarea, înregistrarea, monitorizarea și controlul riscurilor.

9.3. Ca rezultat al procesului urmăririi implementării recomandărilor de audit, conducătorul UAI analizează măsura în care planul strategic și planul anual trebuie revizuit pentru a reflecta informațiile obținute.

## 10. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 7

10.1. Ulterior, se prezintă un exemplu de formular pentru urmărirea implementării recomandărilor de audit.

### FORMULAR PENTRU URMĂRIREA IMPLEMENTĂRII RECOMANDĂRIILOR DE AUDIT

*Titlul misiunii de audit intern:*

*Număr de referință:*

Nr.	Recomandare	Conținutul acțiunii	Responsabil	Data executării	Gradul implementării	Note
		Descrierea acțiunilor spre realizare de către unitatea auditată conform planului de acțiuni	Subdiviziunea structurală sau persoana responsabilă de realizarea acțiunii		Neimplementat Parțial implementat Implementat	

*Elaborat / data / semnătură:*

## IX. GESTIONAREA ȘI EVALUAREA CALITĂȚII ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN – NMAISP 8

### 1. Introducere

1.1. Conducătorul UAI trebuie să gestioneze în mod eficient activitatea de audit intern pentru a se asigura, că ea aduce valoare adăugată entității publice. NMAISP analizează acțiunile necesare pentru a asigura realizarea activității de audit intern în conformitate cu cele standardele internațional acceptate. Aceste standarde sînt premisele principale pentru generarea valorii adăugate în activitatea de audit intern.

1.2. NMAISP examinează responsabilitățile manageriale specifice pentru pregătirea activității de audit intern de calitate și nu oferă îndrumări cu privire la practicile și tehnicile manageriale generale.

1.3. Conducătorul UAI 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 eficace activitatea de audit intern, astfel încît să asigure că ea aduce un plus de valoare entității publice.

**SNAI 1300 „Program de asigurare și îmbunătățire a calității”.** Conducătorul unității de audit intern elaborează și actualizează un program de asigurare și de îmbunătățire a calității care cuprinde toate aspectele activității de audit intern.

**SNAI 1310 „Cerințe pentru programul de asigurare și îmbunătățire a calității”.** Programul de asigurare și îmbunătățire a calității include evaluări interne și externe.

**SNAI 1311 „Evaluări interne”.** Evaluările interne includ:

- monitorizarea continuă a activității de audit intern;
- evaluări periodice, efectuate prin autoevaluare sau de către alte persoane din cadrul entității publice, care posedă suficiente cunoștințe despre practicile de audit intern.

**SNAI 1312 „Evaluări externe”.** Evaluările externe sînt realizate cel puțin o dată la cinci ani de către un specialist calificat sau echipă de specialiști calificată și independentă din afara entității publice.

Conducătorul unității de audit intern discută cu managerul entității publice:

- necesitatea de evaluări externe mai frecvente;
- calificarea și independența specialistului sau echipei externe de specialiști, inclusiv orice posibil conflict de interese.

**SNAI 1320 „Raportarea privind programul de asigurare și îmbunătățire a calității”.** Conducătorul unității de audit intern comunică managerului entității publice rezultatele programului de asigurare și îmbunătățire a calității.

1.4. Conducătorul UAI are obligația de a gestiona activitatea de audit intern în mod adecvat, pentru ca:

- activitatea de audit intern să răspundă obiectivelor generale și celor privind responsabilitățile descrise în Cartă;
- resursele UAI să fie utilizate în mod eficace și eficient;
- activitatea de audit intern să fie realizată conform Legii CFPI, SNAI, NMAISP și Codului etic al auditorului intern.

1.5. Gestionarea eficace și eficientă a resurselor UAI presupune ca conducătorul UAI să aibă un rol major în recrutarea și dezvoltarea profesională a angajaților UAI.

1.6. SNAI, NMAISP și legislația relevantă domeniului auditului intern, dar și cerințele aplicabile ale mediului în care entitățile publice funcționează, impun necesitatea evaluării, interne sau externe, a performanței și calității activității de audit intern, cu scopul:

- a) evaluării conformității activității cu cadrul normativ relevant și SNAI;
- b) identificării metodelor de îmbunătățire a politicilor și practicilor de audit intern;
- c) comparării eficienței resurselor, metodologiilor și practicilor utilizate cu așteptările managementului superior și unităților auditate;
- d) examinării percepției organizaționale asupra misiunilor de asigurare și consiliere desfășurate;
- e) analizării deficiențelor calitative și stabilirii oportunităților și acțiunilor pentru îmbunătățirea continuă a activității.

1.7. Evaluarea funcției de audit intern aduce următoarele beneficii la nivel strategic și organizațional:

- a) ajută la alinierea obiectivelor activității de audit intern la obiectivele entității publice;
- b) furnizează o imagine fidelă asupra calității activității de audit intern în comparație cu bunele practici;
- c) clarifică gradul de îndeplinire de către funcția de audit intern a așteptărilor și cerințelor managementului / altor părți interesate;
- d) creează premisele dezvoltării planurilor de acțiuni pentru maximizarea valorii adăugate asupra activității entității publice.

### 2. Programul de asigurare și îmbunătățire a calității

2.1. Conducătorul UAI elaborează și actualizează un program de asigurare și îmbunătățire a calității pentru toate aspectele activității de audit intern. Acest program trebuie să formeze concluzii privind calitatea activității de audit intern și să ducă la recomandări corespunzătoare de îmbunătățire.

2.2. Scopul programului de asigurare și îmbunătățire a calității este de a oferi asigurări rezonabile diferitor părți interesate ale activității de audit intern, precum că aceasta:

- a) se efectuează în conformitate cu Legea CFPI, propria Cartă, SNAI, Codul etic al auditorului intern și prezentele NMAISP;
- b) operează în mod eficace și eficient;
- c) contribuie la guvernare, managementul riscurilor și control în cadrul entității publice;
- d) cuprinde întregul „univers de audit”;
- e) abordează riscurile aferente activității de audit intern;
- f) este percepută de părțile interesate că aduce o valoare adăugată, îmbunătățește operațiunile și contribuie la realizarea obiectivelor entității publice.

2.3. Programul de asigurare și îmbunătățire a calității se aplică tuturor aspectelor activității de audit intern, iar responsabilitatea principală pentru implementarea acestuia revine conducătorului UAI. Pentru a acoperi toate aspectele, programul de asigurare și îmbunătățire a calității trebuie să fie aplicat eficient la trei niveluri (perspective) fundamentale:

- 1) nivelul misiunii;
- 2) nivelul activității de audit intern;
- 3) perspectiva externă.

2.4. Programul de asigurare și îmbunătățire a calității cuprinde:

- evaluări interne – monitorizare continuă și evaluări periodice a calității, organizate ca parte a gestiunii și supravegherii activității de audit intern;
- evaluări externe – aprecieri externe independente a calității, care trebuie organizate cel puțin o dată la fiecare cinci ani.



### 3. Evaluările interne

3.1. Evaluările interne presupun efectuarea de verificări permanente, prin care conducătorul UAI examinează eficacitatea normelor interne pentru a aprecia dacă procedurile de asigurare a calității misiunilor sînt aplicate în mod satisfăcător, garantînd calitatea rapoartelor de audit. În acest cadru, supravegherea realizării misiunilor permite depistarea deficiențelor, inițierea acțiunilor necesare de îmbunătățire a viitoarelor misiuni și planificarea activităților de perfecționare profesională.

3.2. Evaluările interne ale calității constau din două părți legate între ele:

- a) monitorizarea continuă;
- b) auto-evaluarea periodică.

### 4. Monitorizarea continuă

4.1. Monitorizarea continuă oferă asigurarea faptului că procesele existente funcționează eficient pentru a asigura desfășurarea calitativă a fiecărei misiuni. Conducătorul UAI realizează acest obiectiv, mai întîi de toate, prin activități de monitorizare continuă, inclusiv a (i) planificării și supravegherii misiunilor, (ii) practicilor de lucru standard, (iii) procedurilor privind documentele de lucru și semnarea lor, (iv) a revizuirii rapoartelor de audit.

4.2. Mecanismele suplimentare includ:

- obținerea de reacție de la unitățile auditate și alte părți interesate;
- evaluarea pregătirii misiunii înainte de lucrul în teren, analizînd aspecte de genul aprobării preliminare a ariei de aplicabilitate, bune practici inovative, ore alocate și resurse atribuite (cunoștințe);
- utilizarea listelor de verificare sau automatizării auditului intern pentru a oferi asigurare privind faptul dacă procesele adoptate de UAI (de ex. politicile și manualele de proceduri de audit intern) sînt respectate;
- utilizarea sistemelor de înregistrare a timpului de lucru și a realizării planului anual, pentru a determina dacă este utilizat timp corespunzător pentru diferite aspecte ale misiunii, precum și pentru domeniile cu risc înalt și cele complicate sau complexe;
- analiza altor indicatori de performanță pentru a măsura satisfacția părților interesate.

4.3. Monitorizarea activității zilnice de audit este responsabilitatea șefului echipei de audit, care elaborează programul de lucru, efectuează misiunea conform programului de lucru convenit și prezintă conducătorului UAI pentru examinare un proiect de raport de audit în cadrul limitelor responsabilității, atribuite de către acesta din urmă.

4.4. Rolul nemijlocit al șefului echipei de audit implică următoarele sarcini:

- a) întocmirea ordinului privind efectuarea misiunii de audit intern, pentru a fi semnat de către conducătorul UAI;
- b) pregătirea agendei ședinței de deschidere și conducerea acestei ședințe, chiar dacă conducătorul UAI este prezent la ședință;
- c) stabilirea programului de lucru și determinarea resurselor necesare pentru a efectua misiunea;
- d) asigurarea executării adecvate și la timp a misiunii pentru a se încadra în termenii limită, specificați în ordinul privind efectuarea misiunii de audit intern;
- e) supravegherea derulării misiunii și verificarea lucrului executat de către auditorii interni, pentru a se asigura că aria de aplicabilitate rămîne adecvată și că testele de audit efectuate oferă probe de audit admisibile pentru susținerea constatărilor de audit;
- f) supravegherea documentării corespunzătoare a rezultatelor misiunii în dosarele

- curente de audit și actualizarea adecvată a dosarelor permanente;
- g) prezentarea auditorilor interni, implicați în misiune, unității auditate;
- h) comunicarea cu angajații unității auditate, pentru a soluționa orice aspect / problemă care apare (spre exemplu, solicitarea unor explicații sau confirmări pentru erorile serioase depistate);
- i) informarea unității auditate despre principalele constatări de audit;
- j) informarea sistematică a conducătorului UAI despre evoluția misiunii;
- k) prezentarea constatărilor și recomandărilor de audit preliminare la ședința de finalizare a lucrului în teren;
- l) pregătirea proiectului raportului de audit.

4.5. Sarcinile șefului echipei de audit privind monitorizarea unei anumite misiuni cuprind perioada de la planificarea misiunii pînă la acțiunile de urmărire a implementării recomandărilor de audit. Volumul monitorizării din partea unui șef al echipei de audit variază în funcție de abilitățile, experiența auditorilor interni și gradul de dificultate a misiunii.

4.6. Monitorizarea misiunii poate include cîteva sau mai multe elemente specificate ulterior:

- desemnarea obligațiilor auditorilor interni, implicați în misiune;
- clarificarea divergențelor de opinie între auditorii interni, care participă la misiune, cu privire la importanța constatărilor și recomandărilor de audit pentru controlul riscurilor identificate;
- monitorizarea activităților zilnice (stoparea activităților inutile sau atribuirea unor sarcini adiționale, dacă este cazul);
- revizuirea și semnarea documentelor de lucru pentru a indica faptul, că au fost elaborate și finisate în mod satisfăcător;
- determinarea faptului dacă documentele de lucru susțin constatările de audit;
- asigurarea implementării programului de lucru aprobat;
- asigurarea faptului, că raportul de audit este corect, obiectiv, clar, laconic, constructiv și pregătit la timp;
- evaluarea performanțelor auditorilor interni implicați în misiune;
- facilitarea procesului de audit prin oferirea soluțiilor la problemele apărute pe parcursul derulării misiunii;
- efectuarea sarcinilor administrative, delegate de către conducătorul UAI;
- evaluarea contribuțiilor și eforturilor membrilor echipei de audit, aprecierea succeselor și criticarea constructivă a acțiunilor, ce trebuie îmbunătățite sau finalizate;
- propunerea către conducătorul UAI privind a necesităților de instruire identificate;
- revizuirea, din numele echipei de audit, a eficacității misiunii, precum și înaintarea propunerilor și recomandărilor de îmbunătățire a procesului pe viitor către conducătorul UAI.

4.7. Toate punctele vulnerabile sau domeniile ce necesită îmbunătățire trebuie să fie abordate continuu odată ce sînt identificate, iar rezultatele monitorizării continue trebuie să fie raportate către managerul entității publice cel puțin anual.

### 5. Auto-evaluarea periodică

5.1. O auto-evaluare periodică se concentrează pe lucruri diferite de, dar corelate cu monitorizarea continuă. Auto-evaluările periodice se axează pe aprecierea:

- corespunderii cu Carta, Codul etic al auditorului intern și SNAI;
- calității activității, inclusiv respectarea NMAISP în cadrul unor misiuni selectate;
- calității monitorizării continue / supravegherii misiunilor;

- infrastructurii, inclusiv politicilor și procedurilor ce susțin activitatea de audit intern;
- modalităților prin care funcția de audit intern adaugă valoare entității publice;
- realizării indicatorilor de performanță.

5.2. Auto-evaluările periodice trebuie să fie desfășurate prin:

- a) revizuirea corespunderii documentelor de lucru cu Codul etic al auditorului intern, SNAI și politicile și procedurile de audit intern de către persoane care nu au fost implicate în misiunile respective;
- b) auto-evaluarea activității de audit intern vis-a-vis de obiectivele / criteriile stabilite ca parte a programului de asigurare și îmbunătățire a calității;
- c) evaluarea anuală a riscurilor cu scopul planificării anuale a activității;
- d) revizuirea performanței activității de audit intern și marcarea celor mai bune practici;
- e) întâlniri cu și raportare periodică a activității și performanțelor către managerul entității publice și alte părți interesate, la necesitate;
- f) rapoarte sistematice cu privire la activitatea de audit intern, conform cerințelor UCA.

5.3. Un program de auto-evaluare bine-proiectat oferă conducătorului UAI informații privind corespunderea cu SNAI. Programul de asigurare și îmbunătățire a calității trebuie să documenteze și să definească o abordare sistematică și disciplinată față de procesul de auto-evaluare, inclusiv modul de realizare a auto-evaluărilor periodice și definirea ariei lor de aplicabilitate pentru fiecare an intermediar dintre evaluările externe ale calității. Această complinire a monitorizării continue și auto-evaluărilor periodice oferă o structură eficientă pentru o evaluare continuă a conformității activității de audit intern și a oportunităților de îmbunătățire.

5.4. Revizuirea documentelor de lucru, ca parte a programului de asigurare și îmbunătățire a calității, este o cerință de bază a unui comportament profesional adecvat. Deciziile luate de către auditorii interni sînt înregistrate complet și ulterior revizuite. Revizuirea are loc la două niveluri.

5.5. Revizuirea de nivelul întâi este efectuată de șeful echipei de audit, care:

- a) verifică executarea integrală a programului de lucru;
- b) verifică dacă toate constatările de audit fac parte din graficul testării de audit și sînt confirmate cu documente de lucru;
- c) notează toate întrebările, care apar în timpul revizuirii și solicită în scris răspunsuri de la auditorul intern respectiv;
- d) semnează toate documentele de lucru pentru a demonstra, că acestea au fost revizuite;
- e) întocmește un rezumat al constatărilor de audit importante, care trebuie aduse la cunoștința conducătorului UAI, pentru analiza proiectului raportului de audit.

5.6. Revizuirea de nivelul doi este efectuată de conducătorul UAI pe parcursul examinării proiectului raportului de audit și documentelor de lucru pentru a se asigura că:

- a) misiunea a fost efectuată la un nivel acceptabil, conform programului de lucru prestabilit;
- b) toate constatările de audit 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 misiunii, au fost abordate și raportate în mod corespunzător.

5.7. În caz de necesitate, conducătorul UAI elaborează liste de verificare pentru revizuirea documentelor de lucru cu scopul de a oferi o îndrumare personalului implicat în proces.

5.8. Dovezile de efectuare a funcțiilor de supervizare, înregistrarea acțiunilor efectuate, listele de verificare pentru revizuirea documentelor de lucru 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 supravegherii misiunii de către șeful echipei de audit.

5.9. Evaluarea internă a performanțelor individuale a auditorilor interni este realizată de către conducătorul UAI cu scopul:

- de a identifica zonele în care activitatea desfășurată de către fiecare auditor intern necesită îmbunătățiri;
- de a analiza cauzele, care au determinat o performanță redusă pentru anumite zone;
- de a discuta cu fiecare auditor intern în parte mijloacele cele mai eficiente pentru îmbunătățirea performanței individuale.

5.10. Auto-evaluările periodice ar putea include interviuri detaliate și sondaje ale părților interesate, precum și compararea practicilor și performanțelor activității de audit intern cu bunele practici relevante.

5.11. Auto-evaluările periodice sînt de obicei desfășurate de conducătorul UAI, dar pot participa la acest proces și alți specialiști competenți în auditul intern, din afara UAI. Oricînd e posibil, este avantajos de implicat auditorii interni în activitățile de evaluare a calității, în bază de rotație. Aceasta va fi o oportunitate utilă de dezvoltare profesională pentru întreg personalul UAI.

5.12. În rezultatul auto-evaluării conducătorul UAI trebuie să elaboreze un plan de acțiuni în care să fie abordate domeniile identificate ca avînd nevoie de îmbunătățire. Acest plan de acțiuni trebuie să includă și o propunere de încadrare a acțiunilor în timp. Rezultatul auto-evaluării, ca parte a programului de asigurare și îmbunătățire a calității, de comun cu planul de acțiuni se comunică managerului entității publice.

5.13. În cazul UAI mici, supervizarea misiunii și revizuirea documentelor de lucru prezintă provocări specifice. Aceste provocări sînt și mai complicate cînd în cadrul UAI activează doar un singur auditor intern. În aceste cazuri, utilizarea listelor de verificare poate fi o soluție utilă în oferirea de asigurare privind calitatea activității de audit intern.

## 6. Evaluările externe

6.1. Evaluările externe trebuie să fie desfășurate cel puțin o dată la cinci ani de către un evaluator sau echipă de evaluare independentă din afara entității publice, care este calificată să practice auditul intern, precum și procesul de evaluare a calității.

6.2. Există două abordări față de desfășurarea evaluării externe:

- o evaluare externă integrală, care implică utilizarea unui evaluator sau echipe de evaluare independente și calificate pentru a desfășura întreaga evaluare;
- o validare independentă (externă), care implică utilizarea unui evaluator sau echipe de evaluare pentru a efectua o validare independentă a auto-evaluării realizate periodic de către UAI.

6.3. Indiferent de abordare, evaluatorii externi, în cadrul raportului de evaluare, exprimă o opinie privind întregul spectru de activitate de asigurare și consultanță care a fost desfășurată (sau care urma să fi desfășurată) de către UAI, inclusiv corespunderea acesteia cu Codul etic al auditorului intern și SNAI. Evaluatorii, de asemenea, trag concluzii privind eficiența și eficacitatea activității de audit intern la atingerea obiectivelor și îndeplinirea așteptărilor părților interesate. Raportul de evaluare externă mai trebuie să includă, după caz, recomandări privind posibila îmbunătățire a managementului și modul în care activitatea de audit intern poate adăuga valoare entității publice.

6.4. Ca rezultat al unei evaluări externe trebuie să fie elaborat un plan de acțiuni, care să abordeze oportunitățile identificate. Rezultatele evaluării externe, ca parte a programului de asigurare și îmbunătățire a calității, trebuie raportate managerului entității publice.

6.5. O evaluare externă poate fi desfășurată atât de persoane, cât și de alte organizații cu experiența specifică în procesul de evaluare externă a calității (ca de exemplu, Institutul Auditorilor Interni sau un prestator de servicii) sau prin intermediul unui proces de revizuire de către o entitate similară.

6.6. Evaluarea de către o entitate similară poate oferi o abordare cost-eficientă pentru a satisface cerințele SNAI (de exemplu, evaluarea în triunghi). Cu toate acestea, evaluarea de către o entitate similară trebuie să corespundă criteriilor de independență și de calificare prevăzute în SNAI.

6.7. În continuare, sînt enumerate unele din considerentele principale privind independența și calificarea evaluatorului:

- toți membrii echipei de evaluare care desfășoară evaluarea externă trebuie să fie independenți de entitatea publică și personalul UAI;
- persoanele din cadrul aceleiași entități publice, dar din cadrul unei alte subdiviziuni structurale sau dintr-o entitate publică aferentă (ca de exemplu, organul ierarhic superior sau o entitate publică cu rol de supraveghere sistematică) nu sînt considerate independente în sensul desfășurării evaluării externe;
- persoanele care activează în UAI separate, în entități publice diferite în cadrul aceluiasi nivel de guvernare, pot fi considerate independente în sensul desfășurării evaluărilor externe;
- două entități publice nu pot să se revizuiască reciproc.

6.8. Validarea independentă a auto-evaluării oferă o alternativă valoroasă pentru a satisface cerințele SNAI. Această opțiune poate părea utilă în special UAI mici și celor care au trecut recent printr-o evaluare externă integrală, deoarece trebuie să fie mai ieftine decît evaluările externe integrale.

6.9. Conducătorul UAI examinează aptitudinile și experiența relativă a echipei sau evaluatorului ales să desfășoare evaluarea externă, cât și potențialele conflicte de interese și discută aceste aspecte cu managerul entității publice.

## 7. Conformitatea cu SNAI

7.1. În activitatea de audit intern, conducătorul UAI se conduce de prevederile SNAI.

*SNAI 1321 „Utilizarea mențiunii „În conformitate cu SNAI”. Conducătorul unității de audit intern poate afirma că activitatea de audit intern este „în conformitate cu SNAI”, doar dacă rezultatele programului de asigurare și îmbunătățire a calității susțin această afirmație.*

*SNAI 1322 „Comunicarea neconformității”. În cazul în care neconformitatea cu definiția auditului intern, Codul etic al auditorului intern sau SNAI are impact asupra ariei generale de aplicabilitate sau desfășurării activității de audit intern, conducătorul unității de audit intern dezvăluie neconformitatea și impactul acesteia către managerul entității publice și managerii operaționali.*

7.2. Conducătorul UAI afirmă că „activitatea de audit intern este conformă cu SNAI” doar dacă UAI dispune de un program de asigurare și îmbunătățire a calității și rezultatele evaluărilor interne și externe, ca parte a acestui program, confirmă afirmația dată.

7.3. În cazul neconformității, conducătorul UAI comunică acest fapt și implicațiile respective către managerul entității publice.

## 8. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 8

8.1. Instrucțiunile suplimentare prezintă o abordare eficientă pentru structurarea unui program de asigurare și îmbunătățire a calității.

8.2. Există multiple modalități de elaborare a unui program de asigurare și îmbunătățire a calității, care depind de dimensiunea, structura și natura activității UAI. Ulterior, se prezintă un exemplu al elementelor cheie ale unui program de asigurare și îmbunătățire a calității:

### I. Introducere

1. Scopul programului (ca parte a misiunii UAI, inclusiv perfecționare continuă și calitate)
2. Arie de cuprindere a programului (toate activitățile / procesele din cadrul UAI)
3. Roluri și responsabilități de evaluare internă (monitorizare continuă și auto-evaluare periodică)
4. Frecvență și domenii cuprinse de evaluările interne și externe
5. Metodologie și scară de evaluare (nu corespunde, parțial corespunde, corespunde, mai mult decît corespunde)

### II. Domenii, obiective (indicatori de performanță / criterii de evaluare)

#### a. Domeniul „Gestionarea activității”

##### 1. Carta de audit intern:

- scopul, autoritatea și responsabilitatea UAI sînt documentate în mod oficial într-o carte
- misiunea și strategia UAI este aliniată la strategia entității publice
- cartea oferă asigurare că activitatea de audit intern va adăuga valoare și va îmbunătăți operațiunile entității publice
- cartea, misiunea, obiectivele și documentele similare de politici ale UAI sînt implementate în mod eficient

##### 2. Cadrul de reglementare:

- activitatea de audit intern este conformă cu Codul etic al auditorului intern, SNAI și NMAISP
- activitatea de audit intern corespunde altor acte legislative și normative în domeniu

##### 3. Independența și obiectivitatea:

- structura, obiectivitatea, rolurile și responsabilitățile și procesele de guvernare principale din cadrul activității de audit intern sînt adecvate pentru managementul funcției respective
- UAI este independentă și obiectivă în desfășurarea activității sale
- statutul organizațional al UAI este suficient pentru a-i permite realizarea obiectivelor
- aranjamentele de guvernare organizațională generală oferă asigurarea independenței și obiectivității auditorului intern

##### 4. Riscurile care influențează activitatea de audit intern:

- riscurile care pot influența activitatea de audit intern sînt identificate și gestionate

##### 5. Alocarea resurselor:

- UAI dispune de un nivel adecvat de resurse umane (financiare) și de TI, care să-i permită realizarea obiectivelor într-un mod eficient și eficace

#### b. Domeniul „Practica profesională”

##### 1. Roluri și responsabilități:

- rolurile și responsabilitățile personalului din cadrul UAI sînt documentate oficial
- UAI își îndeplinește responsabilitățile referitoare la guvernare, management al riscurilor și control

##### 2. Planificarea pe bază de riscuri:

- procesul de planificare este aliniat la obiectivele strategice ale entității publice
- la planificare sînt luate în considerație pozițiile conducerii
- planificarea asigură faptul că toate activitățile organizației sînt examinate ca posibile

- obiecte de audit, sînt supuse unei evaluări a riscurilor, sînt clasificate în ordinea priorităților
- planificarea asigură faptul că pentru fiecare misiune selectată au fost stabilite obiective de audit corespunzătoare
3. Planificarea misiunii:
- riscurile relevante procesului / unității auditate au fost evaluate. Obiectivele misiunii reflectă rezultatele evaluării riscurilor
  - activității de audit îi sînt alocate resurse corespunzătoare pentru identificarea aspectelor semnificative
  - sînt elaborate programe de lucru pentru realizarea obiectivelor misiunii.
4. Realizarea misiunii:
- procesele misiunii, inclusiv identificarea informațiilor, analiza și evaluarea, asigură faptul că pașii din programul de lucru sînt realizați într-un mod eficace și eficient
  - tehnicile de audit, inclusiv automatizarea și tehnicile asistate de computer, sînt folosite în mod corespunzător, pentru a oferi asigurarea faptului că lucrul este realizat în mod eficient și eficace
  - probele de audit colectate argumentează constatările de audit și stabilesc cauza și efectul aspectelor identificate ca avînd nevoie de îmbunătățire
  - informațiile dobîndite în cadrul misiunii sînt descrise și păstrate în documentele de lucru pentru a documenta clar desfășurarea misiunii și a identifica constatările de audit
  - înregistrările sînt ținute în mod corespunzător
  - misiunile sînt supervizate în mod corespunzător cu scop de dezvoltare profesională și asigurare a faptului că este aplicată conștiinciozitatea profesională
5. Competență și conștiinciozitate profesională:
- UAI posedă colectiv sau obține cunoștințe, aptitudini și alte competențe pentru a-și îndeplini atribuțiile
  - auditorii interni dau dovadă de conștiinciozitate profesională la îndeplinirea atribuțiilor lor
  - este oferită dezvoltarea profesională continuă, pentru a le permite auditorilor interni să-și sporească cunoștințele, aptitudinile și alte competențe
  - dezvoltarea managementului și liderismului este integrată în activitatea de audit intern
- c. Domeniul „Comunicarea”
1. Rapoartele de audit:
- rapoartele de audit prezintă scopul, aria de aplicabilitate și constatările de audit semnificative, inclusiv cauzele și efectele lor, concluziile, recomandările de audit și planul de acțiuni al unității auditate pentru abordarea problemelor identificate
  - există un proces efectiv care să asigure faptul că rezultatele misiunii sînt prezentate nivelului corespunzător de conducere al unității auditate spre discutare și reacție
  - rapoartele de audit sînt prezentate către managerul entității publice pentru reacție
  - forma și conținutul comunicării îndeplinește așteptările părților interesate
  - mențiunea „efectuat în conformitate cu SNAI” este utilizată doar în circumstanțele corespunzătoare
2. Monitorizarea ulterioară:
- este instituit un proces adecvat de monitorizare ulterioară, pentru a asigura faptul că acțiunile managerilor sînt implementate efectiv sau a fost acceptat riscul de neimplementare
3. Comunicarea cu părțile interesate:

- practicile de comunicare ale UAI informează managerul entității publice și alte părți interesate cu privire la activitatea desfășurată
- există un proces de management și măsurare a performanțelor pentru a asigura faptul că eficacitatea activității de audit intern este optimizată și recunoscută
- gradul de satisfacție a unității auditate vis-a-vis de misiune este măsurat de către UAI, inclusiv nivelul de profesionalism de care au dat dovadă auditorii interni și oportunitățile de îmbunătățire
- gradul de satisfacție a altor părți interesate vis-a-vis de misiune și produsele de audit intern este măsurat
- rolul și produsele UAI sînt înțelese de către toate părțile interesate și considerate a aduce plusvaloare

### III. Aranjamente de raportare

1. Rezultate ale monitorizării continue, auto-evaluărilor periodice și evaluărilor externe
2. Plan de acțiuni

## X. DOCUMENTAREA ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN – NMAISP 9

### 1. Introducere

1.1. Auditorii interni documentează activitatea de audit pentru a justifica constatările de audit și facilita analiza și supervizarea managerială. Documentarea facilitează asigurarea calității, revizuirile colegiale și oferă contribuții utile pentru alte misiuni din același domeniu.

1.2. Documentarea activității de audit se bazează pe un set de reguli, drepturi și obligații pentru auditorii interni și unitatea auditată.

1.3. La documentarea activității de audit intern, auditorii interni țin cont de prevederile SNAI.

**SNAI 2330 „Documentarea informațiilor”.** Auditorii interni documentează informația relevantă în vederea justificării concluziilor și rezultatelor misiunii de audit intern.

**2330.A1** – Conducătorul unității de audit intern ține sub control accesul la documentele de evidență ale misiunii de audit intern. Înainte de a transmite documentele către părțile externe, conducătorul unității de audit intern trebuie să obțină aprobarea managerului entității publice și/sau a subdiviziunii juridice din cadrul entității publice.

**2330.A2** – Conducătorul unității de audit intern stabilește reguli de păstrare a dosarelor misiunii de audit intern, indiferent de forma în care este stocată informația. Aceste reguli corespund cu documentele interne de organizare și administrare a entității publice, precum și cu normele de drept.

**2330.C1** – Misiunea de consiliere se documentează. Conducătorul unității de audit intern elaborează politici (proceduri) de primire, păstrare și transmitere către părțile interne și externe a documentelor aferente misiunii de consiliere. Aceste politici (proceduri) corespund cu documentele interne de organizare și administrare a entității publice, precum și cu normele de drept.

1.4. Conducătorul UAI stabilește reguli cu privire la colectarea, păstrarea, accesul și prezentarea documentației aferente activității de audit intern.

1.5. Documentele de lucru servesc în general la:

- planificarea, executarea și revizuirea misiunii;
- furnizarea principalului document suport pentru raportul de audit;
- documentarea realizării obiectivelor misiunii;
- furnizarea unei baze de evaluare a programului de asigurare și îmbunătățire a calității;
- aducerea unor elemente probante în caz de reclamații, investigații, controale;
- dezvoltarea profesională a auditorilor interni.

### 2. Drepturi și obligații privind accesul la informație

2.1. Auditorul intern este împuternicit să aibă acces la informațiile și documentele relevante ariei de aplicabilitate a misiunii.

2.2. Auditorul intern poate efectua misiuni în cadrul unor unități auditate, unde accesul este limitat. În acest caz, conducătorul UAI ia toate măsurile necesare pentru a obține autorizațiile necesare pentru acces la informații secrete / la localurile cu acces limitat.

2.3. Dacă auditorului intern, din oarecare motive, îi este refuzat accesul la informații, persoane, localuri sau documente necesare, ei evaluează măsura în care acest fapt ar putea împiedica atingerea obiectivelor misiunii.

2.4. Dacă auditorul intern nu poate finaliza misiunea, el raportează conducătorului UAI. Dacă conducătorul UAI nu poate asigura obținerea accesului, această limitare a ariei de

aplicabilitate este menționată în raportul de audit. În cazuri de limitare serioasă a accesului, conducătorul UAI ar putea decide abandonarea misiunii, raportând despre acest fapt managerului entității publice.

2.5. Auditorul intern este obligat să asigure confidențialitatea și securitatea datelor cu caracter personal la care a avut acces, în condițiile stabilite de legislația privind protecția datelor cu caracter personal.

### 3. Documentarea misiunii

3.1. Eficacitatea lucrului unui auditor intern este apreciată, inclusiv, după calitatea documentelor de lucru produse de acesta. Documentele de lucru demonstrează competența, utilizarea conștiinciozității profesionale și reflectă respectarea standardelor profesionale de audit.

3.2. Activitatea de audit intern se documentează adecvat, începând cu etapele preliminare ale unei misiuni până la raportul final. Documentarea tuturor etapelor și activităților efectuate este necesară pentru a justifica constatările și recomandările de audit din raportul de audit sau raportul privind urmărirea implementării recomandărilor de audit.

3.3. 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 profesionale de audit.

3.4. Documentele de lucru dovedesc că:

- misiunea a fost planificată, supervizată și revizuită corespunzător;
- riscurile au fost suficient evaluate pentru a planifica misiunea;
- perioada de realizare a misiunii și mărimea testelor este justificată;
- probele de audit au fost obținute prin aplicarea suficientelor proceduri / teste de audit;
- probele de audit sînt suficiente, relevante și de încredere pentru a justifica constatările de audit.

3.5. În procesul colectării informațiilor necesare justificării constatărilor de audit, auditorul intern analizează documentele și alte materiale, care au tangență cu operațiunile unității auditate, face extrase, copii sau rezumate, precum și tabele, calcule, inclusiv în format electronic pentru stocarea și prelucrarea informațiilor.

3.6. Orice informație obținută în mod verbal, spre exemplu prin intermediul interviurilor, întâlnirilor sau conversațiilor telefonice, este documentată (prin note, procese-verbale).

3.7. Întîlnirile oficiale, care au loc în timpul misiunii, 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 abordate în timpul discuției, participanți și deciziile luate sau concluziile făcute.

3.8. Interviurile efectuate cu scopul obținerii probelor de audit prin intermediul testelor, spre exemplu cele cu privire la funcționarea controalelor sînt documentate într-un formular de testare.

3.9. În dosarele de audit nu se includ copii ale rapoartelor (financiare), alte informații manageriale detaliate, dacă acestea nu aduc valoare adăugată constatărilor de audit. Dacă la un document se face referire în mai multe teste de audit, acesta va fi păstrat și se vor face trimiteri în caz de necesitate.

3.10. Toate documentele de lucru sînt semnate și datate de către auditorul intern.

#### 4. Dosarele de audit

4.1. Documentele de audit sînt păstrate în dosare de audit, care sînt organizate într-o manieră standard pentru a facilita utilizarea lor de către conducătorul UAI (la revizuirea documentelor de lucru, monitorizare și auto-evaluare), precum și de alte persoane autorizate.

4.2. Conducătorul UAI instituie și menține un sistem de numerotare și arhivare a dosarelor de audit (inclusiv a documentelor de lucru), care permite identificarea, accesul și restabilirea ușoară a tuturor documentelor de lucru aferente activității de audit intern.

4.3. Există două seturi de dosare de audit:

- a) dosarul permanent;
- b) dosarul curent.

#### 5. Dosarul permanent

5.1. Dosarul permanent conține toate informațiile de bază esențiale, permanente și relevante pentru înțelegerea specificului entității publice, care nu se modifică de la an la an.

5.2. Dosarul permanent oferă informații inițiale noilor auditori interni, este examinat la începutul fiecărei misiuni și este actualizat în cazul unor schimbări majore (la finele fiecărei misiuni).

5.3. Dosarul permanent conține:

- a) lista actelor legislative și normative, care se referă la domeniul de activitate și reglementează activitatea entității publice;
- b) documente, ce conțin descrieri ale activităților de control, inclusiv de control financiar;
- c) planuri strategice și anuale;
- d) orice alte informații, care pot influența derularea misiunilor și analiza riscurilor.

#### 6. Dosarul curent

6.1. Dosarul curent conține toate informațiile colectate pe parcursul misiunii curente, necesare pentru a justifica constatările de audit. Astfel, în dosarul curent se documentează activitățile, deciziile și procesele, de la determinarea obiectivelor misiunii și ariei de aplicabilitate a misiunii, pînă la finalizarea acțiunilor din planul de acțiuni privind implementarea recomandărilor de audit.

6.2. Dosarul curent conține:

- a) documente colectate înainte de începerea misiunii, inclusiv materiale pe care se bazează inițierea acesteia (analiza riscurilor);
- b) documente aferente planificării misiunii (programul de lucru, agenda ședinței de deschidere, procesul-verbal al ședinței de deschidere);
- c) materiale de evaluare și probe de audit, ce includ toate materialele pregătite de către auditorul intern sau primite de la o parte terță, precum și afirmații ale personalului unității auditate (proces-verbale, copii ale documentelor, rezultatele testelor de audit);
- d) proiectul raportului de audit, obiecțiile formulate și raportul de audit;
- e) liste de verificare a activităților ulterioare, inclusiv rapoarte privind urmărirea implementării recomandărilor de audit.

#### 7. Supervizarea misiunii de audit

7.1. Conducătorul UAI supervizează misiunea de audit, monitorizînd progresele înregistrate și revizuiind periodic activitățile desfășurate pe parcursul misiunii, în conformitate cu SNAI.

**SNAI 2340 „Supervizarea misiunii de audit intern”.** Misiunile de audit intern sînt supervizate corespunzător pentru a asigura realizarea obiectivelor, calitatea activității și dezvoltarea profesională a personalului.

7.2. Supervizarea se inițiază la etapa planificării misiunii și continuă cu verificările, evaluările, raportul și urmărirea implementării recomandărilor de audit.

7.3. Supervizarea constă în:

- a) asigurarea că auditorii interni desemnați dețin cunoștințele, priceperea și competențele necesare realizării misiunii;
- b) furnizarea instrucțiunilor corespunzătoare la planificarea misiunii și la elaborarea Programului de lucru;
- c) verificarea executării corecte a Programului de lucru, existînd posibilitatea efectuării unor modificări justificate ale acestuia;
- d) revizuirea documentelor de lucru pentru ca acestea să conțină elementele probante necesare demonstrării constatărilor și recomandărilor de audit;
- e) asigurarea că raportul de audit este exact, obiectiv, clar, concis, constructiv și elaborat în termen;
- f) asigurarea că obiectivele misiunii sînt atinse;
- g) valorificarea oportunităților pentru dezvoltarea profesională continuă a auditorilor interni.

#### 8. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 9

8.1. Dosarul permanent poate avea următoarea structură:

1. Informații generale:

- cadrul legal și normativ de reglementare a activității entității publice
- organigrame
- documente de misiune, obiective strategice și operaționale
- planuri și rapoarte cu privire la performanță
- informații cu privire la evaluarea riscurilor
- deviz de cheltuieli și buget

2. Rapoarte:

- rapoarte ale Curții de Conturi
- alte rapoarte ale conducerii

3. Modificări:

- documente cu privire la modificări semnificative, etc.

8.2. Dosarul curent poate avea următoarea structură:

1. Inițierea misiunii și ședința de deschidere:

- documente de context (organigrame, legi, acte normative, etc.)
- declarația de interese
- ordin privind efectuarea misiunii de audit intern
- planul misiunii de audit
- proces-verbal al ședinței de deschidere
- programul de lucru al misiunii

2. Analiza controalelor și evaluarea riscurilor:

- înregistrarea sistemului / procesului, inclusiv descrieri ale acestora
- CCI
- formular de evaluare a riscurilor

## 3. Testarea de audit:

- program de testare
- teste
- liste de verificare

## 4. Raportul de audit:

- proiectul raportului de audit
- proces-verbal al ședinței de închidere a misiunii
- comentarii ale unității auditate privind constatările și recomandările de audit
- raport de audit final
- planul de acțiuni privind implementarea recomandărilor de audit

## 5. Urmărirea implementării recomandărilor de audit:

- formular pentru urmărirea implementării recomandărilor de audit
- corespondența ulterioară, procese-verbale ale ședințelor, etc.

8.3. Ulterior se prezintă o model de Listă de verificare a documentelor de lucru, care servește drept instrument eficient și efectiv pentru revizuirea documentelor de lucru, supervizarea misiunii, monitorizarea continuă și auto-evaluarea periodică a activității de audit intern.

### LISTĂ DE VERIFICARE A DOCUMENTELOR DE LUCRU

*Titlul misiunii de audit intern:*

*Număr de referință:*

Număr de referință	Data	Responsabil	Documentul de lucru / descriere
<b>A: Inițierea misiunii și ședința de deschidere</b>			
A1			Declarație de interese
A2			Ordin privind efectuarea misiunii de audit intern
A3			Planul misiunii de audit
A4			Proces-verbal al ședinței de deschidere
A5			Program de lucru
<b>B: Analiza controalelor și evaluarea riscurilor</b>			
B1			Înregistrări cu privire la sistem/proces
B2			CCI
B3			Formular de evaluare a riscurilor
<b>C: Testarea de audit</b>			
C1			Program de testare
C2			Testul nr.1

C3			Testul nr.2
C4			Testul nr.3
CX			Testul nr.X
<b>D: Raportul de audit</b>			
D1			Proiectul raportului de audit
D2			Proces-verbal al ședinței de închidere a misiunii
D3			Raportul de audit final
D4			Planul de acțiuni privind implementarea recomandărilor de audit
<b>E: Monitorizarea și gestionarea</b>			
E1			Reacție de răspuns a unității auditate privind nivelul de satisfacere
<b>F: Urmărirea implementării recomandărilor de audit</b>			
F1			Formular / raport pentru urmărirea implementării recomandărilor de audit

*Elaborat / data:*

*Revizuit / data:*

## XI. RISCURILE – NMAISP 10

### 1. Introducere

1.1. Din moment ce Guvernul a devenit mai complex, angajându-se în reforme de amploare, apare necesitatea gestionării proactive, din partea managerilor, a nesiguranței referitoare la evenimentele viitoare, care ar putea influența atingerea obiectivelor entității publice, acest proces fiind definit ca „management al riscurilor”.

1.2. În acest context, este importantă înțelegerea deplină a diferitor aspecte ale riscurilor și gestionării acestora, atât prin prisma responsabilităților managerilor, cât și a auditorilor interni.

1.3. Astfel, NMAISP 11 descrie contextul conceptual privind managementul modern al riscurilor, cât și rolurile și responsabilitățile funcției de audit intern în vis-a-vis de acest proces.

### 2. Modelul managementului riscurilor

2.1. Managerii nu mai sînt martori pasivi ai evenimentelor, ce pot influența activitatea lor, din contra, ei anticipează evenimentele și evaluează dacă acestea pot afecta negativ atingerea obiectivelor.

2.2. Astfel, riscul este un eveniment posibil care poate avea impact negativ în ceea ce privește atingerea obiectivelor, managementul riscurilor fiind exclusiv o responsabilitatea a managerilor de orice nivel din cadrul entității publice.

2.3. Procesul de management al riscurilor presupune ca managerii să identifice, să evalueze, să înregistreze și să monitorizeze sistematic riscurile ce pot afecta îndeplinirea obiectivelor și realizarea performanțelor planificate și să elaboreze măsuri de diminuare a probabilității și/sau impactului riscurilor, astfel încît să se obțină o asigurare rezonabilă privind îndeplinirea obiectivelor entității publice.

2.4. Termenii utilizați în domeniul de management al riscurilor, sînt comuni atât pentru manageri, cât și pentru auditori interni:

- riscul inerent este riscul, care este aferent obiectivului procesului / activității și este propriu acestuia. Riscul inerent este riscul care există înainte de a întreprinde anumite activități de control;

- riscul controlat este riscul, pentru care sînt implementate activități de control pentru atenuarea acestuia;

- riscul rezidual este expunerea la risc, rămasă după implementarea activităților de control intern;

- expunerea la riscuri este pericolul potențial pentru rezultat / obiectiv, reprezentat de evenimentele cu impact negativ. Această valoare combină o evaluare, atât a impactului, cât și a probabilității materializării riscului;

- toleranța la risc este limita autorizată în mod corespunzător a nivelului riscului care poate fi asumat fără a fi diminuat;

- activitățile de control sînt politicile și procedurile instituite pentru abordarea riscurilor și atingerea obiectivelor;

- riscul de control este probabilitatea de eșuare a unei activități de control, astfel mărind nivelul riscului rezidual.

2.5. Riscul (expunerea la risc) este evaluat în dependență de:

- probabilitate;
- impact.

2.6. Atît probabilitatea de apariție, cât și nivelul impactului, sînt exprimate pe o scară cu trei nivele:

- mic;

b) mediu;

c) mare.

2.7. În funcție de impactul lor asupra entității publice, există riscuri la patru niveluri:

- strategice – riscuri aferente misiunii și scopului fundamental al entității publice;
- financiare / de performanță – riscuri aferente obiectivelor financiare ale entității publice;
- operaționale – riscuri aferente activității operaționale specifice a entității publice, necesare pentru atingerea obiectivelor acesteia;
- de conformitate – riscuri aferente implementării prevederilor actelor legislative și normative, a reglementărilor și procedurilor interne.

### 3. Rolul auditului intern în managementul riscurilor

3.1. În ceea ce privește managementul riscurilor, SNAI precizează următoarele.

**SNAI 2120 „Managementul riscurilor”.** *Auditul intern evaluează eficacitatea și contribuie la îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor.*

**2120.A1** – *Auditul intern evaluează expunerile la riscuri, asociate guvernării entității publice, activității operaționale și sistemelor informaționale ale acesteia, cu privire la:*

- *veridicitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale;*
- *eficacitatea și eficiența operațiunilor și programelor;*
- *siguranța activelor;*
- *conformitatea cu actele legislative, normative și reglementările interne.*

**2120.A2** – *Auditul intern evaluează posibilitatea de săvîrșire a unor acte de fraudă și modul în care entitatea publică gestionează riscul de fraudă.*

**2120.C1** – *În timpul efectuării misiunilor de consiliere auditorii interni abordează riscurile asociate obiectivelor misiunii de consiliere, precum și existența altor riscuri semnificative.*

**2120.C2** – *Auditorii interni utilizează cunoștințele despre riscuri, obținute în timpul efectuării misiunilor de consiliere, în timpul evaluării proceselor de management al riscurilor din cadrul entității publice.*

**2120.C3** – *În timpul acordării suportului managerilor operaționali în instituirea sau îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor, auditorii interni se abțin de la asumarea oricărei responsabilități manageriale prin gestionarea de facto a riscurilor.*

3.2. În contextul managementului riscurilor, managerii sînt în drept să decidă de a accepta riscurile inerente sau de a introduce noi activități de control pentru diminuarea probabilității sau impactului acestora. Astfel, activitățile de control servesc drept pîlnie pentru a atenua unele riscuri inerente, dar nu toate. Riscurile care nu sînt identificate sau atenuate reprezintă riscuri reziduale, acceptate și potențial suportate de entitatea publică.

3.3. Astfel, este foarte important pentru auditorii interni să se înțeleagă că managerii sînt responsabili de funcționarea eficientă și eficace a sistemului de management al riscurilor. Faptul că auditorii interni (i) utilizează termeni și abordări similare managementului riscurilor și (ii) oferă recomandări privind îmbunătățirea acestuia, nu înseamnă că trebuie să își asume vreo responsabilitate privind managementul riscurilor.

3.4. În acest context, responsabilitatea principală a funcției de audit intern constă în evaluarea sistemului de management al riscurilor, inclusiv a design-ului sistemului, cât și funcționalității acestuia, ca oricare alt sistem din cadrul entității publice. Acest fapt presupune și evaluarea activităților de control instituite de manageri pentru diminuarea riscurilor.

3.5. Auditorii interni au responsabilitatea să evalueze eficacitatea și să contribuie la



îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor, îndeplinind următoarele atribuții:

- analizează dacă toate riscurile semnificative au fost identificate, ulterior, evaluate de către manageri și au fost luate în considerație în procesul de planificare;
- verifică dacă măsurile de atenuare (activitățile de control) sînt implementate și funcționează în modul stabilit;
- evaluează dacă sistemul de management al riscurilor presupune monitorizarea, actualizarea și raportarea riscurilor cu care se confruntă entitatea;
- evaluează probabilitatea riscurilor de fraudă.

3.6. La examinarea funcționalității sistemului de management al riscurilor, auditorii interni stabilesc măsura în care:

- angajații gestionează riscurile (cultură, responsabilități, conștientizare, instruire, capacități);
- atitudinea față de riscuri este încorporată în procese (context, organizare, identificare, evaluare, criterii de evaluare, control, revizuire, monitorizare și raportare);
- riscurile sînt controlate și managementul acestora contribuie la atingerea obiectivelor (anticipare mai bună, decizii mai bune, revizuire și asigurare, planificare mai bună, management financiar mai bun).

3.7. La evaluarea managementului riscurilor, auditorii interni utilizează următoarele tehnici și instrumente:

- interviuarea managerilor și personalului;
- analiza documentării politicilor și procedurilor;
- chestionare de evaluare;
- evaluarea eficacității și eficienței proceselor / activităților de control.

3.8. În ceea ce privește misiunile de consiliere, la acordarea suportului către manageri pentru perfecționarea sistemului de management al riscurilor, auditorii interni nu își asumă vreo responsabilitate pentru gestionarea riscurilor, dar pot fi implicați în următoarele acțiuni:

- promovarea beneficiilor generate;
- instruirea angajaților referitor la riscuri;
- facilitarea percepției etapelor de management al riscurilor.

3.9. Totuși, riscurile reprezintă un factor, ce trebuie luat în considerație de auditorii interni nemijlocit la toate etapele activității de audit intern, și anume, la:

- planificarea strategică și anuală;
- planificarea misiunii;
- efectuarea lucrului în teren (asigurare și consiliere);
- raportarea rezultatelor.

3.10. Astfel, SNAI conțin și alte prevederi cu privire la riscuri, pe care auditorii interni trebuie să le respecte. Unele SNAI expuse ulterior nu conțin textul complet al redacției acestora, ci doar unele extrase referitoare la riscuri.

**1210.A2** – Auditorii interni posedă cunoștințe suficiente pentru a evalua riscul de fraudă și modul în care acesta este gestionat de entitatea publică, dar nu sînt solicitați să dispună de experiența unei persoane a cărei responsabilitate de bază este depistarea și investigarea fraudei.

**1210.A3** – Auditorii interni dispun de suficiente cunoștințe despre riscurile și controalele cheie aferente tehnologiilor informaționale și despre tehnicile de audit disponibile bazate pe tehnologii, pentru a-și îndeplini atribuțiile desemnate. [...]

**1220.A1** – Auditorii interni dau dovadă de conștiinciozitate profesională luînd în considerare următoarele elemente:

[...]

- caracterul adecvat și eficacitatea proceselor de management al riscurilor, de control și de guvernare a entității publice;

- probabilitatea existenței unei erori, fraude, nereguli sau neconformități semnificative; [...]

**1220.A3** – Auditorii interni manifestă o vigilență deosebită în ceea ce privește riscurile semnificative care ar putea afecta obiectivele, operațiunile sau resursele. Oricum, doar aplicarea procedurilor misiunilor de asigurare, chiar dacă este efectuată cu conștiinciozitatea profesională necesară, nu garantează identificarea tuturor riscurilor semnificative.

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

**2010.A1** – Planul de activitate a unității de audit intern este bazat pe o evaluare a riscurilor, realizată cel puțin o dată în an. [...]

**2010.C1** – Înainte de a accepta o misiune de consiliere solicitată, conducătorul unității de audit intern ține cont de măsura în care aceasta poate îmbunătăți managementul riscurilor, poate aduce un plus de valoare și poate îmbunătăți operațiunile entității publice. [...]

**SNAI 2060 „Raportarea către managerul entității publice”**. Conducătorul unității de audit intern raportează periodic managerului entității publice 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, inclusiv riscurile de fraudă și corupție, și de controlul acestora, de guvernarea entității publice, precum și alte aspecte necesare sau solicitate de către managerul entității publice.

**SNAI 2100 „Natura activității”**. Auditul intern evaluează și contribuie la îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor, de control și de guvernare a entității publice, utilizînd o abordare sistematică și metodică.

**SNAI 2110 „Guvernarea entității publice”**. Auditul intern evaluează și oferă recomandări adecvate pentru îmbunătățirea procesului de guvernare a entității în vederea realizării următoarelor obiective:

[...]

- comunicarea informațiilor cu privire la riscuri și controale în interiorul entității publice;

[...]

**SNAI 2201 „Aspecte privind planificarea”**. La planificarea misiunii de audit intern, auditorii interni iau în considerare:

[...]

- riscurile semnificative ale procesului auditat, ale obiectivelor acestuia, ale resurselor, ale operațiunilor, și mijloacele prin care impactul potențial al riscului este menținut la un nivel acceptabil;

- caracterul adecvat și eficacitatea sistemului de management al riscurilor și activităților de control din cadrul procesului auditat, comparativ cu un cadru sau model relevant de control;

- oportunitățile de îmbunătățire semnificativă a sistemului de management al riscurilor și a activităților de control.

**2210.A1** – Auditorii interni efectuează în prealabil o evaluare a riscurilor asociate procesului auditat. Obiectivele misiunii de audit intern reflectă rezultatele acestei evaluări.

**2210.C1** – Obiectivele misiunii de consiliere abordează procesul de guvernare a entității publice, managementul riscurilor și activitățile de control, în măsura în care s-a convenit cu unitatea auditată.

**SNAI 2600 „Examinarea riscului acceptat de către managerul entității publice”**. Atunci cînd conducătorul unității de audit intern consideră că managerul entității publice a acceptat un nivel al riscului rezidual, care poate fi inacceptabil pentru entitatea publică, acesta examinează problema cu managerul entității publice.

3.11. Astfel, auditorii interni trebuie să dea dovadă de conștiințiozitate profesională privind caracterul adecvat și eficacitatea proceselor de management al riscurilor, de control și de guvernare a entității publice, precum și privind probabilitatea existenței unei erori, fraude, nereguli sau neconformități semnificative. De asemenea, auditorii interni trebuie să dispună de suficiente cunoștințe pentru a evalua riscul de fraudă (și cum acesta este gestionat de entitatea publică), precum și cunoștințe suficiente despre riscurile și activitățile de control aferente tehnologiilor informaționale (în continuare, TI).

3.12. Avînd în vedere faptul că managerul entității publice tinde să obțină asigurări precum că planul strategic și planul anual abordează riscurile identificate de către managerii operaționali, conducătorul UAI planifică activitatea de audit intern în baza identificării și evaluării (repetate a) riscurilor. Această evaluare a riscurilor se efectuează cel puțin anual.

3.13. Anterior acceptării unei misiuni de consiliere, conducătorul UAI trebuie să ia în calcul măsura în care aceasta poate îmbunătăți procesul de management al riscurilor, cât și toate operațiunile entității publice.

3.14. NMAISP 3 oferă instrucțiuni clare privind abordarea riscurilor de către auditorii interni la etapa planificării strategice și anuale a activității de audit intern.

3.15. De asemenea, la etapa de planificare a misiunii, auditorii interni efectuează o evaluare a riscurilor aferente unității auditate, această evaluare fiind reflectată în obiectivele misiunii.

3.16. NMAISP 4 oferă instrucțiuni clare privind abordarea riscurilor de către auditorii interni la etapa planificării misiunii.

3.17. La etapa lucrului în teren, auditorii interni examinează detaliat riscurile aferente procesului auditat, prin aplicarea diferitor tehnici și instrumente de analiză și evaluare.

3.18. În raportul de audit, auditorii interni expun constatările și recomandările de audit referitor la măsura în care unitatea auditată controlează riscurile. De asemenea, conducătorul UAI include în rapoartele periodice adresate managerului entității publice, de asemenea, aspectele legate de riscurile semnificative, inclusiv riscurile de fraudă și corupție, și de controlul acestora.

3.19. În cazul în care conducătorul UAI consideră că managerul entității publice a acceptat un nivel intolerabil al riscului rezidual, acesta discută aspectele respective cu managerul entității publice.

3.20. Astfel, la diferite etape a activității de audit intern, auditorii interni abordează riscurile în mod diferit:

a) la planificarea strategică și anuală:

- analiza riscurilor aferente obiectivelor entității publice;
- evaluarea riscurilor inerente la fiecare nivel (riscuri strategice, riscuri financiare / de performanță, riscuri operaționale și riscuri de conformitate);
- stabilirea domeniilor prioritare care vor fi cuprinse de misiunile viitoare;

b) la planificarea misiunilor:

- determinarea obiectivelor misiunii
- examinarea riscurilor potențiale aferente obiectivelor misiunii;
- evaluarea riscurilor inerente în legătură cu obiectivele unității auditate (riscuri operaționale) și cunoștințele despre eficacitatea controalelor (riscuri de conformitate);
- selectarea domeniilor pentru analiză și testare în scopul realizării obiectivelor misiunii;

c) la realizarea misiunilor (asigurare și consiliere):

- examinarea riscurilor aferente obiectivelor sistemului / procesului auditat;
- evaluarea riscurilor inerente ale obiectivelor de control / activităților de control (riscuri operaționale și de conformitate);
- identificarea și selectarea activităților de control ce urmează a fi examinate / testate;
- testarea activităților de control;
- determinarea nivelului riscurilor reziduale;
- examinarea altor informații despre riscurile inerente și reziduale;
- actualizarea planului anual și / sau strategic ca rezultat al evaluării riscurilor;
- anunțarea managerului entității publice privind riscurile identificate inacceptabil de înalte;

d) la raportare:

- raportarea concluziilor și constatrilor de audit la nivel de riscuri reziduale;
- oferirea recomandărilor de audit privind abordarea riscurilor reziduale inacceptabile.

3.21. În concluzie, auditorii interni trebuie să facă distincție clară între responsabilitățile de management al riscurilor, și anume:

- responsabili de implementarea și funcționarea sistemului de management al riscurilor sînt managerul entității publice și managerii operaționali;
- auditorii interni abordează managementul riscurilor: (i) în cadrul unei misiuni de asigurare pentru a evalua acest sistem (analogic oricărui alt sistem din cadrul entității publice), (ii) în cadrul fiecărei misiuni de asigurare (le fiecare etapă a misiunii) și (iii) în cadrul unei misiuni de consiliere (pentru a acorda asistență managerilor la implementarea sistemului de management al riscurilor).

#### 4. Riscul de audit

4.1. O trăsătură cheie a activității de audit intern este că auditorul intern efectuează teste selective de audit pentru a colecta probe de audit, în baza cărora își formează o opinie privind atingerea obiectivelor misiunii. Orice examinare selectivă presupune riscul inerent că eșantionul testat nu va reprezenta totalitatea din care a fost selectat și că constatarea / concluzia sau opinia nu va fi corectă. Acest risc mai este numit și „risc de audit”.

4.2. Astfel, riscul de audit se referă la posibilitatea ca raportul de audit să prezinte o opinie greșită privind obiectul auditat și acest risc trebuie să fie controlat de către auditorul intern.

4.3. Pentru a minimiza riscul de audit, auditorii interni evaluează riscul inerente fiecărei etape a misiunii pentru a determina:

- a) care sînt obiectivele misiunii;
- b) care domenii trebuie examinate pentru a realiza obiectivele stabilite ale misiunii;
- c) care activități de control trebuie analizate și ce teste de audit trebuie efectuate;
- d) care este prioritatea constatrilor și recomandărilor de audit incluse în raportul de audit.

4.4. O modalitate comună de a diminua riscul de audit constă în analiza, în primul rînd, a probabilității de apariție a unui risc de eroare, fraudă, neregularitate sau neconformitate în cadrul domeniului auditat. În acest caz, riscul de audit este considerat la etapa examinării unui anumit domeniu și presupune decizia de a alocă un volum mai mic sau mai mare de lucru, în cazul aplicării eșantionării de audit.

### 5. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 10

5.1. Instrucțiunile suplimentare la NMAISP 10 oferă exemple de riscuri aferente diferitor procese sau sisteme, de asemenea, prezintă un model și un exemplu de Formular de evaluare a riscurilor.

5.2. În tabelul ulterior, se prezintă exemple de riscuri aferente proceselor / sistemelor care pot fi auditate.

**Tabelul 6**

*Exemple de riscuri pentru diverse procese / sisteme auditate*

N/o	Proces / sistem	Riscuri
1.	Efectuarea cheltuielilor privind deplasările	a) neîncadrarea în limita sumelor prevăzute în bugetul anului respectiv a cheltuielilor privind deplasările; b) delegarea persoanei în lipsa documentelor necesare; c) neîndeplinirea condițiilor legale privind decontarea cheltuielilor de transport / cazare; d) nedepunerea soldului de mijloace bănești neutilizat în casierie (în termenii stabiliți);
2.	Arhivarea dosarelor	a) neconformitatea cu procedurile de arhivare a dosarelor; b) neactualizarea procedurilor de arhivare a dosarelor în funcție de modificările legislative; c) necunoașterea procedurilor de arhivare a dosarelor; d) alocarea unui spațiu insuficient sau necorespunzător (umiditate sporită, apropiere față de surse de căldură); e) inexistența unui responsabil nominalizat pentru activitatea de arhivare; f) îndosărierea necorespunzătoare a documentelor în dosare; g) nepredarea dosarelor în arhiva entității publice în termenii stabiliți;
3.	Stabilirea drepturilor salariale ale personalului	a) stabilirea eronată a salariului de bază; b) neargumentarea modificării drepturilor salariale; c) neîntocmirea ordinului de modificare a drepturilor salariale; d) necomunicarea salariatului a ordinului de modificare a drepturilor salariale; e) sistem inadecvat de evidență a timpului de lucru;
4.	Achiziții publice de mărfuri, lucrări și servicii	a) neincluderea în caietul de sarcini a tuturor specificațiilor aferente mărfurilor, lucrărilor și serviciilor; b) divizarea achiziției prin încheierea de contracte separate în scopul aplicării unei alte proceduri de achiziție; c) neincluderea informației necesare sau includerea parțială a informației necesare în anunțul/invitația de participare, precum și netransmiterea acesteia tuturor posibililor solicitanți; d) neînregistrarea tuturor ofertelor; e) necorespunderea ofertei depuse cu cerințele Caietului de sarcini; f) conflict de interese între membrii comisiei de evaluare și ofertanți;

		g) neargumentarea justificată a rezultatului evaluării ofertelor și propunerii de atribuire a contractului; h) majorarea neîntemeiată a volumului mărfurilor, lucrărilor și serviciilor în scopul evitării unor noi achiziții în viitor; i) modificarea unilaterală a clauzelor contractului de achiziție (majorarea nejustificată a prețului);
5.	Vînzarea - cumpărarea și darea în arendă a mijloacelor fixe	a) neutilizarea eficientă a spațiilor și terenurilor; b) neîntocmirea contractelor de arendă cu toți beneficiarii; c) acces limitat al solicitanților la procurare, luare în arendă a spațiilor, terenurilor sau imobilelor; d) neformalizarea adecvată a dosarului la vînzarea / darea în arendă a spațiilor, terenurilor sau imobilelor; e) includerea incorectă, în borderoul de calcul, a suprafeței spațiului, terenului sau imobilului; f) evaluarea incorectă a prețului de vînzare / taxei de arendă; g) includerea incorectă, în calcul, a coeficientului de amplasare a încăperii / coeficientului de amenajare tehnică / a coeficientului ramural de utilizare a încăperii; h) diminuarea prețului terenului sau taxei de arendă;

5.3. Ulterior, se prezintă un model al Formularului de evaluare a riscurilor, care poate fi utilizat în scopul identificării și evaluării riscurilor în dependență de probabilitatea și impactul acestora.

## FORMULAR DE EVALUARE A RISCURILOR

Titlul misiunii de audit intern:

Număr de referință:

Proces:		Obiective operaționale:											
Numărul riscului:	Descrierea riscului:	Descrierea impactului:	Nivelul impactului:	Expunerea la risc:									
		Motive de apreciere a probabilității:	Nivelul probabilității:										
				<table border="1"> <tr><td>G</td><td>R</td><td>R</td></tr> <tr><td>V</td><td>G</td><td>R</td></tr> <tr><td>V</td><td>V</td><td>G</td></tr> </table>	G	R	R	V	G	R	V	V	G
G	R	R											
V	G	R											
V	V	G											
Numărul riscului:	Descrierea riscului:	Descrierea impactului:	Nivelul impactului:	Expunerea la risc:									
		Motive de apreciere a probabilității:	Nivelul probabilității:										
				<table border="1"> <tr><td>G</td><td>R</td><td>R</td></tr> <tr><td>V</td><td>G</td><td>R</td></tr> <tr><td>V</td><td>V</td><td>G</td></tr> </table>	G	R	R	V	G	R	V	V	G
G	R	R											
V	G	R											
V	V	G											
Numărul riscului:	Descrierea riscului:	Descrierea impactului:	Nivelul impactului:	Expunerea la risc:									
		Motive de apreciere a probabilității:	Nivelul probabilității:										
				<table border="1"> <tr><td>G</td><td>R</td><td>R</td></tr> <tr><td>V</td><td>G</td><td>R</td></tr> <tr><td>V</td><td>V</td><td>G</td></tr> </table>	G	R	R	V	G	R	V	V	G
G	R	R											
V	G	R											
V	V	G											

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.

Elaborat / data:

5.4. Ulterior, se prezintă un exemplu de „Formular de evaluare a riscurilor”, întocmit la evaluarea procesului de achiziții publice de mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică.

## FORMULAR DE EVALUARE A RISCURILOR

Titlul misiunii de audit intern:

„Evaluarea procesului de achiziții publice de mărfuri, lucrări și servicii de valoare mică”

Număr de referință:

Proces:		Obiective operaționale:	
Achiziții publice de mărfuri, lucrări și servicii de valoare mică		1. de a asigura efectuarea achizițiilor publice în conformitate cu legislația în vigoare; 2. de a asigura utilizarea eficientă, eficace și economică a mijloacelor publice destinate achizițiilor publice	
Numărul riscului:	Descrierea riscului:	Descrierea impactului:	Nivelul impactului:
1	în neinclusiunea în caietul de sarcini a tuturor specificațiilor aferente mărfurilor, lucrărilor și serviciilor	1. necesitatea de semnare a contractului adițional pentru specificarea precisă a caracteristicilor mărfurilor / executarea (prestarea) calitativă a lucrărilor (serviciilor), 2. necesitatea potențială de a efectua achiziții suplimentare	Mare
		<b>Motive de apreciere a probabilității:</b> 1. lipsa activităților de control în procesul de elaborare a Caietului de sarcini, 2. lipsa colaborării și comunicării eficiente dintre colaboratori pentru a determina necesitățile specifice de mărfuri, lucrări și servicii	Mare
Numărul riscului:	Descrierea riscului:	Descrierea impactului:	Nivelul impactului:
2	divizarea achiziției prin încheierea de contracte separate în scopul aplicării unei alte proceduri de achiziție	1. încheierea contractelor separate și evitarea corespunzătoare a respectării procedurilor mai complexe de achiziție, 2. aplicarea procedurii de achiziție mai simplificată oferă posibilitatea de manipulare a rezultatului final și a selecției câștigătorului licitației, 3. majorare de cheltuieli și timp suplimentar necesar pentru efectuarea achizițiilor suplimentare	Mediu
		<b>Motive de apreciere a probabilității:</b> 1. lipsa activităților de control eficiente pentru evidența și includerea în	Mare

<b>Proces:</b> Achiziții publice de mărfuri, lucrări și servicii de valoare mică		<b>Obiective operaționale:</b> 1. de a asigura efectuarea achizițiilor publice în conformitate cu legislația în vigoare; 2. de a asigura utilizarea eficientă, eficace și economă a mijloacelor publice destinate achizițiilor publice										
		Caietul de sarcini, ulterior, în contractul de achiziții publice a cantității reale necesare de mărfuri, lucrărilor și servicii	Mare									
<b>Numărul riscului:</b> 3	<b>Descrierea riscului:</b> neincluderea informației necesare sau includerea parțială a informației necesare în anunțul / invitația de participare, precum și netransmiterea acesteia tuturor posibililor solicitanți	<b>Descrierea impactului:</b> 1. neparticiparea la licitație a posibililor beneficiari din cauza lipsei informației despre efectuarea licitației, 2. apare posibilitatea de câștig a licitației a participantului cu oferta neavantajoasă pentru entitatea publică <b>Motive de apreciere a probabilității:</b> 1. lipsa unui control eficient privind repartizarea invitațiilor	<b>Nivelul impactului:</b> Mare <b>Nivelul probabilității:</b> Mare <b>Expunerea la risc:</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>Numărul riscului:</b> 4	<b>Descrierea riscului:</b> neînregistrarea tuturor ofertelor	<b>Descrierea impactului:</b> 1. neparticiparea la licitație a tuturor ofertanților <b>Motive de apreciere a probabilității:</b> 1. lipsa unui control eficient asupra procedurii de înregistrare a ofertelor	<b>Nivelul impactului:</b> Mare <b>Nivelul probabilității:</b> Mediu <b>Expunerea la risc:</b> <table border="1"><tr><td>R</td><td></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> 5	<b>Descrierea riscului:</b> necorespunderea ofertei depuse cu cerințele Caietului de sarcini	<b>Descrierea impactului:</b> 1. posibilitatea câștigării licitației a ofertei care are un preț mai mic, dar care nu conține toate clauzele prevăzute în Caietul de sarcini <b>Motive de apreciere a probabilității:</b> 1. lipsa verificării corespunderii ofertei cu Caietul de sarcini	<b>Nivelul impactului:</b> Mare <b>Nivelul probabilității:</b> Mediu <b>Expunerea la risc:</b> <table border="1"><tr><td>R</td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr></table>	R								
R												

<b>Proces:</b> Achiziții publice de mărfuri, lucrări și servicii de valoare mică		<b>Obiective operaționale:</b> 1. de a asigura efectuarea achizițiilor publice în conformitate cu legislația în vigoare; 2. de a asigura utilizarea eficientă, eficace și economă a mijloacelor publice destinate achizițiilor publice										
<b>Numărul riscului:</b> 6	<b>Descrierea riscului:</b> conflict de interese între membrii comisiei de evaluare și ofertanți	<b>Descrierea impactului:</b> 1. nerespectarea principiului independenței, imparțialității, obiectivității și confidențialității la selectarea ofertei câștigătoare <b>Motive de apreciere a probabilității:</b> 1. neîntocmirea declarațiilor de conformitate și imparțialitate	<b>Nivelul impactului:</b> Mare <b>Nivelul probabilității:</b> Mediu <b>Expunerea la risc:</b> <table border="1"><tr><td>R</td><td></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> 7	<b>Descrierea riscului:</b> neargumentarea justificată a rezultatului evaluării ofertei și propunerii de atribuire a contractului	<b>Descrierea impactului:</b> 1. neselectarea ofertei care propune cele mai avantajoase condiții <b>Motive de apreciere a probabilității:</b> 1. lipsa controlului adecvat la selectarea argumentată a celei mai avantajoase oferte, 2. lipsa activităților de control la perfectarea dosarului licitației	<b>Nivelul impactului:</b> Mare <b>Nivelul probabilității:</b> Mare <b>Expunerea la risc:</b> <table border="1"><tr><td>R</td><td></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> 8	<b>Descrierea riscului:</b> majorarea neîntemeiată a volumului mărfurilor, lucrărilor și serviciilor în scopul evitării unor noi achiziții în viitor	<b>Descrierea impactului:</b> 1. cheltuirea ineficientă a resurselor entității publice, 2. evitarea efectuării unor noi achiziții, posibil, mai avantajoase în viitor <b>Motive de apreciere a probabilității:</b> 1. lipsa activităților de control privind reflectarea în Caietul de sarcini a necesităților reale ale entității publice	<b>Nivelul impactului:</b> Mare <b>Nivelul probabilității:</b> Mare <b>Expunerea la risc:</b> <table border="1"><tr><td>R</td><td></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> 9	<b>Descrierea riscului:</b> modificarea unilaterală a clauzelor contractului de achiziție (majorarea nejustificată a	<b>Descrierea impactului:</b> 1. micșorarea volumelor (majorarea prețurilor), indicate în contract, față de oferta inițială și caietul de sarcini 2. majorarea prețului de achiziție a mărfurilor, lucrărilor planificate sau executate lucrărilor, care nu sînt necesare, în comparație cu condițiile indicate în contract	<b>Nivelul impactului:</b> Mare <b>Expunerea la risc:</b> <table border="1"><tr><td>R</td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr><tr><td></td><td></td><td></td></tr></table>	R								
R												

<b>Proces:</b> Achiziții publice de mărfuri, lucrări și servicii de valoare mică	<b>Obiective operaționale:</b> 1. de a asigura efectuarea achizițiilor publice în conformitate cu legislația în vigoare; 2. de a asigura utilizarea eficientă, eficace și economică a mijloacelor publice destinate achizițiilor publice			
	prețului)	<b>Motive de apreciere a probabilității:</b> 1. Lipsa activităților de control la etapa întocmirii și executării contractului	<b>Nivelul probabilității:</b> Mediu	
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				

**Elaborat / data:**

**Revizuit / data:**

## XII. EVALUAREA CONTROALELOR ȘI GUVERNĂRII – NMAISP 11

### 1. Introducere

1.1. Natura activității de audit intern se definește printr-o abordare sistematică și metodică de evaluare și îmbunătățire a proceselor de management al riscurilor, de control și guvernării, precum și prin nivelul de calitate atins în exercitarea atribuțiilor de activitate.

1.2. Obiectivul evaluării proceselor de management al riscurilor, de control și guvernării este de a oferi o asigurare rezonabilă ca acestea funcționează după cum s-a prevăzut și că vor permite entității publice să-și atingă obiectivele propuse. Un alt obiectiv este de a propune recomandări pentru îmbunătățirea modului de funcționare a entității publice, atât privind eficiența, cât și eficacitatea operațiunilor acesteia.

1.3. În același timp, obiectivul de bază al procesului de management este de a obține:

- informații operaționale și financiare relevante și corecte;
- utilizare eficace și eficientă a resurselor;
- protejare a activelor și pasivelor;
- respectarea cadrului de reglementare a activității;
- identificare și control al riscurilor;
- scopuri și obiective operaționale atinse.

1.4. Auditorii interni evaluează întregul proces de planificare, de organizare și de gestionare pentru a stabili dacă există o asigurare rezonabilă că scopurile și obiectivele vor fi atinse. Informația globală necesară aprecierii managementului în ansamblul său este obținută prin evaluarea de către auditul intern a tuturor sistemelor, proceselor, operațiunilor, funcțiilor și activităților din cadrul entității publice.

1.5. SNAI, de asemenea, abordează această responsabilitate primară a activității de audit intern.

**SNAI 2100 „Natura activității”.** *Auditul intern evaluează și contribuie la îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor, de control și de guvernare a entității publice, utilizînd o abordare sistematică și metodică.*

1.6. Managerul entității publice, inclusiv managerii operaționali, concep și organizează sistemele de management al riscurilor, de control și guvernare astfel încît să obțină o asigurare rezonabilă precum că obiectivele stabilite sînt atinse într-o manieră eficace și eficientă. Orice măsură luată de aceștia pentru a crește probabilitatea că obiectivele vor fi atinse reprezintă un control. Controalele sînt instituite la orice nivel și în orice proces și pot fi preventive, curente sau de detectare. Conceptul sistemului de control presupune existența unui ansamblu integrat de componente și activități utilizate pentru a atinge scopurile și obiectivele stabilite.

1.7. NMAISP 10 abordează responsabilitățile auditului intern privind funcționarea sistemului de management al riscurilor, pe cînd prezenta NMAISP prezintă rolurile și activitățile specifice ale auditorilor interni privind evaluarea și contribuția la îmbunătățirea proceselor de control și guvernare a entității publice.

1.8. Auditorii interni evaluează sistemul MFC, inclusiv eficacitatea activităților de control, ținînd cont de prevederile SNAI.

**SNAI 2130 „Controlul”.** *Auditul intern ajută entitatea publică în menținerea unui sistem eficace de management financiar și control, prin evaluarea eficienței și eficacității acestuia, precum și prin promovarea îmbunătățirii continue a acestuia.*

**2130.A1** – *Auditul intern evaluează caracterul adecvat și eficacitatea activităților de control pentru a reacționa la riscuri asociate guvernării entității publice, operațiunilor și sistemelor informaționale, cu privire la:*

- veridicitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale;
- eficacitatea și eficiența operațiunilor și programelor;
- siguranța activelor;
- conformitatea cu cadrul normativ și reglementările interne.

**2130.C1** – Auditorii interni utilizează cunoștințele despre activitățile de control, obținute în timpul efectuării misiunilor de consiliere, la evaluarea sistemului de management financiar și control din cadrul entității publice.

**2210.A3** – La evaluarea activităților de control, auditorii interni utilizează criteriile de evaluare adecvate. Auditorii interni evaluează măsura în care managerii operaționali au stabilit criteriile adecvate de determinare a atingerii obiectivelor și scopurilor.

## 2. Procesele de control

2.1. Misiunea de bază a managerilor este implementarea și menținerea proceselor de guvernare a entității publice cu obținerea asigurărilor că procesele de management al riscurilor și de control sînt eficiente. Procesele de control au scopul de a facilita gestionarea riscurilor și îndeplinirea obiectivelor stabilite la orice nivel în cadrul entității publice. Suplimentar, procesele de control (activitățile de control) trebuie să asigure respectarea următoarelor condiții:

- a) informații și rapoarte corecte;
- b) operațiuni realizate în mod eficiente și eficiente;
- c) active și pasive protejate;
- d) acțiuni și decizii conforme cu cadrul normativ.

2.2. Managerii operaționali trebuie să instituie, ulterior, să evalueze procesele de control din domeniul lor de responsabilitate. Aceștia, de asemenea, trebuie să asigure monitorizarea continuă a funcționalității activităților de control. Auditorii interni, la rîndul lor, trebuie să ofere asigurări în ceea ce privește gradul de eficacitate a acestor procese de control.

## 3. Evaluarea proceselor de control

3.1. Provocarea de bază a auditului intern constă în evaluarea eficacității proceselor de control (activităților de control) din cadrul entității publice pe baza numeroaselor evaluări individuale. Aceste evaluări provin, în mare parte, din misiuni, dar pot utiliza și rezultatele auto-evaluărilor sistemului MFC efectuate de către managerul entității publice, cît și rezultatele activității auditorilor externi.

3.2. Pe măsura desfășurării misiunilor, auditorii interni comunică către managerul operațional și managerul entității (prin intermediul constatărilor de audit) observațiile lor privind punctele slabe identificate în procesele de control, cît și măsurile pentru a remedia punctele slabe sau pentru a atenua consecințele acestora (prin intermediul recomandărilor de audit).

3.3. Ca parte a responsabilităților implicite, managerii operaționali sînt responsabili de evaluarea activităților de control din cadrul proceselor de care sînt responsabili. Aceste evaluări sînt, de asemenea un mijloc util de colaborare dintre manageri și auditorii interni.

3.4. Auditorii interni utilizează mai multe instrumente / abordări pentru a evalua activitățile de control (proceselor de control), printre care:

- a) CCI;
- b) documentarea procesului;
- c) studiul.

3.5. Aceste instrumente sînt sau pot fi utilizate, fie combinat sau separat, de către auditorul intern la etapa lucrului în teren ca parte componentă a programului de lucru (vezi NMAISP 4 și NMAISP 5).

3.6. Scopurile de bază ale acestor instrumente este de a stabili:

- a) obiectivele de control, respectiv, activitățile de control instituite;
- b) eficacitatea activităților de control, inclusiv gradul de control al riscurilor;

c) activitățile de control adecvate procesului auditat pentru menținerea riscurilor la un nivel rezonabil.

3.7. Aceste elemente sînt descrise mai în detalii în secțiunea privind studiul activităților de control.

## 4. Chestionarul de control intern

4.1. Auditorii interni analizează activitățile de control (procesele de control) existente, căutînd răspunsuri la un set de întrebări, acestea constituind CCI. Întrebările sînt utilizate pentru a identifica punctele forte / slabe și sînt structurate astfel, încît răspunsurile să ofere o descriere a procesului auditat și să identifice dacă activitățile de control există și funcționează.

4.2. Întrebările din CCI se formulează ușor de înțeles și pot fi închise sau deschise. Acestea pot fi utilizate, de asemenea, de către auditorii interni la desfășurarea interviurilor pentru o documentare mai realistă a procesului auditat, inclusiv a activităților de control.

4.3. Răspunsurile și / sau comentariile obținute de la unitatea auditată prin CCI oferă concluzii preliminare și îndrumări utile pentru activitățile ulterioare ale misiunii, și anume, pentru documentarea procesului / studiul aprofundat al activităților de control, respectiv, testarea de audit.

4.4. CCI se utilizează deseori cînd destinatarii acestuia sînt mai multe persoane sau acestea se află în locații diferite / îndepărtate.

4.5. Un exemplu de CCI este prezentat în secțiunea cu instrucțiuni suplimentare.

## 5. Documentarea procesului

5.1. Documentarea proceselor este o responsabilitate a managerilor operaționali și se efectuează pentru a determina cel mai econom și eficient mod de a gestiona riscurile identificate și a atinge obiectivele stabilite. Aceste activități încep cu pregătirea unei descrieri a proceselor din domeniul de responsabilitate, care trebuie să fie suficient de detaliate pentru a identifica principalele riscuri și activități de control ce vor fi utilizate pentru a preveni aceste riscuri.

5.2. Documentarea proceselor prezintă principalele acțiuni, fluxul de documente/date și activitățile de control întreprinse în cadrul întregului proces pentru diminuarea riscurilor identificate.

5.3. Chiar dacă din punct de vedere al responsabilităților manageriale, documentarea proceselor trebuie să asigure stabilirea obiectivului, resurselor, activităților executate și rezultatului procesului, auditorul intern utilizează documentarea proceselor ținînd cont de aceleași obiective, dar fiind menționate mai cu seamă obiectivele referitoare la activitățile de control și riscurile aferente.

5.4. În cazul în care unitatea auditată nu dispune de procese documentate, la solicitarea acesteia, auditorul intern acordă asistență la documentarea procesului auditat.

5.5. Auditorul intern înregistrează informațiile detaliate, care prezintă o imagine clară a funcționării procesului, în scopul facilitării îndeplinirii obiectivelor misiunii. La această etapă, auditorul intern identifică toate activitățile de control, ca ulterior să le evalueze și să propună măsuri de remediere.

5.6. Surse de informații utilizate la documentarea procesului pot fi:

- prevederi ale cadrului normativ;
- regulamente, organigrame, fișe ale postului;
- ghiduri, manuale și alte instrucțiuni;
- planuri, rapoarte și alte date statistice;
- dosare de audit precedente;
- CCI;
- interviuri, ședințe de lucru.

5.7. Auditorul intern poate utiliza două metode de documentare a procesului, și anume:

- a) descrierea grafică (diagrama, flowchart-ul)
- b) descrierea narativă.

5.8. Auditorul intern, ținând cont de avantajele și dezavantajele fiecăreia, optează pentru una din metodele menționate anterior sau pentru o combinație a acestora.

5.9. Un exemplu de Descriere grafică și un exemplu de Descriere narativă sînt prezentate în secțiunea cu instrucțiuni suplimentare la prezenta NMAISP. Descrierea grafică a procesului face uz de un set de simboluri, a căror semnificație este prezentată în Capitolul XIX.

## 6. Studiul activităților de control

6.1. Studiul aprofundat al activităților de control tinde să scoată în evidență:

- a) obiectivele de control și activitățile de control aferente instituite în cadrul procesului auditat;
- b) eficacitatea activităților de control, adică măsura în care aceste activități de control diminuează riscurile aferente procesului auditat;
- c) activitățile de control adecvate procesului auditat pentru menținerea riscurilor identificate la un nivel rezonabil.

6.2. Auditorul intern trebuie să țină cont la orice etapă a analizei controalelor de următorul lanț / relație:

obiectiv – risc – obiectiv de control – activitate de control.

6.3. Auditorul intern utilizează pe parcursul studiului activităților de control orice informație utilă obținută prin sau ca rezultat al CCI și / sau documentării procesului.

6.4. Studiul activităților de control poate fi axat pe obiective, riscuri, controale sau etape ale procesului auditat:

- studiul axat pe obiective ale procesului tinde să identifice cel mai bun mod de atingere a obiectivelor procesului auditat și control al riscurilor aferente. Acest studiu începe prin identificarea activităților de control care „participă” la îndeplinirea obiectivelor procesului și continuă cu determinarea riscurilor reziduale.
- studiul axat pe riscuri tinde în primul rînd să identifice riscurile legate de realizarea obiectivelor procesului auditat. Auditorul intern începe prin întocmirea listei tuturor obstacolelor, amenințărilor și riscurilor care pot împiedica realizarea unui obiectiv al procesului auditat, ulterior examinînd activitățile de control și verifică dacă acestea sînt suficiente pentru gestionarea riscurilor identificate.
- studiul axat pe controale studiază, în primul rînd, buna funcționare a activităților de control existente. Auditorul intern apreciază măsura în care activitățile de control contribuie la atenuarea riscurilor. Scopul acestui studiu este de a identifica și analiza diferența dintre eficacitatea reală a controalelor și eficacitatea așteptată a acestora.
- studiul axat pe etape ale procesului auditat vizează examinarea, în primul rînd, a multiplelor activități / pași intermediari ai procesului auditat. Auditorul intern evaluează, actualizează, validează și, ulterior, propune măsuri de îmbunătățire și raționalizare atît a etapelor, cît și activităților de control din cadrul procesului auditat. Astfel, poate fi identificată inutilitatea unor controale sau necesitatea instituirii unor noi controale.

6.5. Auditorul intern identifică riscurile, ținînd cont, dar nelimitîndu-se la următoarele categorii de riscuri:

- a) financiare / de performanță (pierderea veniturilor, deteriorarea sau pierderea activelor sau numerarului, divizarea insuficientă a sarcinilor, cheltuieli frauduloase, achiziții ineficiente, pierderi din fluctuația cursului valutar, etc.);

- b) operaționale (incapacitate sau întrerupere a funcționării, informație nesigură, insuficientă sau neprotejată, etc.);
- c) de conformitate (nerespectare a cerințelor cadrului normativ, standardelor, și altor reglementări).

6.6. Auditorul intern poate identifica riscuri, care nu sînt abordate de activitățile de control existente, astfel, identificînd necesitatea potențială a instituirii unor controale suplimentare preconizate.

6.7. Obiectivele de control determină instituirea activităților de control în cadrul unui anumit proces pentru a controla riscurile aferente. Astfel, ulterior identificării și evaluării riscurilor, auditorul intern determină obiectivele de control adecvate cu care va compara activitățile de control existente în cadrul procesului auditat.

6.8. În dependență de obiectivele misiunii, auditorul intern identifică obiectivele de control, ținînd cont, dar nelimitîndu-se la următoarele categorii de obiective:

- a) legalitate / regularitate / conformitate;
- b) autenticitate / corectitudine;
- c) existență / plenitudine;
- d) oportunitate / eficacitate;
- e) eficiență / economicitate.

6.9. Auditorul intern identifică activitățile de control, ținînd cont, dar nelimitîndu-se la următoarele categorii:

- a) ex-ante / de prevenire (divizarea sarcinilor, proceduri de autorizare, siguranța fizică a activelor, limitarea accesului, etc.);
- b) curente / de supraveghere (politici și proceduri scrise, direcții clare de raportare, supraveghere, raportarea erorilor, etc.);
- c) ex-post / de detectare / de verificare (verificări aritmetice și contabile, contrapuneri, verificarea conformității, etc.).

6.10. Majoritatea proceselor conțin o combinație a acestor trei categorii. De asemenea, punctele slabe ale unui tip de control pot fi compensate prin alt tip de control.

6.11. Auditorul intern stabilește și evaluează următoarele caracteristici ale activităților de control:

- corespunderea (cu cadrul de reglementare și cu obiectivele de control);
- eficacitatea (obiectivele de control sînt atinse);
- eficiența (costul activităților de control este echilibrat cu riscurile controlate).

6.12. Un exemplu de riscuri, obiective de control, activități de control și relația dintre acestea este prezentat în secțiunea cu instrucțiuni suplimentare. De asemenea, în instrucțiunile suplimentare sînt prezentate unele caracteristici ale activităților de control care nu întrunesc condițiile menționate anterior, și anume: corespundere, eficacitate și eficiență.

## 7. Evaluarea guvernării

7.1. Entitatea publică adoptă diverse structuri, strategii și procese pentru a se asigura că:

- satisface principiile de etică și așteptările societății civile;
- respectă cadrul normativ și reglementările aferente în vigoare;
- funcționează eficace conform strategiilor și planurilor sale, atît pe termen scurt, cît și pe termen lung;
- informează părțile vizate, inclusiv societatea civilă, privind deciziile, acțiunile, gestiunea și rezultatele sale.

7.2. Toate mijloacele folosite de o entitate pentru a atinge aceste obiective corespund conceptului general de proces de guvernare a entității.

7.3. Eficacitatea guvernării depinde direct și în principal de conducerea entității. Practicile adoptate de o entitate în ceea ce privește guvernarea reprezintă rezultatul unei culturi unice și în



continuă evoluție, care influențează rolurile, condiționează comportamentele, determină strategiile și obiectivele, măsoară performanțele și definește responsabilitățile.

7.4. Toate persoanele din entitate și din afara acesteia, dar care au legătură cu entitatea publică, sînt într-o anumită măsură responsabile pentru cultura etică a entității publice. Dacă fiind complexitatea și răspîndirea proceselor de decizie în majoritatea entităților publice, fiecare persoană trebuie încurajată să promoveze și să apere etica, indiferent dacă acest rol i-a fost delegat oficial sau neoficial.

7.5. Respectiv, și auditorii interni trebuie să contribuie activ la susținerea culturii etice în cadrul entității publice, acordîndu-se acestora o încredere și integritate sporită. De asemenea, auditorii interni trebuie să dispună de competențele necesare pentru promovarea eficace a unei conduite etice și capacitățile de a determina managerii și personalul să respecte obligațiile care le revin, atît pe plan juridic, cît și în ceea ce privește etica sau societatea civilă.

7.6. La evaluarea guvernării entității publice, auditorii interni se conduc de prevederile SNAI.

**SNAI 2110 „Guvernarea entității publice”.** *Auditul intern evaluează și oferă recomandări adecvate pentru îmbunătățirea procesului de guvernare a entității în vederea realizării următoarelor obiective:*

- promovarea normelor etice și a valorilor adecvate în interiorul entității publice;
- asigurarea unui management eficace al activității entității publice și a asumării răspunderii;
- comunicarea informațiilor cu privire la riscuri și controale în interiorul entității publice;
- coordonarea activităților și comunicarea informațiilor către managerul entității publice, managerii operaționali, auditori interni și externi.

**2110.A1** – *Auditul intern evaluează elaborarea, implementarea și eficacitatea obiectivelor, programelor și activităților privind etica entității publice.*

**2110.A2** – *Auditul intern evaluează dacă sistemul de gestionare al tehnologiilor informaționale al entității publice corespunde strategiei și obiectivelor acesteia.*

7.7. Auditorii interni trebuie să evalueze periodic climatul etic din cadrul entității publice și eficacitatea strategiilor, planurilor, obiectivelor și altor procese puse în aplicare pentru a atinge nivelul dorit de conformitate cu normele de etică.

7.8. Auditorii interni trebuie să aprecieze prezența și eficacitatea următoarelor elemente, care reprezintă semnul unei culturi etice puternice:

- a) existența unui cod de conduită etică clar și ușor de înțeles;
- b) demonstrații frecvente și dovezi ale comportamentului etic exemplar al managerilor, persoanelor influente;
- c) strategii, programe și planuri de acțiuni privind susținerea și consolidarea culturii etice;
- d) existența unor proceduri și procese care permit identificarea presupuselor nerespectări ale codului de conduită etică, precum și a dovezilor de conduită necorespunzătoare;
- e) declarații ale angajaților care atestă că aceștia sînt informați privind normele și procedurile de conduită etică;
- f) accesul la dezvoltare profesională care permite angajaților să promoveze și să apere etica;
- g) anchete / studii periodice în rîndul angajaților pentru a aprecia climatul etic.

### 8. Rapoarte privind controalele și guvernarea

8.1. Conducătorul UAI raportează periodic, cel puțin trimestrial, către managerul entității publice privind rezultatele activității de audit intern, conform prevederilor SNAI.

**2060 „Raportarea către managerul entității publice”.** *Conducătorul unității de audit intern raportează periodic managerului entității publice 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, inclusiv riscurile de fraudă și corupție, și de controlul acestora, de guvernarea entității publice, precum și alte aspecte necesare sau solicitate de către managerul entității publice.*

8.2. Aceste rapoarte prezintă inclusiv informații privind starea proceselor de control și guvernare din cadrul entității publice.

8.3. Informația privind activitățile de control trebuie să sublinieze importanța rolului controalelor întru gestionarea riscurilor și atingerea obiectivelor, cît și punctele slabe identificate, măsurile propuse / adoptate pentru înlăturarea acestora și o imagine generală sub formă de concluzie sau opinie vis-a-vis de funcționalitatea proceselor de control în cadrul entității publice.

8.4. Informația privind starea guvernării trebuie să conțină o evaluare generală a calității strategiilor și programelor de asigurare a unei culturi etice puternice, cît și o apreciere a funcționării sistemelor și TIC pentru atingerea obiectivelor entității publice.

### 9. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 11

9.1. Instrucțiunile suplimentare la NMAISP 11 prezintă:

- un exemplu de CCI;
- un exemplu de documentare a procesului prin descriere grafică și descriere narativă;
- relația dintre risc, obiectiv de control și activitate de control, exemplificată tabelar;
- exemple de activități de control care nu întrunesc criteriile de eficacitate și eficiență.

9.2. Ulterior se prezintă un exemplu de CCI, cu întrebări generice pentru evaluarea activităților de control. Întrebările (inclusiv numărul acestora) urmează a fi adaptate de către auditorul intern, după caz.

### CHESTIONAR DE CONTROL INTERN

*Titlul misiunii de audit intern:*

*Număr de referință:*

Întrebare	Răspuns	Comentarii
Toate produsele procesului corespund obiectivelor acestuia? Care nu corespund? De ce?		
Există obiective, pentru care procesul nu generează nici un produs? Care sînt ele? De ce?		
Există activități de control, care nu au nici o legătură cu produsele obținute? Care sînt ele? De ce?		
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 acțiuni, care transformă resursele și care nu sînt controlate? Care sînt ele? De ce?		
Există vreo activitate de control efectuată de mai multe		

Întrebare	Răspuns	Comentarii
ori în baza aceluiași criterii și care are același efect? Care este el? De ce?		
Resursele (umane, financiare, timp, etc.) sînt distribuite conform importanței acțiunilor și activităților de control?		
Există anumite mijloace, resurse sau informații, implicate în proces, care nu sînt utilizate?		
Există anumite acțiuni / etape inutile?		
Există anumite activități de control care depind de claritatea, oportunitatea sau subiectivitatea criteriilor de decizie?		
Există vreo activitate de control care nu se aplică sau nu se aplică integral?		
Există vreo activitate de control care nu se aplică consecvent (în toate cazurile)?		
Informațiile obținute din aceeași sursă se contrapun?		
Rolul activităților de control este separat în cadrul procesului de rолurile de executare?		
Există activități de control pentru care nu există dovezi sau probe, care demonstrează că acestea sînt realizate (cu excepția semnăturii)?		

**Elaborat / data:**

**Revizuit / data:**

9.3. Procesul reprezintă o succesiune de activități, logic structurată într-o anumită perioadă, care utilizează anumite resurse, adăugându-le valoare, oferă un produs și atinge un obiectiv definit. Pentru asigurarea obținerii produsului scontat și gestionării riscurilor în cel mai eficient și eficace mod, managerii operaționali instituie activități de control asupra tuturor elementelor, acțiunilor și produsului unui proces.

9.4. Documentarea procesului trebuie să ofere o bază bună pentru evaluarea punctelor forte și slabe ale activităților de control. Astfel, scopul de bază al documentării procesului este de a obține informații suficiente și, cît posibil, exacte despre activitățile de control instituite în procesul evaluat.

9.5. Ulterior se prezintă un exemplu de documentare a procesului prin descriere grafică și descriere narativă.

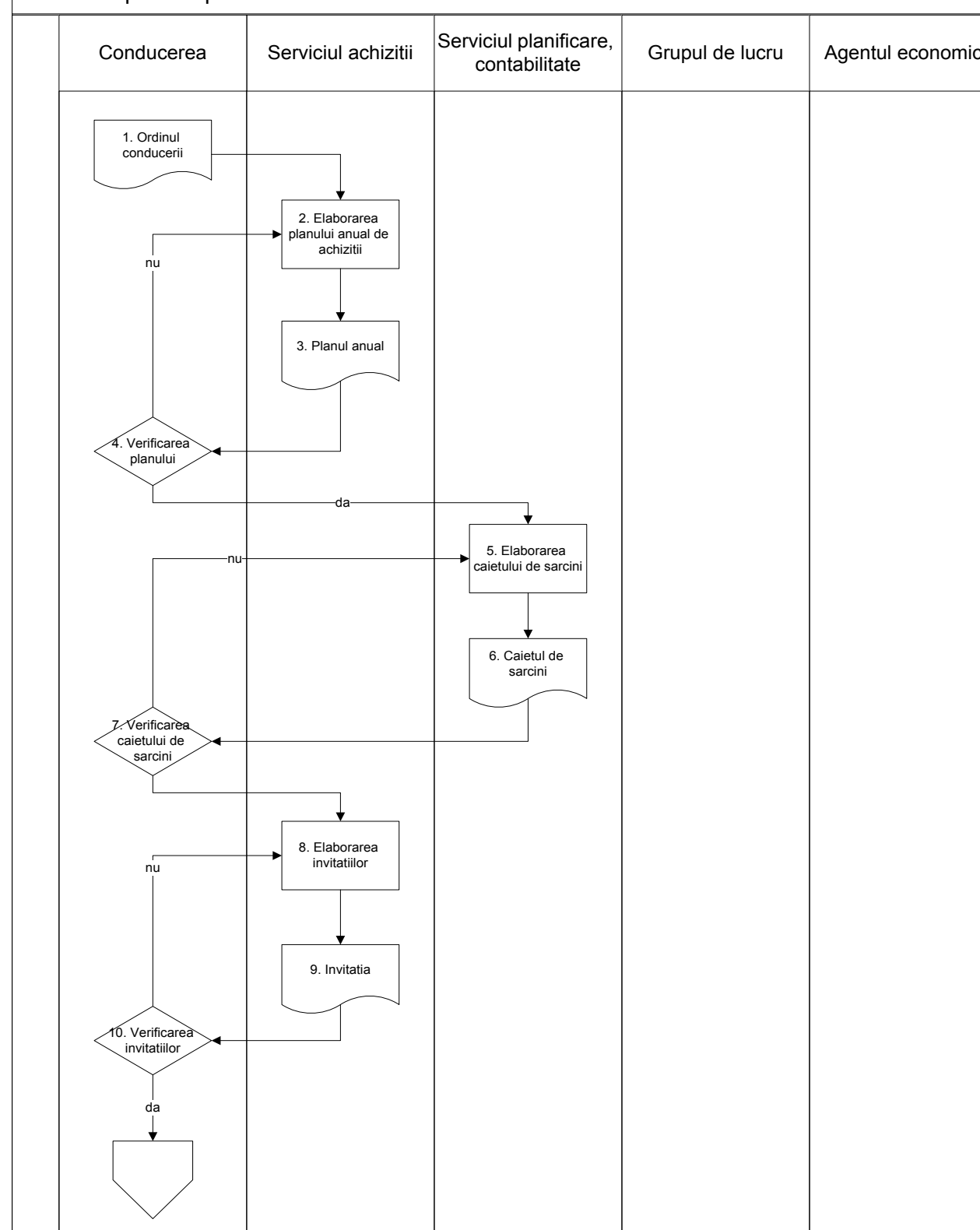
9.6. În figura 15 este reprezentată descrierea grafică a procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică.

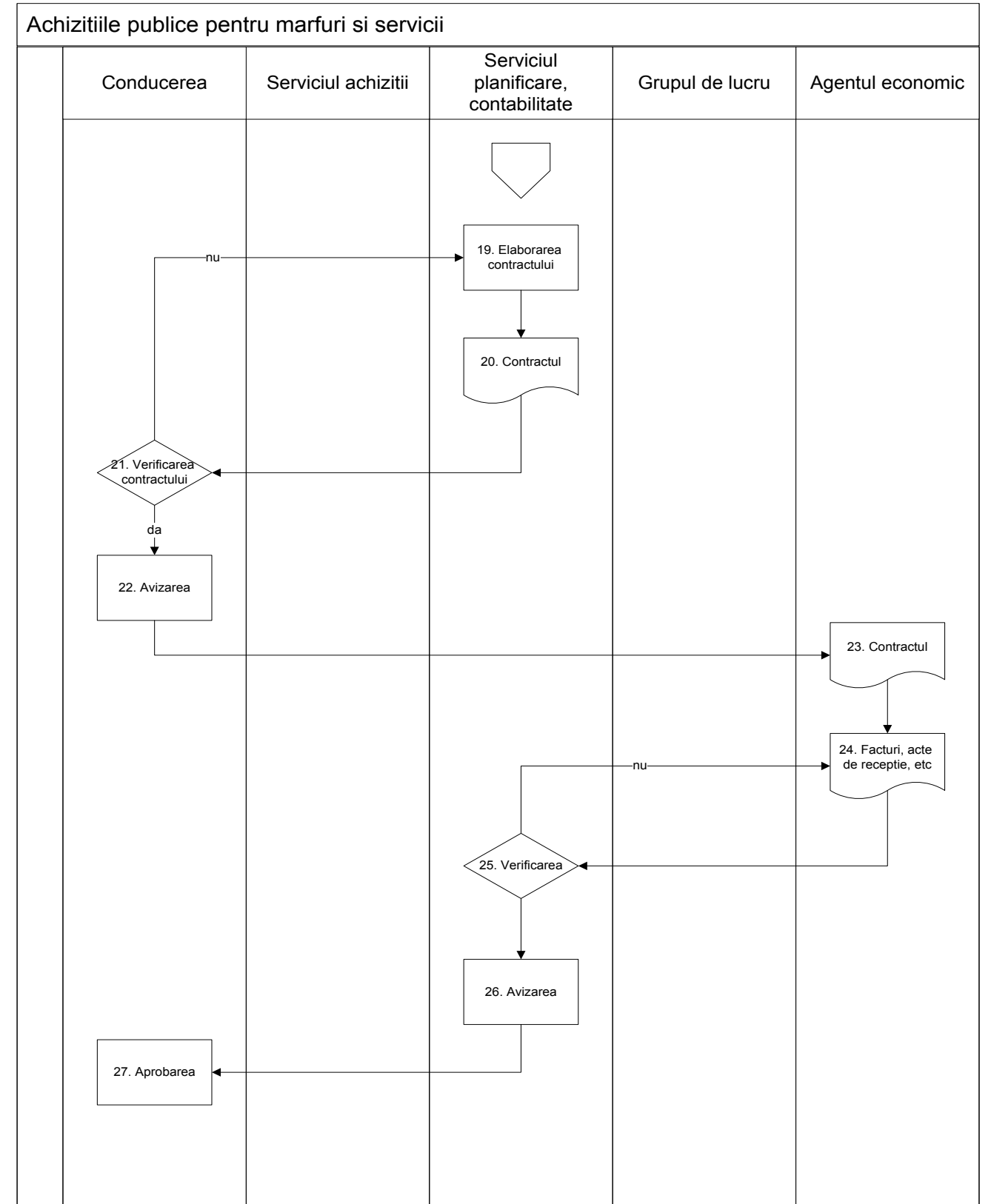
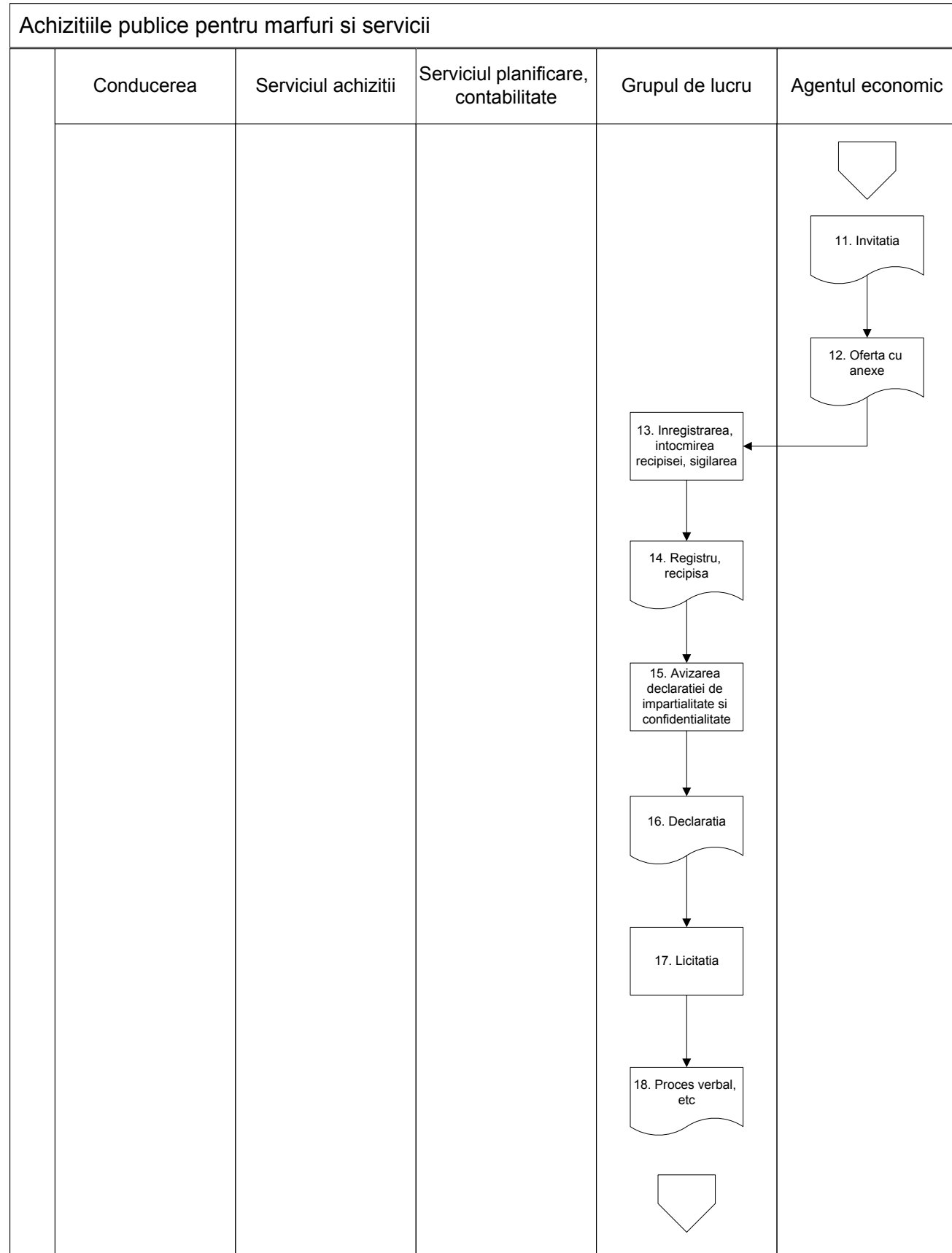
**Descriere grafică a procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică**

**Titlul misiunii de audit intern:**

**Număr de referință:**

**Achizițiile publice pentru mărfuri și servicii**





**Elaborat / data:**

**Revizuit / data:**

**Figura 15.** Exemplu de descriere grafică a procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică

9.7. Ulterior se prezintă descrierea grafică a procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică.

**Descriere narativă a procesului de achiziții publice pentru mărfuri, lucrări și servicii cu valoare mică**

**Titlul misiunii de audit intern:**

**Număr de referință:**

N/o	Acțiuni	Persoană responsabilă	Documente
1 <input type="checkbox"/>	Emiterea Ordinului privind crearea grupului de lucru pentru achiziții și numirea persoanei responsabile pentru elaborarea planului anual de efectuare a achizițiilor	Managerul entității	Ordin privind 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 și servicii al șefilor secțiilor/direcțiilor, instituțiilor subordonate, precum și planul de finanțare aprobat. Includerea în planul anual a termenelor de efectuare a achizițiilor, a volumelor, a 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	Serviciul de achiziții	Planul anual de efectuare a achizițiilor
4 <input type="checkbox"/>	Verificarea de către managerul entității sau persoana împuternicită pentru întocmirea planului anual de efectuare a achizițiilor, ținând cont de planul de finanțare, prevederile legale, etc.	Managerul 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, implicând după necesitate specialiștii în domeniu (specialiști în construcții, medicină, etc.)	Serviciul 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 managerul entității sau persoana împuternicită, a corectitudinii întocmirii Caietului de sarcini, urmărind indicarea tuturor volumelor necesare	Managerul entității Persoana împuternicită	

8 <input type="checkbox"/>	Elaborarea invitațiilor în conformitate cu prevederile legislației în vigoare	Serviciul de achiziții	
9 <input type="checkbox"/>	Invitațiile de participare la achiziții cu indicarea condițiilor, locului, orei desfășurării, etc.	Serviciul de achiziții	Invitațiile de participare la achiziții
10 <input type="checkbox"/>	Verificarea de către managerul entității sau persoana împuternicită, a corectitudinii întocmirii invitațiilor de participare	Managerul entității Persoana împuternicită	
11 <input type="checkbox"/>	Transmiterea invitațiilor tuturor posibililor participanți la licitație, informarea acestora, publicarea anunțului în mijloacele media, etc.	Serviciul de achiziții Grupul de lucru	
12 <input type="checkbox"/>	Transmiterea ofertelor cu anexele necesare de către doritorii de a participa la licitație	Agentul economic	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"/>	Semnarea 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 membrilor Grupului de lucru	Grupul de lucru	Procesul-verbal privind efectuarea licitației
19 <input type="checkbox"/>	Elaborarea proiectului contractului cu agentul economic câștigător a licitației, clauzele contractului corespunzând ofertei câștigătoare	Serviciul planificare	
20 <input type="checkbox"/>	Finalizarea contractului de achiziții, care conține toate clauzele conform prevederilor actelor normative	Serviciul planificare	Contractul de achiziții
21 <input type="checkbox"/>	Verificarea de către managerul entității sau persoana împuternicită a corectitudinii întocmirii contractului de achiziții, ținând cont de oferta	Managerul entității Persoana	

	cîștigătoare	împuternicită	
22 <input type="checkbox"/>	Semnarea contractului	Managerul entității	
23 <input type="checkbox"/>	Transmiterea contractului de achiziție agentului economic pentru semnare și executare	Managerul entității	
24 <input type="checkbox"/>	Emiterea de către agentul economic a facturilor, actelor de recepție cu indicarea mărfurilor livrate, lucrărilor sau serviciilor executate	Agentul economic	Factură Act de recepție
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 sau serviciile prestate. Compararea datelor din facturi cu cele din contractul de achiziții	Serviciul contabilitate	
26 <input type="checkbox"/>	Înregistrarea facturilor, actelor de recepție în cazul nedepistării erorilor sau iregularităților	Serviciul contabilitate	
27 <input type="checkbox"/>	Aprobarea spre plată, de către managerul entității, a mărfurilor, lucrărilor sau serviciilor	Managerul entității	

**Elaborat / data:**

**Revizuit / data:**

9.8. În tabelul 7 sînt prezentate exemple de riscuri, obiective de control și activități de control aferente pentru controlul riscurilor respective (atingerea obiectivelor de control) aferente procesului de gestiune a stocurilor.

**Tabelul 7**

*Exemplu de riscuri, obiective de control și activități de control*

Risc	Obiectiv de control	Activitate de control
Micșorarea valorii achizițiilor sau majorarea valorii stocurilor eliberate, însoțite de furtul direct	De a asigura aranjamente sigure și eficiente pentru procurarea, depozitarea și eliberarea materialelor din stoc	Instrucțiuni scrise, unde sînt prezentate detaliat procedurile de achiziționare, păstrare și eliberare a materialelor din stoc.  Autorizație scrisă, oferită de către un angajat desemnat, pentru eliberarea și decontarea materialelor din stoc.  Acces la stocuri oferit doar angajaților autorizați

Volum mare de stocuri, fără a avea nevoie de ele. Volum prea mic de stocuri comparativ cu necesitățile operaționale	De a asigura un nivel rezonabil al materialelor în stocuri în relație cu necesitățile	Niveluri clar definite pentru stocuri și comenzi.  Revizuirea sistematică a materialelor din stoc și comenzilor prin compararea acestora cu necesitățile operaționale
Denaturarea datelor contabile privind stocurile, comparativ cu cele reale, facilitînd furtul acestora. Înregistrarea incorectă a stocurilor, cauzînd efectuarea unor comenzi inutile sau imposibilitatea de a satisface anumite necesități operaționale	De a asigura existența unor aranjamente pentru inventarierea periodică a stocurilor pentru contrapunerea datelor contabile privind stocurile cu datele reale	Inventariere efectuată cu regularitate de o comisie specială pentru a contrapune datelor contabile privind stocurile cu datele reale
Niveluri excesive de articole uzate în stoc, care pot fi decontate, cu generare veniturilor	De a asigura întreprinderea unor acțiuni efective pentru identificarea și gestionarea articolelor cu rulaj mic și învechite	Revizuirea sistematică a nivelurilor stocurilor.  Prezentarea sistematică, către conducere, a unor rapoarte privind articolele cu rulaj mic sau învechite.  Proceduri clare privind decontarea stocurilor
Reducerea numărului persoanelor angajate responsabile de păstrarea stocurilor, cu scopul obținerii de economii.  Amplasarea neadecvată a stocurilor, ce majorează timpul necesar transferului stocurilor în utilizare	De a asigura faptul că costurile de menținere și efectuare a operațiunilor cu stocuri sînt rezonabile	Monitorizarea principalilor indicatori de performanță, inclusiv, a costurilor de menținere a stocurilor.  Revizuirea periodică a costului securității stocurilor în comparație cu pierderile suportate

9.9. În continuare sînt prezentate activități de control (sau caracteristici ale acestora) neadecvate din punct de vedere al:

a) eficacității (gradului de atingere a obiectivului de control):

- activitatea de control este adecvată, însă nu este monitorizată și aplicată pe deplin, de exemplu, se 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 sau există standarde de asigurare siguranței și securității sau proceduri de protecție, însă nu există echipament suficient (stingătoare de foc, detectoare de fum, etc.) pentru toate clădirile,

sau acest echipament nu este testat sistematic și îngrijit în mod corespunzător;

- activitatea de control implică reconcilierea informațiilor (date contabile, statistice, etc.), însă aceste informații sînt primite din aceleași surse sau baze de date, cu sau fără a cunoaște acest fapt sau reconcilierea este făcută prea tîrziu;
- procedurile scrise și manualele sînt adecvate, însă nu sînt comunicate angajaților, care trebuie să le aplice;
- 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;
- 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.

b) eficienței (raportului cost-beneficiu):

- activitățile de control necorelate sau neajustate în funcție de importanța riscului, respectiv produsului și obiectivului;
- excesul activităților de control sau supracontroalele;
- suprapunerea activităților de control (utilizarea acelorași criterii de control fără a aduce un plus de valoare).

### XIII. EȘANTIONAREA ÎN AUDITUL INTERN – NMAISP 12

#### 1. Introducere

1.1. Auditorul intern trebuie să apeleze la raționamentul profesional pentru a decide cîtă informație este necesar de colectat și dacă informația respectivă oferă o bază fermă pentru concluziile adoptate. Este un fapt unanim recunoscut că tehnicile de eșantionare pot fi utilizate pentru colectarea probelor de audit.

1.2. Un motiv pentru utilizarea eșantionării la colectarea probelor de audit este faptul că deseori nu este fezabil să se examineze 100% din datele existente. În consecință, este unanim acceptat că auditorii interni nu trebuie să ofere o asigurare de 100%. Obiectivul eșantionării este de a reduce verificarea detaliată la minimum necesar pentru obținerea unei asigurări rezonabile.

1.3. În mod normal, nivelul asigurării este de 95%. Un nivel mai scăzut al asigurării implică mai puține teste de audit. Un nivel al testării mai înalt de 95% ar spori la maxim testarea (eșantionarea). Nivelul de asigurare este stabilit la etapa de planificare a misiunii. Latura complementară a nivelului de asigurare este riscul de audit. Acesta este calculat în felul următor: 100% – nivelul de asigurare. În mod normal, riscul de audit este de 5%. Riscul de audit presupune riscul la care este supus auditorul intern de a-și forma o concluzie sau opinie incorectă.

1.4. Auditul intern din ziua de azi tinde să verifice mai puțin de 100% din totalul cheltuielilor, veniturilor, etc., partea de populație ce urmează să fie examinată în detaliu fiind stabilită și selectată astfel încît să se reducă riscul de nedetectare a erorilor, omisiunilor și iregularităților materiale la un nivel minim, care nu ar afecta în mod semnificativ acuratețea opiniei de audit. Acesta este scopul real ce urmează să fie atins de eșantionare în procesul de audit – obținerea unor rezultate cost-eficiente.

1.5. Eșantionarea, ca element al procesului de planificare a auditului, este o continuare a activităților de colectare a informației despre unitatea auditată, stabilire a nivelului de materialitate, evaluare a riscului, examinare analitică și evaluare a domeniilor de audit. Prin urmare, prezenta NMAISP descrie elementele fundamentale ale eșantionării, cum sînt: planificarea eșantionului, stabilirea volumului eșantionului și selectarea articolelor, pentru a oferi informația necesară realizării procesului de planificare a misiunii.

1.6. De asemenea, următoarele NMAISP sînt relevante:

- NMAISP 5: Lucrul în teren, cu referire la testele de conformitate, testele substanțiale și eșantionare;
- NMAISP 10: Riscurile, cu referire la managementul riscurilor, inclusiv riscurile de audit.

1.7. Eșantionarea este efectuată, în mod normal, la etapa lucrului în teren, care include testele de conformitate și testele substanțiale. Testele de conformitate se referă la testarea activităților de control, pe cînd testele substanțiale se referă la obiectul sau conținutul activităților de control și anume, la tranzacțiile / sumele auditate. Testele substanțiale includ proceduri analitice și testarea tranzacțiilor prin intermediul eșantionării. Un scop al testelor substanțiale și eșantionării este de a colecta atribute – probe precum că o activitate de control este eficace. O misiune presupune deseori o combinație a diferitelor tehnici de eșantionare (aleatorie și rațională).

1.8. În figura de mai jos poate fi observată relația și conținutul activităților unui auditor intern referitoare la eșantionare în timpul diferitor etape ale misiunii.

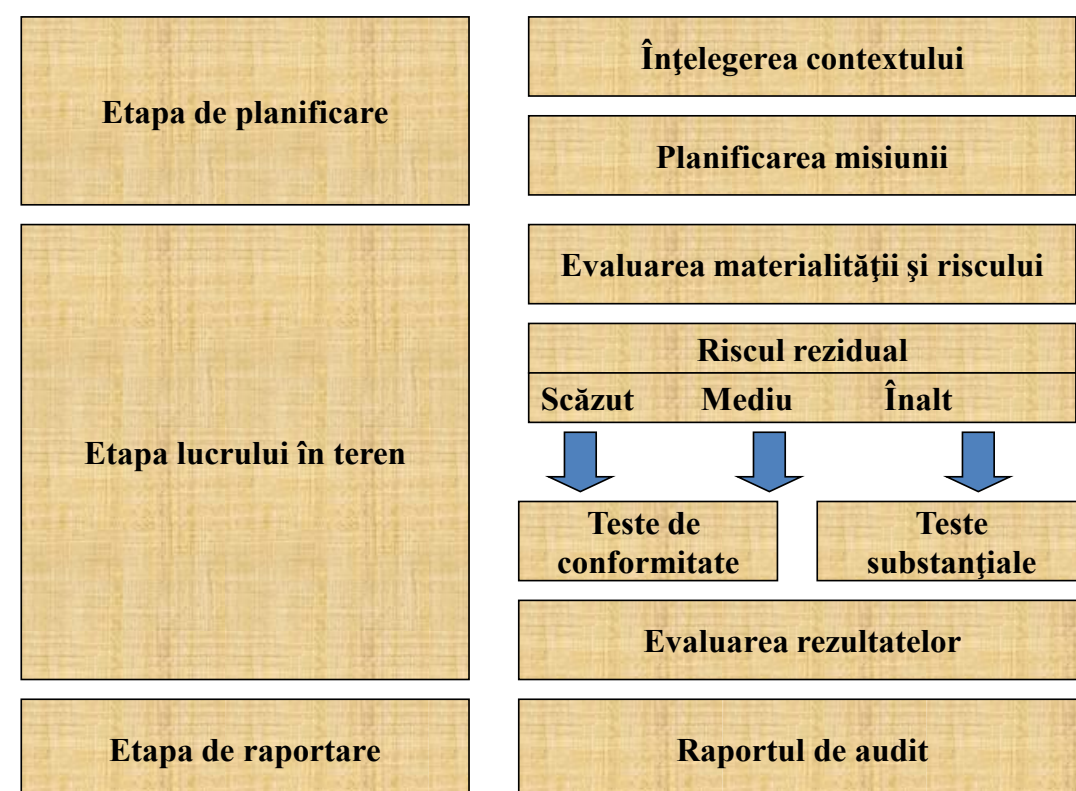


Figura 16. Locul și relația eșantionării în cadrul unei misiuni

1.9. Pentru a realiza eșantionarea într-un mod eficient și eficace, auditorul intern trebuie să evalueze în primul rând materialitatea și riscurile. Pe baza Modelului riscului de audit, materialitatea reprezintă numărul de erori pe care auditorul intern este dispus să le accepte înainte de a ajunge la o concluzie negativă.

## 2. Materialitatea

2.1. În general, o problemă sau aspect poate fi considerat ca material, important sau semnificativ în măsura în care cunoașterea acestuia ar putea influența percepția utilizatorului de informație.

2.2. În cazul unei misiuni, auditorul intern apreciază nivelul erorii, neregularității sau inexactității acceptabile, acesta fiind nivelul materialității. Nivelul materialității se determină atât în valoare absolută (lei, euro), cât și procentuală.

2.3. Între nivelul materialității și volumul de lucru al misiunii, inclusiv al eșantionării, este o relație invers proporțională, în sensul că cu cât este mai mare nivelul materialității, cu atât volumul testelor și procedurilor de audit este mai redus.

2.4. La evaluarea materialității, în afară de aplicarea raționamentului profesional, auditorul intern analizează toate actele normative, care ar putea influența această 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.

2.5. Valoarea materialității constituie 0,5% - 1% din populația supusă eșantionării (fie cheltuieli sau venituri, tranzacții, etc.).

## 3. Modelul riscului de audit

3.1. Modelul riscului de audit reprezintă o modalitate structurată de efectuare a evaluării riscurilor. Acest model prezintă următoarea formulă de calcul:

Riscul de audit = Riscul inerent \* Riscul de control \* Riscul de nedetectare

$$RA = RI * RC * RN$$

unde,

- riscul de audit (RA): latura complementară a nivelului de asigurare (100% – nivelul de asigurare). În mod normal, nivelul de asigurare este de 95% și riscul de audit este de 5%;
- riscul inerent (RI): riscul că eroarea se va produce indiferent de controalele existente. Aspectele care influențează riscul inerent sînt calitatea personalului, complexitatea regulamentelor, răspunsul conducerii la constatările de audit;
- riscul de control (RC): riscul ca controalele să nu prevină sau să nu detecteze în timp util o denaturare materială, devenind, astfel, ineficiente;
- riscul de nedetectare (RN): riscul ca testele substanțiale utilizate de auditorul intern, inclusiv eșantionarea, nu vor reuși să detecteze o eroare.

3.2. O eroare presupune absența probelor că o activitate de control prescrisă a fost aplicată.

3.3. Riscul inerent și riscul de control sînt exprimate în valori înalte, medii și scăzute. După stabilirea riscului inerent și riscului de control, riscul de nedetectare se determină după cum urmează, utilizînd modelul riscului de audit:

$$RN = \frac{RA}{RI * RC}$$

3.4. Pentru a stabili riscul de nedetectare (important pentru volumul eșantionului în eșantionarea statistică) pot fi utilizate următoarele valori:

	Înalt	Mediu	Scăzut
Riscul inerent	1	0,65	0,45
Riscul de control	1	0,60	0,30

Riscul de nedetectare	Riscul de control				
	înalt	mediu	scăzut		
	1	0,60	0,30		
Riscul inerent	înalt	1	0,05	0,08	0,17
	mediu	0,65	0,08	0,13	0,26
	scăzut	0,45	0,11	0,19	0,37

3.5. Cu cât mai înalt este riscul de nedetectare, cu atât mai redus poate fi volumul eșantionului.

## 4. Tipurile de eșantionare

4.1. Este general acceptată următoarea clasificare a tipurilor de eșantionare:

- a) eșantionarea nestatistică:
  - eșantionarea aleatorie
  - eșantionarea rațională

b) eșantionarea statistică, dintre care:

- eșantionarea pe baza unității monetare.

4.2. Aceste tipuri de eșantionare sînt abordate în prezenta NMAISP.

### 5. Eșantionarea aleatorie

5.1. În eșantionarea aleatorie, auditorul intern este imparțial la selectarea tranzacțiilor, de exemplu:

- o tranzacție (factură) pentru a-și forma o părere despre procesele de control;
- o tranzacție (factură) pentru fiecare perioadă (săptămîină) pentru a testa funcționarea corectă a proceselor de control;
- selectarea unei perioade în bloc (săptămîină sau lună) și testarea tuturor tranzacțiilor din perioada respectivă.

### 6. Eșantionarea rațională

6.1. În eșantionarea rațională (a tranzacțiilor critice), auditorul intern se axează pe anumite tranzacții în baza raționamentului său profesional, de exemplu:

- tranzacțiile cu valoare înaltă;
- tranzacțiile specifice, care nu sînt de rutină sau tranzacțiile cu o rată înaltă de eroare, tranzacțiile cu implicarea managerului entității publice sau în care acesta a ignorat activitățile de control;
- tranzacțiile în zilele de sîrbătoare sau odihnă;
- eșantionarea stratificată, în care populația este împărțită în clase, iar sumelor mari li se acordă o atenție sporită comparativ cu sumele mici. O formă a eșantionării stratificate este regula 80/20. Volumul populației este deseori stabilit la nivel de 20% din totalul tranzacțiilor.

6.2. Eșantionarea rațională poate fi utilizată de auditorii interni:

- pentru a selecta exemple de deficiențe care vor susține concluzia auditorilor interni precum că sistemul de controale este slab;
- în cazurile în care eșantionarea statistică este prea costisitoare și nu este practică.

### 7. Eșantionarea statistică

7.1. Eșantionul reprezintă totalitatea unităților de eșantionare selectate din cadrul populației pentru a se forma o opinie asupra întregii populații. Populația reprezintă totalitatea de articole, precum sînt numărul de facturi, sumele în lei, chitanțele, etc., din care este extras un eșantion și despre care eșantionul oferă informații. Unitățile eșantionării sînt elementele populației care urmează să fie subiectul eșantionării.

7.2. Atunci cînd există erori în populație și acestea sînt sistematice, există o probabilitate înaltă ca ele să fie descoperite cu un eșantion. Cu toate acestea, la nivel internațional este acceptat faptul că există riscul ca auditorul intern să nu descopere eroarea.

7.3. De exemplu, atunci cînd auditorul intern trebuie să ofere o asigurare de 100% la o populație de 6.000.000 de articole, unde nu este posibil să nu existe erori, el este obligat să examineze fiecare articol. În schimb, cînd nivelul de asigurare este redus la 95%, cu un nivel al materialității de 2%, eșantionul este redus la 150 de articole, atunci cînd nu sînt preconizate erori în eșantion. Legile naturii ne permit să prevedem cînd va răsări soarele pe 1 ianuarie 2025. Putem să calculăm momentul cu o precizie de un minut și să fim foarte încrezuți în rezultatul predicției noastre. Cînd încercăm, însă, să prevedem cum va fi timpul în aceeași zi, vom vedea o contradicție dintre nivelul de exactitate și nivelul de încredere. Cînd spunem că temperatura va fi de +10 °C putem să fim exacti, dar nu foarte încrezuți. Pe de altă parte, cînd spunem că temperatura va fi între -30 °C și +40 °C vom fi încrezuți, dar nu la fel de exacti. Provocarea pentru auditorul intern este să facă o predicție despre o populație a cărei rată de eroare nu o cunoaște, însă prin utilizarea eșantionării statistice el poate dovedi din punct de vedere științific (eroarea cea mai probabilă și limita superioară a

erorii) cît de exact este lucrul lui și cît de încrezut este el în rezultatul obținut.

7.4. Eșantionarea statistică se utilizează:

- în cazul unei populații mari;
- pentru selectarea eșantionului într-un mod mai obiectiv;
- pentru formarea unei concluzii exacte despre întreaga populație.

7.5. Auditorul intern trebuie să asigure următoarele condiții:

- populația din care este extras eșantionul este completă;
- fiecare articol din populație are o șansă egală de a fi selectat;
- pentru a determina rata preconizată a erorilor s-ar putea dovedi utilă prelevarea unui eșantion aleatoriu mic.

7.6. Auditorul intern trebuie să țină cont de faptul că:

- a) rezultatul unui eșantion statistic oferă asigurări rezonabile și există riscul ca acest rezultat să nu fie reprezentativ pentru populație (riscul de nedetectare sau riscul beta).
- b) atunci cînd se preconizează un număr mare de erori, s-ar putea să nu fie utilă efectuarea unui test statistic.

### 8. Eșantionarea pe baza unității monetare

8.1. Metoda eșantionării pe baza unității monetare a fost elaborată în scopul includerii în eșantion nu a tranzacțiilor, ci a unităților monetare individuale. Unitatea de eșantionare sînt articole individuale – conturi, facturi, lei, etc., din care este formată populația, eșantionarea pe baza unității monetare fiind o metodă care presupune selectarea doar a unităților monetare (lei, euro) și nu a documentelor. Metoda a fost elaborată pentru a permite efectuarea unei evaluări financiare, în care fiecare unitate monetară are o șansă egală de a fi selectată. La selectarea facturilor, facturile cu sume mici au aceeași șansă de a fi selectate ca și facturile cu sume mai mari.

8.2. În eșantionarea pe baza unității monetare auditorul intern parcurge următoarele etape:

- a) planificarea eșantionului;
- b) determinarea volumului eșantionului;
- c) selectarea articolelor;
- d) examinarea articolelor;
- e) evaluarea rezultatelor.

### 9. Planificarea eșantionului

9.1. La planificarea eșantionului, auditorul intern trebuie să stabilească în primul rînd care este scopul auditului, pornind de la obiectivele misiunii, pentru a alege ce tip de eșantionare dorește să realizeze. Astfel, auditorul intern trebuie să ia în considerare obiectivul de audit specific și identificarea erorilor pentru care oferă asigurare.

9.2. De asemenea, auditorul intern trebuie să definească populația, întrucît o concluzie bazată pe un eșantion nu se poate extinde dincolo de populația din care a fost selectat eșantionul.

### 10. Determinarea volumului eșantionului

10.1. La determinarea volumului eșantionului, auditorul intern trebuie să țină cont de faptul că volumul eșantionului este influențat de:

- nivelul maxim al erorilor pe care auditorul intern este dispus să-l accepte în cadrul populației (nivelul materialității);
- nivelul de încredere de care are nevoie auditorul intern pentru concluzie;
- mărimea populației;
- evaluarea de către auditorul intern a riscului inerent și a riscului de control.

10.2. Auditorul intern trebuie să stabilească nivelul de risc pe care este dispus să-l



accepte pentru a stabili volumul testelor substanțiale și numărul articolelor de eșantion necesare pentru a oferi probe de audit suficiente și corespunzătoare. Modelul riscului de audit este abordarea utilizată pentru a ajunge la un risc asociat procedurilor de audit, și anume, testelor substanțiale.

10.3. Volumul eșantionului poate fi calculat utilizându-se următoarea formulă:

$$\text{Volumul eșantionului} = \frac{\text{Populația} * \text{Factorul de siguranță}}{\text{Materialitate}}$$

unde,

- factorul de siguranță (FS): nivelul de încredere convertit în factorul de încredere utilizându-se tabelul de mai jos.

**Tabelul 8**

*Factorul de siguranță*

	Nivelul de încredere	95%	93%	92%	90%	89%	86%	83%	78%	72%	67%	63%
<b>Numărul erorilor preconizate</b>												
<b>0</b>		3,00	2,66	2,53	2,31	2,21	1,97	1,77	1,51	1,25	1,13	1,00
<b>1</b>		4,75	4,33	4,17	3,89	3,77	3,46	3,21	2,87	2,54	2,31	2,14
<b>2</b>		6,30	5,83	5,65	5,53	5,18	4,83	4,53	4,13	3,73	3,45	3,25
<b>3</b>		7,76	7,24	7,04	6,69	6,52	6,13	5,80	5,35	4,90	4,57	4,34
<b>4</b>		9,16	8,60	8,38	8,00	7,83	7,39	7,03	6,53	6,04	5,68	5,42
<b>5</b>		10,52	9,92	9,68	9,27	9,10	8,63	8,24	7,70	7,17	6,7	6,49

10.4. Factorul de siguranță este calculat pe baza probabilității de producere a erorilor în raport cu nivelul de încredere ce trebuie atins, inclusiv un nivel al materialității de 1% (eroare) și 99% care nu sînt erori. Nivelul de încredere este gradul de siguranță pe care îl are auditorul intern față de rezultatele obținute.

10.5. Nivelul de încredere (NÎ) este valoarea indirect dependentă de riscul de nedetectare și se calculează după formula:

$$NÎ = 100 - RN = 100 - \frac{RA}{RI * RC}$$

10.6. Ulterior se prezintă un exemplu:

Se planifică a desfășura o misiune de evaluare a cheltuielilor neafereente salarizării din cadrul unui minister, în sumă de 60.000.000 lei. Pe baza examinării dosarelor din anii precedenți și întâlnirii cu managerul unității auditate, s-a stabilit că:

- riscul final de audit – 0,05 sau 5%;
- materialitatea planificată – 2% sau 1.200.000 lei;
- riscul inerent – înalt sau 1,00;
- riscul de control – mediu sau 0,60.

Se cere a calcula:

- a) testul substanțial al riscului de nedetectare;

b) volumul eșantionului.

Soluție:

a)

$$RN = \frac{RA}{RI * RC} = \frac{0,05}{1,00 * 0,60} = 0,08$$

$$\text{Nivelul de încredere} = 1,00 - RN = 1,00 - 0,08 = 0,92 \text{ sau } 92\%$$

b)

$$\text{Volumul eșantionului} = \frac{\text{Populația} * FS}{\text{Materialitate}} = \frac{60.000.000 * 2,53}{1.200.000} = 127$$

### 11. Selectarea articolelor

11.1. După determinarea volumului eșantionului, auditorul intern trebuie să selecteze un eșantion reprezentativ din populație. Probabilitatea ca eșantionul să nu fie reprezentativ poate fi redusă prin modul în care este selectat eșantionul.

11.2. Printre eventualele metode de selectare a eșantionului pe care le poate utiliza auditorul intern se numără:

- a) selectarea aleatorie simplă;
- b) selectarea sistematică.

11.3. Selectarea aleatorie simplă este o metodă de selecție în care unitățile de eșantionare din populație sînt numerotate consecutiv, iar eșantionul ce urmează să fie examinat este stabilit cu ajutorul unui tabel cu numere aleatorii (de exemplu, 105.000 RSN), loteriei sau unui soft. Cea mai utilizată metodă este tabelul cu numere aleatorii. Tabelul cu numere aleatorii poate fi identificat prin referirea la denumirea tabelului, numărul paginii, numărul rîndului, numărului coloanei, pasului și secvenței.

11.4. Pentru a aplica metoda tabelului numerelor aleatorii, se determină seria de facturi sau valori monetare ce urmează să fie eșantionate pentru a obține numărul de cifre necesar, se găsește un punct de pornire în tabel și, într-o ordine prestabilită, se selectează un număr suficient de cifre pînă se extrage volumul necesar al eșantionului.

11.5. Selectarea sistematică a eșantionului presupune următorii pași:

- a) se determină intervalul eșantionului, prin formula:

$$\text{Intervalul eșantionului (k)} = \frac{\text{Populația}}{\text{Volumul eșantionului}}$$

- b) se stabilește punctul de pornire între 1 și intervalul eșantionării (k);

- c) se adaugă intervalul eșantionului (k) la numărul de pornire pentru a obține al doilea articol ce va fi inclus în eșantion.

11.6. Dacă un articol care a fost selectat pentru eșantionare lipsește, acest lucru este considerat ca o deviere.

11.7. Ulterior se prezintă un exemplu:

Se presupune că va fi extras un eșantion din 127 de articole dintr-o populație ce conține 60.000.000 de articole.

$$k = \frac{60.000.000}{127} = 472.440$$

Dacă numărul de pornire aleatoriu (de la 1 la 127) este, de exemplu: 48, atunci unitățile de eșantionare care vor fi incluse în eșantion sînt: 472.488, 944.928 și 1.417.368.

**12. Examinarea articolelor**

12.1. Articolele selectate sînt auditate pe baza numărului erorilor definit la etapa de planificare a misiunii. Este indicat să se utilizeze o listă de verificare standard. Pe lîngă criteriile cantitative pot fi incluse și criterii calitative. O listă de verificare constă, de obicei din 10-20 de articole.

12.2. La stabilirea numărului erorilor, este posibil să fie determinate și erorile parțiale.

12.3. În secțiunea cu instrucțiuni suplimentare este prezentat un model de tabel pentru examinarea articolelor.

**13. Evaluarea rezultatelor eșantionului**

13.1. În cadrul evaluării rezultatelor, auditorul intern examinează erorile, cît și investighează cauzele acestora pentru a oferi consultanță în vederea îmbunătățirii.

13.2. Pe baza eșantionului statistic auditorul intern poate să estimeze limitele în care se încadrează rata erorilor. Pentru determinarea acestor limite sînt importanți doi factori:

a) eroarea cea mai probabilă (EMP), care se calculează pe baza totalului erorilor extrapolat la totalul populației;

$$EMP = \frac{\text{erori}}{\text{eșantion}} * \text{populație}$$

b) limita superioară a erorii (LSE), care este cea mai înaltă rată a erorii preconizată de auditorul intern pe baza rezultatului eșantionului.

13.3. Limita superioară a erorii ia în considerare gradul de acuratețe, care depinde de numărul erorilor identificate. Din cauza erorilor crește nivelul de nesiguranță legat de eroarea propriu-zisă, ceea ce se soldează cu o limită superioară a erorii. Limita superioară a erorii poate fi calculată pe baza tabelelor din instrucțiunile suplimentare.

13.4. În cazul în care se produc mai multe erori decît au fost luate în considerare la planificarea eșantionului, limita superioară a erorii va fi mai înaltă decît nivelul de materialitate. Aceasta presupune o analiză atentă a măsurilor ce trebuie luate. Astfel, se pot produce următoarele situații:

EMP	LSE	Concluzie
EMP < Materialitate	LSE < Materialitate	Opinie pozitivă despre populație
EMP > Materialitate	LSE > Materialitate	Sînt necesare testări suplimentare pentru a vedea dacă LSE poate fi redus sau nu la nivelul materialității
EMP > Materialitate	LSE > Materialitate	Opinie negativă

13.5. În secțiunea cu instrucțiuni suplimentare sînt prezentate cîteva modele de documente de lucru pentru evaluarea eșantionului.

**14. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 12**

14.1. Instrucțiunile suplimentare la prezenta NMAISP prezintă un model de document de lucru privind eșantionarea, cît și unele tabele ajutătoare la etapa eșantionării în audit intern.

14.2. Ulterior se prezintă un model de document aplicabil pentru planificarea eșantionării:

**PLANIFICAREA EȘANTIONĂRII****Scopul eșantionului:**

--

**Definirea erorii:**

--

**Definirea populației:**

--

**Volumul eșantionului:**

Volumul populației		MDL
Materialitatea		MDL %
Riscul de audit	(în mod normal)	5%
Riscul inerent	înalt mediu scăzut	1,00 0,65 0,45
Riscul de control	înalt mediu scăzut	1,00 0,60 0,30
Riscul de nedetectare	RA / (RI * RC)	
Nivelul de încredere	100 – RN	
Numărul erorilor preconizate		
Factorul de siguranță	vezi Tabelul 8	
Volumul eșantionului	(Volumul populației * FS) / Materialitatea	
Intervalul eșantionului	k = Volumul populației / Volumul eșantionului	MDL

14.3. Ulterior se prezintă câteva modele de tabele utile la etapa examinării și evaluării eșantionului.

#### Examinarea articolelor:

Unitatea de eșantion de referință	Suma totală a unității de eșantion	Eșantion > 2 intervalul eșantionului (k)	Suma erorii	Procentul de erori din unitatea de eșantion
	MDL		MDL	%
	MDL		MDL	%
	MDL		MDL	%
	MDL		MDL	%
	MDL		MDL	%
	MDL		MDL	%

#### Gradul de acuratețe:

	Nivelul de încredere	95%	93%	92%	90%	89%	86%	83%	78%	72%	67%	63%
<b>Numărul de erori</b>												
<b>0</b>		3,00	2,66	2,53	2,31	2,21	1,97	1,77	1,51	1,27	1,11	1,00
<b>1</b>		0,75	0,67	0,64	0,59	0,56	0,49	0,44	0,36	0,27	0,20	0,14
<b>2</b>		0,55	0,50	0,47	0,43	0,41	0,37	0,32	0,26	0,19	0,14	0,11
<b>3</b>		0,46	0,41	0,39	0,36	0,34	0,30	0,27	0,21	0,17	0,12	0,09
<b>4</b>		0,40	0,36	0,35	0,31	0,31	0,26	0,23	0,19	0,14	0,11	0,08
<b>5</b>		0,36	0,32	0,31	0,29	0,27	0,24	0,21	0,17	0,13	0,10	0,07

#### Evaluarea eșantionului:

B1	Materialitatea	MDL
B2	Nivelul de încredere (NÎ)	
B3	Factorul de siguranță cu 0 erori preconizate (FS)	
B4	Intervalul eșantionului (k)	MDL

#### Erori > 2 k

Unitatea de eșantion de referință	Volumul real al eșantionului	Volumul erorii
		MDL
	TOTAL A1	

#### Erori < 2 k

Unitatea de eșantion de referință	Procentul de erori din unitatea de eșantion	Intervalul eșantionului (k)	Procentul de erori din unitatea de eșantion * k
		MDL	MDL
		TOTAL A2	

#### Valoarea erorilor:

#### Eroarea cea mai probabilă:

$$EMP = A1 + A2$$

#### Gradul de acuratețe

Unitatea de eșantion de referință	Procentul de erori din unitatea de eșantion	Intervalul eșantionului (k)	Gradul de acuratețe (erori în % de la înalt la scăzut)	Procentul de erori din unitatea de eșantion * k * Gradul de acuratețe
		MDL		MDL
			TOTAL B	

#### Limita superioară a erorii

	Valoare
B3 * B4	MDL
Total A	MDL
Eroarea cea mai probabilă	
Total B	MDL
Gradul de acuratețe	
Erori corectate în rezultatul misiunii -/-	MDL
<b>Limita superioară a erorii</b>	MDL

#### XIV. ROLURI ȘI RESPONSABILITĂȚI ALE AUDITORILOR INTERNI – NMAISP 13

##### 1. Introducere

1.1. Auditul intern este o activitate profesională, care la fel dispune de cerințe, roluri și responsabilități față de persoanele care o exercită. Auditorii interni trebuie să fie, concomitent, persoane cu aptitudini și experiență corespunzătoare pentru a practica profesia de auditor intern.

1.2. Raționamentul de audit este utilizat ori de câte ori auditorul intern își exercită rolul. În acest context, este indispensabil de a defini clar aceste roluri și responsabilități ale auditorilor interni, pentru a stabili un cadru adecvat de funcționare a acestora conform standardelor și normelor profesionale, ceea ce este nemijlocit prezentat în NMAISP 13.

1.3. În activitatea sa, conducătorul UAI ține cont de prevederile SNAI, și anume:

**SNAI 1000 „Misiune, competențe și responsabilități”.** Misiunea, competențele și responsabilitățile în activitatea de audit intern sînt definite în Carta de audit intern, în conformitate cu Legea privind controlul financiar public intern nr.229 din 23.09.2010, Codul etic al auditorului intern și prezentele SNAI.

1.4. Misiunea, competențele și responsabilitățile auditului intern sînt definite în Cartă, în calitate de Regulament de funcționare a unității de audit intern.

1.5. Carta definește sfera de activitate a unității de audit intern, stabilește poziția acesteia în structura organizațională a entității publice, stipulează drepturile și obligațiile angajaților unității de audit intern, autorizează accesul la personal, documente și bunuri fizice, necesare îndeplinirii corespunzătoare a activității de audit intern. În special, Carta stipulează atribuțiile conducătorului și personalului UAI, precum și ce sînt / nu sînt aceștia în drept să realizeze.

1.6. Codul etic al auditorului intern reprezintă un ansamblu de principii și reguli de conduită, care reglementează activitatea auditorilor interni în domeniul eticii profesionale. Codul etic al auditorului intern prevede îndeplinirea, de către auditorii interni, a următoarelor cerințe de bază:

- a) performanța – desfășurarea activității la cei mai înalți parametri profesionali, în scopul îndeplinirii interesului public, în condiții de economicitate, eficacitate și eficiență;
- b) profesionalismul – existența capacităților intelectuale și experienței, dobîndite prin perfecționare profesională continuă și respectarea Codului etic al auditorului intern, comun tuturor auditorilor interni;
- c) calitatea activității de audit intern – asigurarea corespunderii nivelului realizării activității de audit intern conform SNAI, legislației în vigoare și celor mai bune practici internaționale;
- d) încrederea – promovarea bunelor relații între auditorii interni, bazate pe principiile cooperării, susținerii și corectitudinii profesionale;
- e) conduita adecvată – comportarea ireproșabilă în realizarea atribuțiilor de serviciu;
- f) credibilitatea – autenticitatea și obiectivitatea informației din rapoartele de audit intern.

1.7. În desfășurarea activității, auditorul intern trebuie să respecte următoarele principii fundamentale:

- a) integritatea;
- b) independența și obiectivitatea;
- c) competența;
- d) confidențialitatea.

1.8. Toate aceste principii sînt descrise Codul etic al auditorului intern, de asemenea, SNAI conțin următoarele prevederi referitor la principiile fundamentale de activitate ale auditorilor interni enumerate mai sus.

**SNAI 1100 „Independență și obiectivitate”.** Activitatea de audit intern este independentă, iar auditorii interni își desfășoară activitatea cu obiectivitate.

**SNAI 1200 „Competență și conștiinciozitate profesională”.** Misiunile de audit intern se efectuează cu competență și conștiinciozitate profesională.

**SNAI 1210 „Competență”.** Auditorii interni posedă cunoștințele, priceperea și competențele necesare exercitării responsabilităților lor individuale. Personalul unității de audit intern posedă sau obține, în mod colectiv, cunoștințele, abilitățile și alte competențe necesare pentru a-și îndeplini responsabilitățile.

**1210.A1** – Conducătorul unității de audit intern obține asistență de specialitate și consultanță din partea altor persoane, în cazul în care auditorii interni nu posedă cunoștințele, priceperea sau competențele necesare pentru a efectua parțial sau totalmente misiunea de audit intern.

**1210.A2** – Auditorii interni posedă cunoștințe suficiente pentru a evalua riscul de fraudă și modul în care acesta este gestionat de entitatea publică, dar nu sînt solicitați să dispună de experiența unei persoane a cărei responsabilitate de bază este depistarea și investigarea fraudei.

**1210.A3** – Auditorii interni dispun de suficiente cunoștințe despre riscurile și controalele cheie aferente tehnologiilor informaționale și despre tehnicile de audit disponibile bazate pe tehnologii, pentru a-și îndeplini atribuțiile desemnate. Cu toate acestea, nu toți auditorii interni sînt solicitați să dispună de experiența auditorului intern a cărui responsabilitate de bază este auditul tehnologiilor informaționale.

**1210.C1** – Conducătorul unității de audit intern nu acceptă misiunea de consiliere sau obține asistența competentă din partea unor persoane calificate în domeniu, în cazul în care auditorii interni nu posedă cunoștințele, priceperea și celelalte competențe necesare pentru a efectua parțial sau totalmente misiunea de audit intern.

**SNAI 1220 „Conștiinciozitate profesională”.** Auditorii interni își exercită activitatea cu conștiinciozitate și pricepere, precum se așteaptă de la un auditor intern prudent și competent. Conștiinciozitatea profesională nu implică inadmisibilitatea erorilor.

**1220.A1** – Auditorii interni dau dovadă de conștiinciozitate profesională luînd în considerare următoarele elemente:

- volumul de lucru necesar pentru atingerea obiectivelor misiunii de audit intern;
- complexitatea relativă, materialitatea sau caracterul semnificativ al problemelor asupra cărora se aplică procedurile misiunilor de asigurare;
- caracterul adecvat și eficacitatea proceselor de management al riscurilor, de control și de guvernare a entității publice;
- probabilitatea existenței unei erori, fraude, nereguli sau neconformități semnificative;
- costul misiunilor de asigurare în raport cu beneficiile potențiale.

**1220.A2** – În exercitarea conștiinciozității profesionale auditorii interni iau în considerare utilizarea tehnologiilor informaționale și a altor tehnici de analiză a datelor.

**1220.A3** – Auditorii interni manifestă o vigoare deosebită în ceea ce privește riscurile semnificative care ar putea afecta obiectivele, operațiunile sau resursele. Oricum, doar aplicarea procedurilor misiunilor de asigurare, chiar dacă este efectuată cu conștiinciozitatea profesională necesară, nu garantează identificarea tuturor riscurilor semnificative.

**1220.C1** – În timpul misiunilor de consiliere, auditorii interni manifestă conștiinciozitate profesională, luînd în considerare următoarele elemente:

- necesitățile și așteptările managerilor operaționali, inclusiv în ceea ce privește caracterul, perioada de desfășurare și comunicarea rezultatelor misiunii de audit intern;
- complexitatea relativă și volumul de muncă necesar pentru atingerea obiectivelor misiunii de audit intern;
- costul misiunilor de consiliere în raport cu beneficiile potențiale.

**SNAI 1230 „Dezvoltarea profesională continuă”.** Auditorii interni își îmbunătățesc cunoștințele, priceperea și alte competențe necesare prin dezvoltare profesională continuă.

## 2. Independență și obiectivitate

2.1. Auditorii interni sînt independenți atunci cînd pot să-și exercite activitatea în mod liber și obiectiv. Independența permite auditorilor interni să judece în mod imparțial și fără prejudecăți, ceea ce este esențial pentru buna desfășurare a misiunilor. Acest obiectiv este atins datorită poziției lor în cadrul entității publice și datorită obiectivității lor.

2.2. Auditorii interni trebuie să beneficieze de sprijinul managerului entității publice pentru a obține cooperarea cu unitatea auditată și pentru a putea să-și exercite activitatea fără probleme. Conducătorul UAI trebuie să fie subordonat anume managerului entității publice, care dispune de toată autoritatea pentru a-i asigura independența, a-i garanta o arie largă de intervenție și care trebuie să acorde o atenție deosebită rezultatelor activității de audit intern și măsurilor care se impun ca rezultat al recomandărilor de audit.

2.3. Obiectivitatea este o atitudine marcată de independența pe care auditorii interni trebuie să o mențină la realizarea misiunilor. Auditorii interni nu trebuie să-și subordoneze propria judecată, în ceea ce privește misiunea, judecării altor persoane. Obiectivitatea cere ca auditorii interni să-și realizeze misiunile astfel încît aceștia să aibă într-adevăr încredere în rezultatul eforturilor lor și în faptul că nu a fost adus nici un detriment calității.

## 3. Competență

3.1. Competența profesională reprezintă responsabilitatea conducătorului UAI și a fiecărui auditor intern în parte. Conducătorul UAI trebuie să se asigure că pentru fiecare misiune echipa desemnată deține în mod colectiv cunoștințele, abilitățile, priceperile și alte competențe necesare pentru îndeplinirea obiectivelor misiunii.

3.2. Experiența constituie un factor esențial în realizarea misiunii, astfel, conducătorul UAI se asigură ca acțiunile auditorilor interni, inclusiv a celor cu o experiență mai mică, sînt supravegheate în mod corespunzător.

3.3. Auditorul intern trebuie să dețină cunoștințe și competențe privind:

- a) aplicarea SNAI, NMAISP, tehnicilor și procedurilor de audit intern;
- b) contabilitatea în sectorul public;
- c) principiile de management în sectorul public;
- d) activitatea operațională a entității publice (inclusiv, contabilitate, finanțe publice, drept, TIC, ș.a.).

3.4. Auditorul intern trebuie să dispună de bună calitate relaționale și comunicaționale. Astfel, auditorul intern trebuie să fie capabil să comunice oral și în scris pentru a putea expune clar și eficace obiectivele, concluziile, constatările și recomandările de audit.

3.5. Întregul personal al UAI trebuie să dețină competențele, cunoștințele și priceperile indispensabile practicării profesiei în cadrul entității publice.

3.6. În cazul în care auditorii interni nu posedă cunoștințele, priceperea sau competențele necesare pentru efectuarea misiunii, conducătorul UAI este în drept să solicite și să obțină asistență de specialitate și consultanță din partea altor persoane.

3.7. Această asistență și consultanță poate fi solicitată și obținută pentru domenii cum ar fi: contabilitate, economie, finanțe publice, statistică, TIC, inginerie, drept, mediu și orice alte domenii necesare pentru a putea realiza misiunea.

3.8. În momentul în care se decide de a recurge la asistență de specialitate și consultanță din partea altor persoane, fie din interiorul sau exteriorul entității publice, conducătorul UAI trebuie să evalueze competența, independența și obiectivitatea (inclusiv, lipsa conflictului de interese) a acestora ținînd cont de particularitățile misiunii care trebuie realizată.

3.9. Frauda reprezintă o iregularitate sau acțiune ilegală comisă cu intenția de a înșela, disimula sau trăda încrederea. Frauda poate fi comisă în beneficiul entității publice sau în defavoarea acesteia, atît de persoane din interiorul, cît și exteriorul entității publice.

3.10. Diminuarea fraudelor constă în luarea de măsuri pentru descurajarea acesteia și limitarea riscurilor aferente. Sistemul MFC constituie principala forță de diminuare a fraudelor.

3.11. Auditorul intern să contribuie la diminuarea fraudelor prin evaluarea eficacității sistemului MFC, avînd în vedere riscurile specifice și controlul acestora.

3.12. Auditorul intern trebuie să dispună de suficiente cunoștințe privind evaluarea riscurilor de fraudă și modul în care aceste riscuri sînt gestionate. Concomitent, auditorul intern nu trebuie să dispună de cunoștințele, experiența și priceperile unei persoane a cărui responsabilitate de bază este depistarea și investigarea fraudei. NMAISP 14 prezintă mai multe detalii cu privire la rolul și responsabilitățile auditorului intern privind fraudă și corupția.

3.13. Auditorul intern trebuie să dispună, de asemenea, de suficiente cunoștințe privind riscurile și activitățile de control aferente TI, cît și despre disponibilitatea tehnicilor de audit asistate de calculator.

3.14. Auditorul intern trebuie să posede competențe, cunoștințe și priceperi privind riscurile asociate infrastructurii, sistemelor și aplicațiilor informatice, cît și privind activitățile de control aferente acestor riscuri pentru a oferi asistență prin sfaturi privind proiectare, implementare, funcționare și perfecționare continuă a TI.

3.15. Concomitent, auditorul intern nu trebuie să dispună de experiența unei persoane a cărui responsabilitate de bază este auditul TI.

## 4. Raționament de audit

4.1. Profesionalismul presupune că doi sau mai mulți profesioniști, care activează în circumstanțe de natură similară, vor ajunge la concluzii similare sau comparabile.

4.2. Profesionalismul presupune cunoștințe și competențe privind standardele aplicabile și exercitarea raționamentului profesional la luarea deciziilor în corespundere cu aceste standarde.

4.3. Raționamentul profesional al auditorului intern sau „raționamentul de audit” este definit ca aplicarea cunoștințelor și experienței în contextul stabilit de standarde, precum și regulile conduitei profesionale, în situația în care este necesară selectarea unei alternative din mai multe.

4.4. Raționamentul de audit este necesar la orice etapă a activității de audit intern, de exemplu, pentru a identifica cele mai importante aspecte / domenii supuse viitoarelor misiuni, tipurile de teste de audit care se vor efectua, cantitatea probelor de audit necesare, etc.

## 5. Conștiinciozitate profesională

5.1. Conștiinciozitatea profesională se referă la conștiința și priceperea pe care trebuie să le dețină un auditor intern suficient de prudent și competent. Conștiinciozitatea profesională trebuie să considere complexitatea misiunii, în același timp, auditorul intern ține cont de riscurile de greșală intenționată, eroare sau omisiune, lipsă de eficacitate, risipă și conflict de interese.

5.2. Astfel, auditorul intern, dînd dovadă de conștiinciozitate profesională, ia în considerare:

- volumul de lucru necesar pentru atingerea obiectivelor misiunii;
- complexitatea relativă și materialitatea aspectelor misiunii;
- procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare;
- probabilitatea existenței unei erori, fraude, nereguli sau neconformități semnificative.

5.3. Conștiinciozitatea profesională, în același timp, nu presupune activitate desăvârșită și performanțe excepționale ale auditorului intern. Aceasta înseamnă că auditorul intern efectuează misiuni suficiente de aprofundate, dar fără o examinare extrem de minuțioasă, detaliată și sistematică.

5.4. Constatările de audit se bazează pe probe de audit suficiente, relevante și sigure. Totuși, nu totdeauna probele de audit sînt colectate prin testarea tuturor tranzacțiilor / activităților de control.

5.5. În consecință, auditorul intern nu poate oferi o asigurare absolută precum că în cadrul unității auditate nu există nici o anomalie, eroare, iregularitate sau neconformitate.

### 6. Dezvoltare profesională continuă

6.1. Auditorul intern este responsabil de actualizarea continuă a cunoștințelor sale. El trebuie să se informeze cu privire la progresele făcute și la evoluțiile actuale în domeniul procedurilor și tehnicilor de audit.

6.2. Formarea continuă poate fi dobîndită prin aderarea și participarea la asociații profesionale, conferințe, seminare de instruire, ateliere de lucru, acțiuni interne de instruire, precum și programe de cercetare.

6.3. Auditorii interni din sectorul public care dispun de certificat de calificare profesională trebuie să urmeze 40 ore de diferite forme de dezvoltare profesională continuă.

### 7. Fișa postului

7.1. Fișa postului este actul juridic în care se stipulează scopul general, sarcinile de bază, atribuțiile de serviciu, împuternicirile și responsabilitățile specifice funcției publice, precum și cerințele față de titularul acestei funcții.

7.2. Fișa postului se elaborează, coordonează și aprobă conform prevederilor Hotărîrii Guvernului nr.201 din 11.03.2009 privind punerea în aplicare a prevederilor Legii nr.158-XVI din 4 iulie 2008 cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2009, nr.55-56, art.249).

7.3. Astfel, fișa postului se elaborează de către funcționarul public de conducere pentru funcțiile publice din subordinea directă a acestuia. De asemenea, fișa postului se elaborează pentru fiecare funcție publică, poartă un caracter nonpersonal și se aduce la cunoștința titularului funcției publice la data numirii în funcția publică.

7.4. În dependență de structura organizatorică a UAI, fișa postului se elaborează:

a) de către conducătorul UAI, pentru persoanele din subordine, după caz:

- alți funcționari publici de conducere,
- auditori interni principali,
- auditori interni superiori,
- auditori interni.

b) de către alt funcționar public de conducere, pentru:

- auditori interni principali,
- auditori interni superiori,
- auditori interni.

7.5. Structura-tip a fișei postului este prezentată în secțiunea cu instrucțiuni suplimentare.

7.6. La elaborarea fișei postului (compartimentele privind sarcinile de bază, atribuțiile de serviciu, responsabilitățile și împuternicirile), se vor utiliza prevederile Legii CFPI, Cartei, Codului etic al auditorului intern, SNAI și prezentelor NMAISP. De asemenea, la elaborarea fișei postului se ține cont de prevederile Legii nr.155 din 21 iulie 2011 pentru aprobarea Clasificatorului unic al funcțiilor publice (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2011, nr.164-165, art.480).

### 8. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 13.

8.1. Ulterior, se prezintă structura – tip a fișei postului, în conformitate cu prevederile Hotărîrii Guvernului nr.201 din 11 martie 2009 privind punerea în aplicare a prevederilor Legii nr.158-XVI din 4 iulie 2008 cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public.

### FIȘA POSTULUI

APROBAT

\_\_\_\_\_

(semnătura)

\_\_\_\_\_

(numele, prenumele)

\_\_\_\_\_

(funcția conducătorului autorității)

L.Ș. “ \_\_\_\_\_ ” \_\_\_\_\_

### Capitolul I DISPOZIȚII GENERALE

1. Autoritatea publică
2. Compartimentul
3. Adresa
4. Denumirea funcției
5. Nivelul funcției
6. Nivelul de salarizare

### Capitolul II DESCRIEREA FUNCȚIEI

7. Scopul general al funcției
8. Sarcinile de bază
9. Atribuțiile de serviciu
10. Responsabilitățile
11. Împuternicirile
12. Ponderea ierarhică
13. Cui îi raportează titularul funcției
14. Cine îi raportează titularului funcției
15. Pe cine îl substituie
16. Cine îl substituie
17. Relațiile de colaborare:
  - internă
  - externă
18. Mijloacele de lucru / echipamentul utilizat
19. Condițiile de muncă

### Capitolul III CERINȚELE FUNCȚIEI FAȚĂ DE PERSOANĂ

- 20. Studii
- 21. Experiență profesională
- 22. Cunoștințe
- 23. Abilități
- 24. Atitudini / comportamente

Întocmită de:

Nume, prenume \_\_\_\_\_  
 Funcția \_\_\_\_\_  
 Semnătura \_\_\_\_\_  
 Data întocmirii \_\_\_\_\_

Vizată de:

Nume, prenume \_\_\_\_\_  
 Serviciul resurse umane / funcția publică \_\_\_\_\_  
 Semnătura \_\_\_\_\_  
 Data \_\_\_\_\_

Luată la cunoștință de către titularul funcției:

Nume, prenume \_\_\_\_\_  
 Semnătura \_\_\_\_\_  
 Data \_\_\_\_\_

### XV. TRATAREA CAZURILOR DE FRAUDĂ ȘI CORUPȚIE – NMAISP 14

#### 1. Introducere

1.1. Prezenta normă este elaborată cu scopul de a oferi îndrumări cu privire la rolul auditorului intern în abordarea cazurilor de fraudă și acțiunile ulterioare ce urmează a fi întreprinse.

1.2. NMAISP 14 prezintă definiția fraudei și corupției, rolul și responsabilitățile auditorului intern cu privire la fraudă și corupție, relația cu alte entități publice responsabile de investigarea cazurilor de fraudă și corupție, îndrumări practice în domeniile care sînt sensibile la fraudă și corupție, inclusiv lista de verificare, care include indicatorii determinanți ai riscului de fraudă și corupție.

1.3. Prezenta NMAISP oferă cîteva definiții bazate pe teoria științifică, regulamentele UE și legislația națională, după cum urmează.

1.4. Este prezentată ulterior definiția utilizată în teoria științifică a lui L. W. Vona, un specialist renumit în ceea ce ține de aspectele aferente auditului fraudei.

- **fraudă**: acțiuni cu caracter intenționat și ascuns, comise atît de părți / persoane din cadrul entității, cît și din afara acesteia. Acțiunile sînt ilegale și denotă ilegalități. Acțiunile conduc la pierderi de fonduri ale entității, valorii și reputației acesteia, orice alt avantaj ilegal obținut personal sau de alte părți.

1.5. Ulterior sînt prezentate unele definiții conform reglementărilor UE<sup>1</sup>.

- **neregula**: orice încălcare a unei reglementări naționale, ca urmare a unei acțiuni sau omisiuni a unui agent economic, care poate sau ar putea prejudicia fondurile publice, fie prin diminuarea sau pierderea veniturilor publice, fie prin cheltuieli publice nejustificate. Întrucît auditorii interni sînt întotdeauna preocupați de neregularități, această îndrumare se referă, în special, la cazurile de fraudă, după cum urmează.

- **fraudă (în materie de cheltuieli)**: orice act sau omisiune deliberată care implică: (i) utilizarea sau prezentarea unor declarații ori documente false, incorecte sau incomplete, care are ca efect însușirea sau reținerea ilicită a unor fonduri din bugetul public, (ii) necomunicarea unor informații prin care se încalcă o obligație specifică, avînd același efect și (iii) deturnarea unor astfel de fonduri în alte scopuri decît cele pentru care au fost inițial acordate.

- **fraudă (în materie de venituri)**: orice act sau omisiune deliberată care implică: (i) utilizarea sau prezentarea unor declarații ori documente false, incorecte sau incomplete, care are ca efect diminuarea ilicită a resurselor publice, (ii) necomunicarea unor informații prin care se încalcă o obligație specifică, avînd același efect și (iii) deturnarea unui beneficiu obținut în mod legal, avînd același efect.

1.6. În legislația Republicii Moldova<sup>2</sup> găsim definițiile următoare.

- **frauda**: o acțiune ilegală, caracterizată prin înșelăciune, disimulare sau trădare a încrederii, comisă de o persoană sau entitate publică în scopul obținerii avantajelor financiare, bunurilor / valorilor sau serviciilor, sau eschivării de la efectuarea plăților pentru ași asigura un avantaj personal ori de afaceri.

- **corupția**: o faptă ilegală care afectează exercitarea normală a funcției și care constă fie în folosirea de către subiectul actelor de corupție sau al faptelor de comportament corupțional a funcției sale pentru solicitarea, primirea sau acceptarea, direct sau indirect, pentru sine sau pentru o altă persoană, a unor foloase materiale sau a unui avantaj necuvenit, fie în promisiunea, oferirea sau acordarea ilegală a unor asemenea

<sup>1</sup> Actul Consiliului din 26 iulie 1995 de elaborare a Convenției privind protejarea intereselor financiare ale Comunităților Europene.

<sup>2</sup> Legea cu privire la prevenirea și combaterea corupției nr.90-XVI din 25.04.2008

foloase sau avantaje necuvenite subiecților actelor de corupție.

1.7. În prezenta NMAISP corupția este considerată un aspect sau formă specifică a fraudei. În prezenta normă, unde este menționată frauda, aceasta poate fi aplicată și la cazurile de corupție.

## 2. Forme și moduri ale fraudei

2.1. Frauda poate consta dintr-o multitudine de activități sau acțiuni ilegale, toate caracterizate prin înșelăciune intenționată de a obține un avantaj, evita o obligație, sau cauza pierdere unei alte părți.

2.2. Termenul „fraudă” este deseori atribuit unor astfel de acțiuni, precum: mituire, falsificare, extorcare, corupție, furt, complot, delapidare de bani, deturnare de fonduri, expunere falsă, ascundere de fapte / probe și complicitate. Aceste acțiuni ilegale sînt întotdeauna considerate materiale prin natura lor deoarece frauda comisă de către funcționarii care gestionează fondurile publice (indiferent de sumă) nu poate fi tolerată!

2.3. Frauda este utilizarea înșelăciunii intenționat pentru a obține un avantaj financiar injust sau ilegal. Aceasta ar putea include denaturarea intenționată a rapoartelor financiare și altor înregistrări, precum și deturnarea de active. Aceste acțiuni frauduloase pot fi comise de angajații entității publice, conducere, de terțe părți, sau acțiuni comise în complicitate cu participanții din două sau mai multe dintre aceste grupuri.

2.4. Fraudele pot fi comise în beneficiul entității publice, cât și în dezavantajul acesteia.

2.5. Exemple de fraude comise în avantajul entității:

- fraude fiscale,
- activități comerciale interzise prin lege și de regulamente,
- omiterea intenționată a înregistrărilor contabile în scopul creării unei impresii înșelătoare privind situația financiară,
- solicitări false de la guvern pentru acordarea unor asemenea lucruri ca granturi sau beneficii.

2.6. Exemple de fraude comise în dezavantajul entității:

- acceptarea mitei,
- facturarea serviciilor sau bunurilor care nu au fost furnizate,
- deturnarea de fonduri sau bunuri și falsificarea înregistrărilor contabile pentru a disimula acțiunea.

## 3. Obligațiile auditului intern în raport cu frauda

3.1. În conformitate cu Legea CFPI, auditul intern are următoarele drepturi și obligații în ceea ce privește frauda.

**Articolul 22. Drepturile și obligațiile conducătorului unității de audit intern**

(2) Conducătorul unității de audit intern are următoarele obligații:

[...]

i) să informeze în scris managerul entității publice și managerul unității auditate în cazul descoperirii unor indicii de potențiale fraude în cursul misiunii de audit intern;

[...]

**Articolul 23. Drepturile și obligațiile personalului unității de audit intern**

(1) Personalul unității de audit intern are următoarele obligații:

[...]

d) să informeze imediat în scris conducătorul unității de audit intern în cazul descoperirii unor indicii de potențiale fraude în cursul misiunii de audit intern;

[...]

**Articolul 27. Restricții**

(2) Conducătorul și personalul unității de audit intern nu au dreptul:

[...]

d) să investigheze fraude.

3.2. În prezenta NMAISP, frauda se referă la „frauda suspectată, posibilă sau probabilă” și „frauda dovedită”. În timpul desfășurării activităților de audit, auditorul intern rareori depistează „fraude dovedite.” De regulă, auditorul intern se confruntă cu un set de circumstanțe care sugerează că o activitate frauduloasă poate avea loc sau a avut loc și care trebuie să fie investigată și trebuie să fie raportată imediat.

3.3. Prin urmare, auditorul intern este responsabil de elaborarea și urmarea pașilor corespunzători, colectarea probelor relevante și apoi să determine dacă o fraudă posibilă ar fi putut fi comisă.

3.4. Dacă în rezultatul activității se raportează fraude probabile, atunci, în conformitate cu prevederile art.22 din Legea CFPI, conducătorul UAI este responsabil să informeze în scris managerul entității publice și managerul unității auditate în cazul descoperirii unor indicii de potențiale fraude în cursul misiunii de audit intern.

3.5. Dacă în rezultatul activității nu se raportează fraude probabile, dar mai degrabă, o deficiență de management, auditorul intern este de asemenea responsabil pentru abordarea deficienței depistate și pentru oferirea recomandărilor relevante de audit.

3.5. Doar o instanță judecătorească sau o altă instituție echivalentă poate determina dacă o anumită tranzacție sau activitate reprezintă o “fraudă dovedită”.

## 4. Motive pentru comiterea fraudei

4.1. De regulă, frauda începe ca una mică și sporește în cazul în care nu este detectată. Persoanele care comit frauda profită de controalele slabe, sau de posibilitatea de a neglija controalele și sînt motivați de dorința de a obține bani sau alte avantaje.

4.2. Sînt trei caracteristici de bază ale fraudei, cunoscute sub denumirea de „triunghiul fraudei”, reprezentat în figura 17.

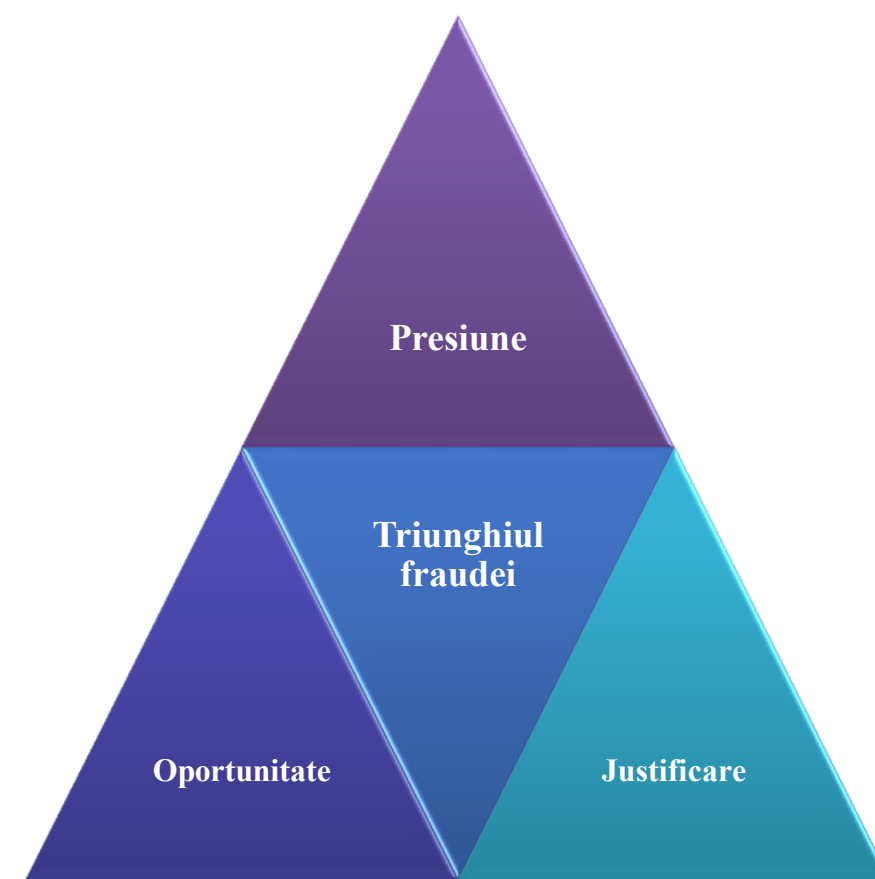


Figura 17. Triunghiul fraudei



4.3. Presiunea reprezintă evenimentele care au loc în cadrul entității publice sau în viața unei persoane. Sub sentiment de presiune, necesitățile personale devin mai presus decât etica personală și obiectivele entității publice. Stimulentul, de regulă, apare dintr-o necesitate financiară semnificativă sau dintr-o problemă. Ar putea fi necesitatea de bani, a unui bonus sau doar pentru a păstra serviciul. Ar putea, de asemenea, fi dorința de a ajunge la o poziție mai avansată în entitatea publică sau de a atinge un standard mai înalt de viață.

4.4. Justificarea este o decizie conștientă a unei persoane de a-și plasa necesitățile personale mai presus decât necesitățile altor persoane și / sau obiectivele entității publice, și de a justifica decizia respectivă, în mare parte pentru sine însuși. Persoana care comite fraudă doar „împrumută” banii și/sau utilizează banii pentru „scopuri mai majore” decât scopul entității publice. Este important ca justificarea să fie prezentă în cultura organizațională, care anterior a acceptat un asemenea comportament și, ceea ce este mai important, tonul stabilit la nivelul superior.

4.5. Oportunitatea presupune ca persoana să aibă acces la bunuri sau să gestioneze o activitate de control și abilitatea de a ascunde fraudă. Oportunitatea este creată de activitățile de control slabe, de exemplu, nu există separarea atribuțiilor, managementul prost și/sau beneficierea de funcția ocupată sau autoritatea de a predispuce neglijarea controalelor.

4.6. Toate aceste trei caracteristici trebuie să fie prezente într-o oarecare măsură pentru ca o fraudă să fie comisă. Din aceste trei elemente, oportunitatea este componentul pe care entitatea publică poate să-l influențeze cel mai mult, și anume, prin implementarea activităților de control care minimizează tentația.

## 5. Responsabilitatea conducerii

5.1. Managerul entității publice este responsabil de stabilirea unui sistem MFC eficient și eficace pentru a asigura conformitatea cu legislația și reglementările, și în baza acestuia, prevenirea fraudei și neregularităților.

5.2. Prin urmare, este sarcina conducerii, inclusiv a managerilor operaționali, de a elabora și implementa măsuri eficiente de prevenire a acțiunilor sau omisiunilor, care pot prejudicia fondurile publice sau permite încălcarea acestor legi și regulamente, și să pună în aplicare proceduri adecvate pentru:

- elaborarea, promovarea și monitorizarea conformității cu legislația, reglementările, politicile, procedurile, și alte instrucțiuni administrative / financiare;
- elaborarea și implementarea strategiilor pentru prevenirea și detectarea cazurilor de fraudă și altor neregularități;
- recepționarea și investigarea acuzațiilor de încălcare a normelor de conduită financiară sau a fraudei și neregularităților.

## 6. Rolul și responsabilitățile auditorului intern

6.1. Auditorul intern nu este responsabil de prevenirea fraudei, ci conducerea entității publice este responsabilă de prevenirea acesteia. Însă, pentru toate activitățile de audit auditorul intern trebuie să planifice și să efectueze misiunile în conformitate cu SNAI.

6.2. SNAI prevăd necesitatea obținerii de suficiente probe privind măsura în care datele financiare sau alte date examinate pe parcursul misiunii pot fi eronate, inclusiv denaturate și eronate din cauza fraudelor.

6.3. În procesul de planificare și elaborare a programului de testare sau evaluare a conformității cu legislația, reglementările și alte instrucțiuni, auditorul intern trebuie să evalueze activitățile de control din cadrul entității publice și să evalueze riscul în care sistemul MFC poate să nu prevină sau să detecteze neconformitatea cu cadrul de reglementare. În special, pe parcursul unei misiuni, testele trebuie să fie efectuate în

conformitate cu legislația și reglementările relevante.

6.4. În mod corespunzător, auditorul intern poate utiliza, la diferite etape ale misiunii, proceduri specifice de audit care oferă o asigurare rezonabilă de detectare a materialului<sup>3</sup> neconformității, erorilor, neregulilor și acțiunilor ilegale. Auditorul intern trebuie să fie alertat despre orice indicii de fraudă sau corupție posibilă la toate etapele desfășurării misiunii. El nu trebuie să accepte la valoarea nominală nici o problemă care pare a fi neobișnuită sau extraordinară.

6.5. Auditorii interni trebuie să își exercite activitatea cu conștiinciozitate și pricepere, precum se așteaptă de la un auditor intern prudent și competent. Mai specific, auditorii interni sînt responsabili de:

- elaborarea programului de lucru, care să ofere o asigurare rezonabilă de detectare a neregulilor dacă acestea sînt prezente;
- acordarea atenției cuvenite pe parcursul misiunii la documentarea suspiciunii unei fraude posibile, astfel încît să nu pericliteze investigațiile ulterioare sau inițiativele de urmărire penală;
- raportarea suspiciunilor de fraude suspectate sau probabile după documentarea acestora.

6.6. În conformitate cu prevederile Legii CFPI, conducătorul și personalul UAI nu au dreptul să investigheze fraude. De asemenea, conform SNAI, auditorii interni trebuie să posede cunoștințe suficiente pentru a evalua riscul de fraudă și modul în care acesta este gestionat de entitatea publică, dar nu sînt solicitați să dispună de experiența unei persoane a cărei responsabilitate de bază este depistarea și investigarea fraudei.

6.7. Evaluarea, detectarea, raportarea, documentarea, cît și alte acțiuni efectuate de auditorul intern pe marginea cazurilor de fraudă în privința unei persoane fizice, urmează a fi realizate în strictă conformitate cu prevederile Legii privind protecția datelor cu caracter personal. Auditorul intern este obligat să asigure confidențialitatea și securitatea acestor date cu caracter personal în condițiile art.29 și 30 al Legii menționate supra.

## 7. Relația cu alte entități publice

7.1. Entități publice, implicate în domeniile ce țin de fraudă și corupție, sînt prezentate ulterior.

7.2. Centrul Național Anticorupție este un organ specializat investit cu atribuții de prevenire și de combatere a actelor de corupție sau a faptelor de comportament corupțional, în ale cărui obligații intră<sup>4</sup> (printre altele):

- a) întreprinderea acțiunilor de prevenire, depistare și de contracarare a corupției, efectuarea măsurilor operative de investigație și a măsurilor de urmărire penală privind actele de corupție;
- b) colectarea și analiza informațiilor privind faptele de comportament corupțional sau actele de corupție, colaborarea și schimbul de informații cu autoritățile administrației publice, sesizarea organelor competente despre cauzele și condițiile care favorizează comiterea de acțiuni ilicite.

7.3. Inspekția financiară este autoritate administrativă de specialitate din subordinea Ministerului Finanțelor și efectuează inspecții (controale) financiare.

7.4. Misiunea Inspekției financiare<sup>5</sup> constă în protecția intereselor financiare publice ale statului prin exercitarea, conform principiilor transparenței și legalității, a controlului financiar centralizat al Ministerului Finanțelor privind conformitatea cu legislația a

<sup>3</sup> Termenul „materialitate” este explicat în NMAISP 12

<sup>4</sup> Art.13 din Legea cu privire la prevenirea și combaterea corupției nr.90-XVI din 25.04.2008.

<sup>5</sup> Hotărîrea Guvernului nr. 1026 din 02.11.2010 privind organizarea activității de inspecție financiară

operațiunilor și tranzacțiilor ce țin de gestionarea resurselor bugetului public național și patrimoniului public.

7.5. Alte organe și persoane abilitate<sup>6</sup> exercită atribuții de prevenire și combatere a corupției prin realizarea politicilor și practicilor în domeniu, în limitele competenței stabilite de legislație:

- Parlamentul Republicii Moldova;
- Președintele Republicii Moldova;
- Guvernul Republicii Moldova;
- Procuratura;
- Serviciul de Informații și Securitate;
- Curtea de Conturi a Republicii Moldova;
- alte organe centrale de specialitate ale administrației publice și autoritățile administrației publice locale;
- societatea civilă.

## 8. Evaluarea riscului de fraudă

8.1. Evaluarea riscurilor, în general, este descrisă în NMAISP 3, NMAISP 3 și NMAISP 10.

8.2. Toate entitățile publice sînt expuse la riscul de fraudă în orice proces care necesită implicarea umană. Expunerea la fraudă depinde de:

- riscul de fraudă inerent activității / procesului;
- eficacitatea activităților de control;
- onestitatea și integritatea persoanelor implicate.

8.3. Riscul de fraudă reprezintă probabilitatea că va fi comisă o fraudă și consecințele acesteia pentru entitatea publică atunci cînd fraudă va avea loc.

8.4. Evaluarea riscului de fraudă reprezintă un instrument care îi ajută pe manageri și auditorii interni la identificarea sistematică a locului și modului în care fraudă poate avea loc și cine ar putea să o comită. La evaluarea riscului de fraudă este preferabil să se lucreze într-o echipă alcătuită din membri ai diferitor părți ale entității publice.

8.5. Evaluarea riscului de fraudă se axează pe scheme și scenarii de fraudă pentru a determina prezența activităților de control și posibilitatea de a neglija aceste activități de control.

8.6. Evaluarea riscului de fraudă constă din cinci pași:

- a) identificarea factorilor de risc de fraudă;
- b) identificarea schemelor potențiale de fraudă și prioritizarea acestora pe baza riscurilor;
- c) identificarea discrepanțelor prezente între activitățile de control existente și schemele potențiale de fraudă;
- d) testarea eficacității prevenirii fraudei și controalelor de detecție a fraudei;
- e) documentarea și raportarea.

8.7. Identificarea factorilor de risc de fraudă constă în acumularea informației cu privire la activitățile / procesele entității publice, inclusiv revizuirea fraudelor precedente și fraudelor suspectate, fraudelor comise în entități publice similare și analizarea măsurilor de performanță ale entității publice timp de ultimii cîțiva ani pentru a identifica prezența unor modele inconsecvente.

8.8. La etapa de identificare a schemelor de fraudă posibile și de prioritizare a acestora pe bază de risc, sarcina este de a identifica cît mai multe scenarii de fraudă posibile. Abordarea se bazează pe lucrul în echipă și brainstorming, intervierea conducerii și

revizuirea fraudelor anterioare. Pot fi obținute avantaje de asemenea prin implicarea unor (tuturor) angajați. O idee bună ar fi de a „gîndi ca persoana care vrea să comită fraudă”.

8.9. La prioritizarea schemelor de fraudă trebuie de luat în considerație asemenea factori ca impactul monetar, impactul reputațional, pierderea productivității, acțiunile legale, securitatea datelor, pierderile de active, volumul operațiunilor, cultura / tonul de vîrf, veniturile conducerii / angajaților, volumul / mărimea tranzacțiilor, posibilitatea de externalizare.

8.10. La etapa de identificare a discrepanțelor dintre activitățile de control existente și schemele de fraudă posibile, echipa identifică controalele de prevenire și de detectare prezente pentru a soluționa fiecare schemă (de risc) de fraudă și pentru a evalua probabilitatea și ponderea fiecărei fraude posibile. De asemenea, trebuie să fie analizat riscul de neglijare a controalelor de către membrii conducerii.

8.11. Testarea eficacității controalelor de prevenire și detectare a fraudei se realizează prin analiza eficacității activităților de control, care se pretind că sînt prezente, prin testare periodică a acestora.

8.12. Elementele cheie care trebuie să fie documentate pentru fiecare domeniu de activitate / proces sînt:

- tipurile de fraudă care au șanse să fie comise;
- riscul inerent de fraudă (activele comerciale, morale, veniturile angajaților);
- caracterul adecvat al monitorizării și activităților de control;
- golurile potențiale în controalele de detectare a fraudelor;
- probabilitatea și impactul fraudei.

8.13. Conducătorul UAI trebuie să raporteze periodic managerului entității publice cu privire la expunerile la riscuri, inclusiv riscurile de fraudă.

8.14. La etapa planificării activității și misiunii, nemijlocit la evaluarea riscului de fraudă, auditorii interni țin cont de factorii care pot contribui la vulnerabilitatea entității publice la fraudă. Un exemplu de factori generali ai vulnerabilității la fraudă este prezentat în secțiunea cu instrucțiuni suplimentare.

## 9. Raportarea suspiciunilor de fraudă

9.1. În caz de suspiciune de fraudă posibilă, este esențial ca auditorul intern să-l informeze imediat pe șeful echipei și/sau pe conducătorul UAI, pentru a determina dacă această suspiciune este justificată.

9.2. Conducătorul UAI raportează fraudă probabilă managerului entității publice despre persoanele care sînt bănuite că au fost implicate în comiterea fraudei posibile.

9.3. Conducătorul UAI analizează toate aspectele fraudei probabile cînd decide de a raporta managerului entității publice. La momentul deciderii timpului și modului de raportare a fraudei probabile, conducătorul UAI evaluează posibilitatea implicării managementului în fraudă și alți factori relevanți. Acești factori ar putea fi tipul fraudei suspectate, caracterul și împrejurările fraudei probabile, implicațiile financiare estimate ale fraudei probabile.

9.4. În cazul deciziei de a raporta fraudă probabilă managerului entității publice, conducătorul UAI trebuie să monitorizeze reacția și acțiunile ulterioare ale conducerii.

9.5. Conducătorul UAI trebuie să determine dacă managerul entității publice:

- a luat măsuri pentru a investiga fraudă suspectată sau prezența unor presupuse fraude în domeniile aferente;
- a luat măsuri în vederea implementării sau modificării sistemului de controale în domeniile aferente fraudei probabile;
- a raportat fraudă probabilă organelor competente;
- a respectat cerințele cadrului normativ de raportare a unei astfel de informații părților externe;
- a întreprins pași prompti de reacție la fraudele cunoscute sau probabile care ar putea avea un efect material asupra rapoartelor financiare ale entității publice.

<sup>6</sup> Art. 14 din Legea cu privire la prevenirea și combaterea corupției nr.90-XVI din 25.04.2008.

## 10. Finalizarea misiunii și demararea investigării

10.1. În momentul identificării prezenței unei posibile fraude, auditorul intern trebuie să demonstreze și să documenteze că există probe / indicatori suficienți relevanți și rezonabili, care să confirme concluzia auditorului intern.

10.2. Auditorilor interni, prin urmare, li se cere să efectueze doar acei pași și să urmeze acele proceduri de audit, care le vor permite să recunoască posibilitatea de fraudare. Odată ce auditorul intern a ajuns la o concluzie, acesta nu trebuie să întreprindă acțiuni care ar putea interveni în ancheta ulterioară sau alte proceduri judiciare sau de instanță.

10.3. Respectiv, îndată ce auditorul intern a ajuns la concluzia că există o posibilă fraudă și a documentat această concluzie cu probe de audit suficiente, misiunea trebuie să fie stopată în acel domeniu specific. Prin urmare, constatările trebuie să fie procesate prompt și sistematic pentru ca managerul entității publice să ia o decizie.

10.4. Managerul entității publice are responsabilitatea finală și autoritatea de a comunica o constatare a unei fraude probabile altor autorități competente. În toate cazurile de fraude suspectate auditorul intern trebuie să urmeze instrucțiunile managerului entității publice privind colaborarea cu alte autorități competente.

10.5. Este destul de dificil de stabilit o limită unde auditorul intern trebuie să stopeze misiunea, deoarece auditorul intern dorește ca suspiciunea să fie documentată în mod corespunzător, fiindcă organul de anchetă poate ajunge la concluzia că nu există suficiente probe care să confirme suspiciunea respectivă.

10.6. De exemplu, verificarea adițională a facturilor fiscale, pentru a confirma suspiciunea de fraudă, nu va fi considerată ca făcând parte din investigare, însă ca fiind o documentare a suspiciunii de fraudă. Pe de altă parte, dacă auditorul intern suspectă că un angajat anumit sau manager este implicat într-o fraudă acesta nu trebuie să intervieveze persoana și să adreseze întrebări specifice privind fraudă probabilă.

10.7. Principiul de bază de respectat este că auditorul intern nu trebuie să întreprindă nimic ce ar putea pune în gardă persoanele potențial suspecte sau care ar dăuna desfășurării ulterioare a anchetei.

## 11. Colaborarea cu organul de anchetă

11.1. În conformitate cu prevederile SNAI 2440.A2:

**2440.A2** – Înainte de transmiterea rezultatelor către părțile din exteriorul entității publice, dacă nu este reglementat altfel de actele legislative, statutare și normative, conducătorul unității de audit intern:

- evaluează riscul potențial pentru entitatea publică;
- se consultă cu managerul entității publice și/sau subdiviziunea juridică, după caz;
- ține sub control diseminarea informației, stabilind restricții la utilizarea rezultatelor.

11.2. Auditorul intern ține cont de faptul că pot exista prevederi specifice în alte acte legislative care l-ar obliga pe acesta să ofere organului de anchetă toate documentele relevante și informația necesară pentru investigare. Documentele de audit pot fi supuse citației sau auditorul intern poate chiar să fie chemat în calitate de martor în instanța de judecată.

11.3. În momentul raportării către managerul entității publice privind o fraudă probabilă, conducătorul UAI trebuie să convină cu acesta asupra modalității de informare a UAI despre rezultatele investigării.

## 12. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 14

12.1. În prezentele instrucțiuni suplimentare se prezintă unii factori generali ai vulnerabilității la fraudă, unii indicatori ai intenției de a comite o fraudă, indicatori posibili de raportare financiară frauduloasă, cât și unii indicatori posibili de denaturare care rezultă din

deturnarea de active. Acești indicatori pot fi tratați în calitate de avertizări puternice sau mai puțin evidente, dar care necesită o atenție imediată din partea auditorului intern.

12.2. Ulterior, se prezintă câțiva factori generali care pot contribui la vulnerabilitatea la fraudă sau spori posibilitatea fraudelor într-o entitate publică.

- cultura organizațională: activități de control proaste, locații la distanță, lipsă de supraveghere, monitorizare și revizuire, influențe politice;
- probleme de atitudine: sistem de remunerare inadecvat, lipsa preocupării managerilor în detectarea și prevenirea fraudei, supravegherea proastă a personalului, nivel nesatisfăcător de încredere interpersonală, tonul de vîrf indiferent în ceea ce privește fraudă, pierderile și abuzul;
- influențe motivaționale: presiuni organizaționale, stres cauzat de probleme personale, probabilitatea câștigului, probabilitatea descoperirii posibile, caracterul posibilei pedepse;
- politici organizaționale: inexistența unui cod etic, lipsa politicilor cu privire la fraudă, bazarea pe auditul intern pentru detectarea și prevenirea fraudei, ignorarea frecventă a activităților de control;
- considerente geografice: misiunea entității publice, implicații culturale, locații geografice multiple, siguranță necorespunzătoare a patrimoniului;
- stilul de conducere: cele mai vulnerabile la fraudă sînt mecanismele de conducere / entitățile cu un management autocratic și centralizat, mecanisme de reacții critice sau negative privind performanța, un sistem de recompense monetar sau administrat politic, sisteme de planificare pe termen scurt și centralizate, sisteme de raportare de rutină, evaluări ale performanței bazate pe măsuri cantitative și pe termen scurt, reguli rigide și puse în aplicare cu fermitate, sisteme contabile inadecvate.

12.3. După cum este menționat în definiții, fraudă reprezintă o acțiune intenționată. Totuși, este foarte dificil pentru auditorul intern să colecteze probe de audit pentru a demonstra că acțiunea a fost efectuată intenționat. Pentru aceasta, pot fi utili unii indicatori. Aceștia pot să nu fie concludenți ca dovadă, însă pot consolida probabilitatea că o posibilă fraudă a fost comisă. Următorii indicatori sînt recunoscuți ca indicînd intenția:

- declarații false: persoana care a comis o acțiune ilegală cu siguranță va oferi auditorului intern informații false, care induc în eroare sau care sînt incorecte. Un model de comportament care include oferirea informațiilor false, răspunsuri incomplete la întrebări, solicitări de informații poate indica intenția;
- distrugerea probelor: cînd cineva comite o acțiune, aceasta, de regulă, lasă un șir de probe. De obicei, cineva care a comis o acțiune ilegală va încerca să elimine acest șir de probe pentru a evita detectarea lor. Este destul de dificil de a elimina complet probele. Uneori, încercările de a le distruge creează alte probe;
- împiedicarea auditului intern: cînd o persoană este implicată într-o acțiune frauduloasă, s-ar putea ca ea să încerce să obstrucționeze sau în alt mod să împiedice auditul intern. Refuzînd accesul auditorului intern la registre sau angajați, refuzînd de a fi interviuat de către auditorul intern și ignorînd solicitările de colaborare, acestea toate pot indica o încercare deliberată de a împiedica desfășurarea misiunii și poate indica intenția;
- comportamentul (repetitiv): un model de comportament repetitiv al unei persoane responsabile cunoscătoare, care pare să evite erorile, poate fi un indiciu de intenție. Fraudă de regulă nu poate fi comisă din întâmplare de către o persoană calificată și bine instruită pentru a-și îndeplini atribuțiile și care este recunoscută ca fiind competentă și capabilă;
- modificarea (falsificarea) documentelor: pentru a ascunde sau facilita o acțiune de fraudă, documentele vor fi modificate (falsificate) repetat;
- recunoașterea: recunoașterea benevolă, voluntară privind comiterea intenționată a unei fraude este una din cele mai bune surse de probe pentru a demonstra intenția.

12.4. Ulterior, sînt prezentați unii indicatori posibili de raportare financiară frauduloasă.

<b>Stimulente de performanță și presiune</b>	
<b>Presiune excesivă pentru a întruni așteptările părților terțe</b>	
Atingerea scopului (politic)	Prezența unor promisiuni făcute de ministru, care practic nu pot fi realizate, însă nerealizarea acestora nu este acceptabilă din punct de vedere politic
Tranzacții financiare fără o justificare economică	Conducerea efectuează tranzacții financiare care nu sînt necesare, de exemplu, pentru a obține statut
Presiuni aferente realizării bugetelor stabilite	La finele anului fiscal, conducerea va avea tendința de a fi mai puțin strictă cu privire la conformitate pentru a facilita realizarea bugetelor stabilite
Comunicate de presă și opinia publică	Așteptările create prin intermediul comunicatelor de presă, declarațiilor din planurile și rapoartele anuale. De exemplu, promisiunea de a păstra creșterea financiară / de cheltuieli în conformitate cu planul
<b>Riscuri aferente situației financiare personale a conducerii și a celor care dețin funcții de control</b>	
Recompensele depind de întrunirea scopurilor și obiectivelor stabilite	O parte importantă a venitului conducătorului sau salariului acestuia depinde de realizarea scopurilor și obiectivelor stabilite. Aceasta se referă, de asemenea, la recompensele nemonetare, precum promovările sau statutul
Contactele / legăturile cu părțile afiliate	Manipularea cheltuielilor, veniturilor și angajamentelor pentru a favoriza părțile afiliate sau relațiile de prietenie

<b>Circumstanțe / oportunitate</b>	
<b>Tipul ministerului sau subdiviziunii</b>	
Tranzacții importante, neobișnuite sau foarte complexe	Tranzacțiile importante, neobișnuite sau foarte complexe, mai ales tranzacțiile efectuate aproape de termenul limită sau perioadele de raportare
Activități transfrontaliere importante	Activități importante transfrontaliere în străinătate, în jurisdicțiile cu un mediu de control și de cultură diferit, fără măsuri de control suficiente

Tranzacții importante cu părțile afiliate	Tranzacțiile importante cu părțile afiliate din afara sferei de acțiune a auditului intern sau care sînt auditate de diferiți auditori interni
Estimări subiective sau incertitudinile care sînt dificil de motivat	Activele, obligațiile, venitul sau costul bazate pe o evaluare în care există un grad semnificativ de subiectivitate și incertitudine
Practică nestandardă	Riscul de erori deliberate în tranzacțiile nestandarde este inerent mai înalt
<b>Structuri organizaționale complexe sau în permanentă schimbare</b>	
Structură complexă și responsabilități de control incerte	Din cauza structurii organizaționale complexe sau în permanentă schimbare, nu este clar cine este responsabil sau cine, în cele din urmă, trebuie să ia decizii
Modificări radicale	Modificările radicale / semnificative ale sistemelor și proceselor pot spori riscul informațiilor incorecte
Substituirii nejustificate ale managerilor	Substituirii nejustificate la funcțiile de management superior, personal financiar sau alți angajați implicați în raportarea financiară
<b>Controlul ineficient efectuat de conducere</b>	
Stilul de conducere	Managementul este dominat de o singură persoană sau un grup mic fără compensarea activităților de control, de exemplu, intimidarea funcționarilor subordonați sau o practică în cadrul căreia nu se acceptă noutățile proaste sau neatingerea obiectivelor
Controlul sau supravegherea ineficientă a direcției finanțe și economie	Direcția finanțe și economie este influențată necorespunzător de către conducere
<b>Control intern insuficient</b>	
Organizare administrativă și control intern ineficient	Sisteme de informare (financiară) ineficientă, deficiențe în controlul intern
Supraveghere sau aplicare insuficientă a controlului intern	Supraveghere sau aplicare insuficientă a controalelor, de exemplu, privind raportarea periodică; Neimplementarea activităților de control în vederea prevenirii fraudei; Lipsa politicilor cu privire la prevenirea neconformității sau ineficiența acestora
Precedente de corectări semnificative	Constatări anterioare importante și corectările sugerate de auditorii interni sau externi
Eficacitatea personalului financiar	Flux înalt al personalului financiar
<b>Diferențe în administrarea tranzacțiilor financiare</b>	

Lipsa sau înregistrarea eronată a tranzacțiilor	Tranzacții neînregistrate complet sau la timp
Accesul la sisteme	Angajații au acces la sistemele și datele de care nu au nevoie în vederea îndeplinirii sarcinilor atribuite
Tranzacții fără documente justificative	Conturile sau tranzacțiile care nu dispun de documente adecvate de confirmare sau aprobare
Acuzări de fraudă	Informații parvenite cu privire la fraudele probabile
<b>Lipsa probelor sau probe contradictorii</b>	
Probe electronice indisponibile	Probele electronice nu sînt disponibile sau lipsesc, ceea ce contravine politicii entității privind protecția informației și datelor
Explicații insuficiente	Răspunsuri inconsecvente, vagi sau neplauzibile din partea managerilor sau angajaților
Lipsa informațiilor necesare pentru testarea modificărilor în sisteme sau în aplicații	Neprezentarea auditorului intern a informației privind evoluțiile sistemelor importante, testarea modificărilor sau implementarea activităților în vederea modificării sistemului
Documente originale indisponibile	Documentele originale nu sînt disponibile, fiind prezentate doar copiile acestora
Documente modificate sau lipsa acestora	Documente care lipsesc sau documente modificate fără o justificare rezonabilă
Tendințe neobișnuite	Tendințe neobișnuite, modificări spontane ale tendințelor sau relațiilor, de exemplu, o sporire semnificativă a costului energiei electrice, pe cînd pe piața de energie electrică prețurile au scăzut
Număr mare de corectări	Prezența unui număr mare de înregistrări în registrul decontărilor sau corectări ale costurilor, creanțelor și datoriilor, în special aproape de data raportării
Refuzul accesului la informații, angajați	În cazul în care se refuză accesul la date, informații, angajați, furnizori sau alte persoane care pot asigura informații relevante
Plîngeri și intimidări	Plîngeri din partea conducerii privind activitatea de audit sau intimidarea membrilor echipei de audit, în special, evaluare critică a probelor de audit. Neînțelegeri cu unitatea auditată
Nedorința de implementare a ameliorărilor sugerate	Refuzul sau tergiversarea soluționării imperfecțiunilor

Tergiversări neobișnuite	Informațiile solicitate se fac disponibile cu tergiversări neobișnuite
Neînțelegeri cu auditorul intern	Neînțelegeri frecvente cu auditorul intern privind constatările acestuia
Codul etic	Încălcarile Codului etic sînt acceptate sau nu sînt soluționate în mod corespunzător

**Atitudine / justificare****Neglijarea riscurilor**

Precedente de practici ilegale	Conducerea nu a reușit să soluționeze încălcările și comportamentul inadecvat anterior
Imperfecțiuni depistate anterior și nesoluționate	Conducerea nu acordă prioritate îmbunătățirii controalelor
Raportări și corectări insuficiente	Conducerea încearcă să evite regulile și regulamentele privind raportarea financiară; Conducerea decide să nu reacționeze la schimbările importante sau omisiuni; Conducerea nu a acționat corespunzător în cazul semnelor de fraude probabile

**Comportament straniu sau deviat**

Normele și valorile etice nu sînt stabilite / fixate	Conducerea aplică valori necorespunzătoare sau încalcă normele etice; Comunicarea, implementarea, suportul sau menținerea neeficientă a normelor și valorilor etice de către conducere; Conducerea nu reacționează la indicatorii deficiențelor raportate de auditorii interni
Tonul de vîrf	„Dacă conducerea face acest lucru – eu de asemenea pot să-l fac” „Dacă eu nu fac, va face altul” „Nu-i mare lucru!”
Lipsa expertizei sau experienței	Amoralitatea conducerii de vîrf; Mai jos de performanța medie a conducerii
Conflicte și neînțelegeri dintre membrii conducerii de vîrf	Conflicte și neînțelegeri publice dintre membrii conducerii de vîrf
Întrebări privind integritatea personală	Integritatea conducerii sau a membrilor personalului care au o influență asupra raportării financiare este pusă la îndoială
Influențează inadecvat raportarea celor constatate	Sînt indici că conducerea a încercat să influențeze într-un mod inadecvat asupra raportării celor constatate de către auditorul intern

12.5. Ulterior, sînt prezentați unii indicatori posibili de denaturare, care rezultă din deturnarea de active.

<b>Stimulente de performanță și presiune</b>	
<b>Presiune financiară personală asupra conducerii și angajaților</b>	
Presiune personală asupra conducerii superioare sau angajaților care au acces la active sensibile delapidării	Membrii conducerii superioare sau angajații care au acces la activele portabile (inclusiv numerar) se pot ciocni cu presiuni personale. Pot exista indicatori ai acesteia (dependențe, datorii, etc.)
<b>Relații nefavorabile</b>	
Relații tensionate dintre membrii conducerii superioare și alți membri ai personalului	Relații tensionate pot apărea din cauza concedierii preconizate sau retrogradării unor membri ai personalului
Relații de serviciu sau funcționale cu membrii familiei sau rudele	Relații interpersonale apropiate, ca relațiile de familie, pot facilita fraudă și voalarea acesteia

<b>Circumstanțele / oportunități</b>	
<b>Active de valoare și portabile, sensibile delapidării</b>	
Sume mari de numerar	Prezența sumelor mari de numerar, de regulă, depozite și tranzacții financiare mari
Articole mici de inventar	Prezența articolelor mici de inventar, care au o valoare relativ înaltă și pot fi ușor comercializate
Active pentru care nu există o identificare a apartenenței	De exemplu, telefoane mobile, calculatoare de tip laptop
<b>Măsuri insuficiente de control</b>	
Controale generale	Lipsa controlului sau supravegherii; Divizare insuficientă a sarcinilor sau lipsa activităților de audit independente; Verificare inadecvată a persoanelor cu funcții sensibile / cu risc înalt; Inexistența concediului obligatoriu pentru membrii personalului care dețin funcții de control importante; Cunoștințe insuficiente în domeniul TI ale conducerii, prin urmare personalul TI dispune de oportunități sporite pentru comiterea fraudelor

Controale fizice	Lipsa sau insuficiența restricțiilor sau controalelor fizice (birouri, depozite încuiate, safeuri, etc.); Insuficiența restricțiilor de acces la sistemele sau aplicațiile TI (de exemplu, numele utilizatorului / parolă / competențe, etc.)
Controale ale raportării	Gestionare inadecvată a numerarului, activelor, cheltuielilor; Evidență contabilă proastă; Lipsa reconcilierilor periodice dintre Cartea mare și registrele contabile sau neefectuarea reconcilierilor
Conducerea și personalul responsabil de gestionarea numerarului, achiziții, cheltuieli	Risc mai sporit pentru personalul specific autorizat
Lipsa controalelor pe perioada concediilor	Angajați fără experiență / personalul substituit / renunțarea la separarea sarcinilor din motive practice

<b>Atitudine / justificare</b>	
<b>Neglijarea riscurilor</b>	
Neglijarea riscurilor aferente delapidărilor de fonduri	De exemplu, o persoană autorizată semnează cecurile sau cererile de plată în prealabil deoarece aceasta pleacă în concediu
Neglijarea controalelor existente de prevenire a delapidărilor	Anularea controalelor existente sau nesoluționarea deficiențelor controalelor de prevenire a delapidărilor; Se permite, în mod pasiv, furtul sau delapidarea
<b>Comportament straniu sau deviat</b>	
Comportament care indică insatisfacție	Persoanele par a nu fi satisfăcuți de serviciile lor sau de situația financiară personală
Schimbări de comportament sau a stilului de viață	Schimbare a stilului de viață, precum plecarea în vacanțe costisitoare, procurarea mașinilor personale scumpe, vizitarea restaurantelor scumpe, etc., pot indica delapidări de fonduri sau corupție

## XVI. RELAȚII DE LUCRU – NMAISP 15

### 1. Introducere

1.1. Succesul auditului intern depinde în mare măsură de stabilirea unor relații de lucru eficiente și este necesar ca acest lucru să fie realizat pe întreaga durată a activității.

1.2. În acest scop, NMAISP 15 oferă îndrumări privind stabilirea unor relații de lucru eficiente cu:

- unitatea auditată;
- managerul entității publice;
- persoanele care oferă asistență de specialitate și consultanță;
- auditul public extern;
- UCA.

1.3. Relațiile bune de lucru sporesc probabilitatea și fezabilitatea măsurilor de perfecționare continuă a sistemelor, proceselor și operațiunilor entității publice. Stabilirea unor relații bune de lucru prezintă mai multe beneficii pentru auditorii interni, dintre care cele mai importante sînt:

- facilitează și permit realizarea misiunilor în cel mai economic și eficient mod;
- încurajează destinatarii raportului de audit să ia măsuri în ceea ce privește constatările și recomandările de audit.

### 2. Relațiile cu unitatea auditată

2.1. În activitatea lor, nemijlocit la efectuarea misiunii, auditorii interni se conduc de prevederile SNAI.

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

2.2. Obiectivitatea auditorului intern rezidă în atitudinea acestuia, independența propriei judecăți și încrederea că propriile rezultate sînt calitative.

2.3. Conducătorul UAI numește șeful și membrii echipei de audit astfel încît să se evite orice conflict de interese sau lipsă de imparțialitate (potențiale sau reale). Conducătorul UAI trebuie să se asigure periodic că nici un conflict de interese sau influență nu ar putea afecta independența și obiectivitatea auditorilor interni.

2.4. De asemenea, referitor la independența și obiectivitatea auditorilor interni, SNAI conțin prevederile următoare.

**SNAI 1130 „Prejudicii aduse independenței și obiectivității”.** Dacă independența sau obiectivitatea auditorilor interni este (aparent) afectată, detaliile prejudiciilor sînt comunicate părților interesate. Forma acestei comunicări depinde de natura prejudiciului.

**1130.A1** – Auditorii interni se abțin de la evaluarea proceselor de care au fost responsabili în trecut. Obiectivitatea auditorului intern se consideră afectată atunci cînd acesta realizează o misiune de asigurare a procesului 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 supervizate de către o persoană din afara unității de audit intern.

**1130.C1** – Auditorii interni sînt în drept să realizeze misiuni de consiliere aferente proceselor de care au fost responsabili în trecut.

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

2.5. Auditorii interni trebuie să fie independenți de unitatea auditată pentru a asigura oferirea opiniilor obiective și a face uz de raționament imparțial de audit în examinarea obiectivelor misiunii.

2.6. Obiectivitatea și imparțialitatea auditorilor interni este asigurată de faptul că aceștia nu trebuie să dețină responsabilități operaționale. În acest context, recomandările de audit vor fi implementate doar atunci cînd unitatea auditată percepe lacunele sau golurile depistate, cît și măsurile de soluționare sau îmbunătățire care rezultă.

2.7. În mare parte, aceste aspecte depind de relațiile de lucru cu unitatea auditată și de măsura în care se comunică eficient cu aceasta la orice etapă a misiunii.

2.8. Unitatea auditată este dispusă să ia măsuri imediate privind recomandările de audit atunci cînd:

- percep, atît auditorul intern, cît și raportul de audit, ca fiind profesionist, corect și obiectiv;
- auditorul intern a demonstrat că înțelege clar mediul de control și operațiunile unității auditate;
- recomandările de audit sînt clare și fezabile.

2.9. Relațiile de lucru eficiente cu unitatea auditată se bazează pe o abordare și atitudine profesionistă față de misiune, care promovează înțelegerea rolurilor distincte ale auditorului intern și unității auditate și generează încredere și respect reciproc.

2.10. Pentru auditorul intern sînt importante următoarele aspecte:

- personalul unității auditate să înțeleagă deplin responsabilitățile proprii, inclusiv de implementare viitoare a recomandărilor de audit, și rolul auditorului intern;
- auditorul intern să înțeleagă clar rolurile și responsabilitățile, cît și drepturile și obligațiile proprii pe parcursul derulării misiunii;
- atît auditorul intern, cît și personalul unității auditate să înțeleagă obiectivul comun de îmbunătățire a funcționalității sistemelor, proceselor și operațiunilor unității auditate.

2.11. Modul în care auditorul intern comunică cu personalul unității auditate reprezintă un factor esențial în crearea unor relații de lucru eficiente.

### 3. Relațiile cu managerul entității publice

3.1. Rolul auditului intern este de a ajuta managerii entității publice în implementarea bunelor practici MFC, pe cînd rolul managerilor este de a institui și asigura funcționalitatea acestui sistem, care să abordeze eficient și eficace principalele riscuri cu care se confruntă entitatea publică.

3.2. Anume managerii poartă răspundere în ceea ce privește schimbările necesare pentru îmbunătățirea continuă sistemelor, proceselor și operațiunilor, inclusiv sistemul MFC.

3.3. SNAI conțin următoarele prevederi referitor la relația auditului intern cu managerul entității publice.

**SNAI 1110 „Independență organizațională”.** Conducătorul unității de audit intern se subordonează și raportează direct managerului entității publice. Conducătorul unității de audit intern confirmă managerului entității publice, cel puțin anual, independența organizațională a activității de audit intern.

**1110.A1** – Activitatea de audit intern nu este supusă nici unei imixtiuni în ceea ce privește defnirea ariei sale de aplicabilitate, realizarea activității și comunicarea rezultatelor.

### **SNAI 1111 „Interacțiunea directă cu managerul entității publice”**

Conducătorul unității de audit intern comunică și interacționează direct cu managerul entității publice.

3.4. Conducătorul UAI trebuie să fie subordonat, să raporteze direct managerului entității publice și să beneficieze de suportul acestuia pentru a obține o cooperare eficientă cu unitatea auditată.

3.5. De asemenea, în activitatea de audit intern, nu se permit imixțiuni în cazul:

- a) definirii ariei de aplicabilitate sau „universului de audit”;
- b) realizării activității, misiunilor;
- c) raportării.

3.6. În timpul activității, conducătorul UAI comunică și interacționează direct cu managerul entității publice, astfel relația de lucru cu acesta este crucială pentru obținerea unei valori adăugate ca rezultat al activității de audit intern.

#### 4. Relațiile cu asistenții specializați și consultanții

4.1. Unele aspecte privind oferirea de către unele persoane, din interiorul sau din afara entității publice, a asistenței specializate și consultanței sînt tratate în NMAISP 13.

4.2. Conducătorul UAI discută cu persoanele care vor oferi asistență și consultanță următoarele aspecte:

- a) obiectivele și aria de aplicabilitate a misiunii;
- b) aspectele speciale care necesită atenție deosebită;
- c) accesul la documente, persoane și bunuri aferente misiunii;
- d) apartenența și păstrarea documentelor de lucru aferente misiunii;
- e) confidențialitatea informațiilor obținute pe parcursul misiunii.

4.3. Persoana sau persoanele respective se includ în Ordinul privind efectuarea misiunii de audit intern în calitate de membru / membri ai echipei de audit.

4.4. Persoanele care oferă asistență specializată și consultanță dețin o serie de responsabilități și obligații, printre care:

- este solicitat pentru un domeniu concret, conform competențelor sale profesionale și nu se implică în alte domenii;
- oferă un punct de vedere documentat și conform obiectivelor misiunii;
- UAI este proprietarul documentelor sale de lucru.

#### 5. Relațiile cu auditul public extern

5.1. Ca orice altă subdiviziune structurală a entității publice, activitatea UAI poate fi parte a unui audit al Curții de Conturi.

5.2. Suplimentar, conducătorul UAI coordonează și informează Curtea de Conturi privind planul anual și raportul anual de activitate, pentru evitarea dublării eforturilor, ținînd cont, de asemenea, de prevederile SNAI.

*SNAI 2050 „Coordonarea”. Întru asigurarea acoperirii adecvate și minimizarea dublării activității, conducătorul unității de audit intern comunică informațiile necesare și coordonează activitățile sale cu alte părți interne și externe care oferă asigurare și consiliere.*

5.3. Scopul colaborării între UAI și auditul extern (Curtea de Conturi) constă în:

- asigurare suplimentară că auditul intern este independent;
- reducere la minim a suprapunerilor;
- schimb de experiență profesională;
- pregătire profesională comună;
- împărtășire a informațiilor utile;
- crearea unei culturi comune a auditului în întreg sectorul public;
- eliminarea rivalității sau competiției dintre cele două activități;
- conștientizare a riscurilor, atât de către manageri, cît și de către auditorii interni;
- obținerea încrederii reciproce în rezultatele activității;
- coordonarea planurilor și a programelor.

5.4. Auditorii externi evaluează eficacitatea activității de audit intern înainte de a obține încredere în rezultatele acesteia. Rămîne la discreția auditorilor externi să ia decizii privind încrederea sau neîncrederea.

5.5. În conformitate cu prevederile Cartei și Legii CFPI, conducătorul UAI remite Curții de Conturi:

- a) copia planului anual al activității de audit intern,
- b) copia raportului anual al activității de audit intern.

#### 6. Relațiile cu UCA

6.1. Misiunea UCA constă în promovarea, dezvoltarea și monitorizarea controlului financiar public intern conform cerințelor legislației naționale și bunelor practici ale Uniunii Europene.

6.2. UCA dispune de următoarele atribuții:

- a) elaborează, promovează și monitorizează politicile în domeniul controlului financiar public intern;
- b) elaborează și actualizează cadrul normativ în domeniul controlului financiar public intern;
- c) monitorizează și evaluează calitatea activității unităților de audit intern;
- d) monitorizează și evaluează calitatea sistemului de management financiar și control;
- e) prezintă Guvernului, pînă la data de 1 iunie a fiecărui an, raportul anual consolidat privind controlul financiar public intern pe anul precedent;
- f) coordonează și/sau organizează instruirea în domeniul managementului financiar și controlului, precum și instruirea auditorilor interni din sectorul public;
- g) elaborează și dezvoltă mecanismele de certificare a auditorilor interni;
- h) avizează cartele de audit intern, instrucțiunile de aplicare a Normelor metodologice pentru implementarea auditului intern în sectorul public și reglementările interne privind managementul financiar și controlul, specifice sectoarelor de activitate;
- i) armonizează cadrul normativ în domeniul controlului financiar public intern cu bunele practici internaționale;
- j) colaborează cu organismele internaționale și instituțiile de specialitate din domeniul controlului financiar public intern.

6.3. Conducătorul UAI, cît și colaboratorii acesteia, au un rol foarte important în realizarea de către UCA a atribuțiilor sale, aceștia fiind parte integrantă a conceptului CFPI, promovat și monitorizat de Ministerul Finanțelor.

6.4. Ținînd cont de atribuțiile UCA și contribuția UAI, relațiile bune de lucru ale auditorilor interni cu UCA sînt vitale pentru dezvoltarea durabilă a sistemului CFPI în ansamblu.

6.5. Conform prevederilor cadrului normativ, conducătorul UAI remite UCA:

- a) spre avizare proiectul cartei de audit intern;
- b) spre avizare proiectul instrucțiunilor proprii de aplicare a Normelor metodologice de audit intern în sectorul public;
- c) copia cartei de audit intern;
- d) copia planului strategic al activității de audit intern;
- e) copia planului anual al activității de audit intern;
- f) instrucțiunile proprii de aplicare a Normelor metodologice de audit intern în sectorul public;
- g) raportul anual al activității de audit intern.

6.6. Forma și termenul de prezentare a raportului anual sînt stabilite de către Ministerul Finanțelor.



## XVII. AUDITUL TEHNOLOGIILOR INFORMAȚIONALE – NMAISP 16

### 1. Introducere

1.1. Managementul riscurilor este în raport inseparabil de management în general. De fapt, managementul riscurilor este un instrument ce trebuie utilizat în cadrul continuității activității și care examinează și gestionează incertitudinile, permițând luarea unor decizii informate și adecvate pentru realizarea obiectivelor entității publice.

1.2. Ca urmare a evoluțiilor economice și tehnologice, instituțiile publice își îndeplinesc funcțiile din ce în ce mai mult utilizând procese automatizate cu ajutorul calculatorului. Având în vedere că mai multe activități sînt realizate prin utilizarea diverselor tehnologii, trebuie de menționat că este nevoie de depus un efort tot mai mare în auditarea funcționalității acestora.

1.3. În special, mediul de control creează baza percepției riscurilor, inclusiv etica de management al riscurilor. El creează fundamentul unor activități de control eficiente, stabilește tonul de vîrf și reprezintă un cadru general, în care auditul TI este o componentă cheie pentru asigurarea calității sistemelor și aplicațiilor informaționale. Fără sisteme informaționale de încredere și controale eficiente ale TI, entitățile publice nu ar putea efectua operațiuni / tranzacții corecte și genera rapoarte, inclusiv financiare, exacte.

1.4. Cu toate acestea, TI au deseori trăsături caracteristice, care ar putea necesita atenție specială, roluri și responsabilități, politici și proceduri și competență tehnică.

1.5. În acest context, NMAISP 16 este elaborată pentru a da îndrumări privind aspectele metodologice și practice ale auditului TI.

1.6. În acest alineat se stabilesc unele definiții conform reglementărilor și standardelor internaționale.

- auditul TI<sup>7</sup> este o evaluare imparțială a fiabilității, securității (inclusiv confidențialității), eficacității și eficienței sistemelor informaționale automatizate, organizării departamentului de automatizare și infrastructurii tehnice și organizaționale a procesării automatizate a informațiilor. Această activitate este aplicabilă atît pentru sistemele funcționale, cît și pentru cele în proces de elaborare;
- obiectivul auditului TI<sup>7</sup> este de a exprima o opinie / raționament și, după necesități, de a oferi recomandări care să contribuie la capacitatea de gestiune a activităților și instrumentelor TI. Mai mult decît atît, obiectivul unui audit al TI este de a oferi asigurare rezonabilă a faptului că obiectele informaționale sau informațiile nefinanciare nu au puncte vulnerabile;
- infrastructura TI se referă la cadrul integrat pe care operează rețelele digitale. Această infrastructură include centre de date, calculatoare, rețele de calculatoare, dispozitive de gestiune a bazelor de date și sistemul de reglementare;
- sistemul informațional este o combinație de TI și activități ale oamenilor care sprijină operațiunile, procesul de gestionare și decizional. Într-un sens foarte larg, termenul de sistem informațional este frecvent utilizat pentru a se referi la interacțiunea dintre activitățile oamenilor, procese, date și tehnologii;
- aplicația informatică (software) este un program de calculator creat pentru a ajuta utilizatorul să îndeplinească niște sarcini specifice;
- baza de date este o colecție de date organizate. În general, datele sînt organizate / structurate pentru a modela aspectele relevante într-un mod care să sprijine procesele care necesită această informație;
- rețeaua este o colecție de calculatoare și alte componente hardware interconectate prin canale de comunicare care permit partajarea de resurse și informații.

### 2. Cadrul de reglementare

2.1. Standardul utilizat la proiectarea, modelarea și întreținerea sistemelor informaționale destinate activității de audit al TI este COBIT (Control Objectives for Information and Related Technology).

2.2. Acest standard a fost publicat pentru prima oară în anul 1996 de către ISACA – Asociația de Audit și Control al Sistemelor Informatic. Versiunea curentă – COBIT 5, a fost publicată în anul 2012.

2.3. COBIT oferă bune practici integrate într-un cadru / proces și prezintă activitățile într-o structură gestionabilă și logică. Aceste practici reprezintă un consens al experților și sînt mai mult axate pe control, decît pe executare.

2.4. Cadrul COBIT este determinat de cerințele activității, cuprinde întreaga gamă de activități TI și se concentrează pe ce trebuie de realizat mai mult decît pe cum de realizat o guvernare, management și control efectiv. De aceea el acționează ca integrator al practicilor de guvernare a TI și apelează la conducerea executivă; managementul activității și al TI; specialiști în guvernare, asigurare și securitate și la specialiști în audit și control al TI.

2.5. Suplimentar, COBIT reprezintă o resursă educațională pentru specialiști în definirea cadrului obiectivelor de control, instrucțiunilor de management și menținerea auditului TI la un nivel matur.

2.6. Cadrul COBIT constă din trei domenii:

a) cerințe de activitate, care constau din șapte criterii de calitate a informației și resurselor, și anume:

- eficacitate;
- eficiență;
- confidențialitate;
- integritate;
- disponibilitate;
- conformitate;
- fiabilitate.

b) resurse TI, care cuprind:

- aplicația;
- informația;
- infrastructura;
- persoanele.

c) procesele TI, grupate în următoarele 4 domenii de control:

- planifică și organizează;
- achiziționează și implementează;
- livrează și menține;
- monitorizează și evaluează.

2.7. În cadrul COBIT, pentru domeniile de control enumerate anterior, au fost definite 34 obiective de control. Acestea sînt prezentate în secțiunea cu instrucțiuni suplimentare.

2.8. De asemenea, cadrul legal național tratează aspecte aferente auditului IT. Ulterior, sînt prezentate cîteva acte legislative care au tangență sau conțin referințe la TI, și anume:

- Legea privind protecția datelor cu caracter personal nr.133 din 8 iulie 2011 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2011, nr.170-175, art.492);
- Legea privind accesul la informație nr.982 din 11 mai 2000 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2000, nr.88-90, art.664);
- Legea cu privire la documentul electronic și semnătura digitală nr.264-XV din 15 iulie 2004 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2004, nr.132-137, art.710);
- Legea cu privire la informatizare și la resursele informaționale de stat nr.467-XV din 21 noiembrie 2003 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2004, nr.6-12, art.44).

<sup>7</sup> Definiție emisă de „Norea” – Asociația olandeză a auditorilor TI

2.9. La auditarea TI, auditorii interni se conduc de prevederile NMAISP și SNAI. Totuși există o serie de SNAI care conțin prevederi specifice TI, după cum urmează.

**1210.A3** – Auditorii interni dispun de suficiente cunoștințe despre riscurile și controalele cheie aferente tehnologiilor informaționale și despre tehnicile de audit disponibile bazate pe tehnologii, pentru a-și îndeplini atribuțiile desemnate. Cu toate acestea, nu toți auditorii interni sînt solicitați să dispună de experiența auditorului intern a cărui responsabilitate de bază este auditul tehnologiilor informaționale.

**2110.A2** – Auditul intern evaluează dacă sistemul de gestionare al tehnologiilor informaționale al entității publice corespunde strategiei și obiectivelor acesteia.

### 3. Controalele tehnologiilor informaționale

3.1. Există două grupuri largi de activități de control ale sistemelor informaționale, și anume:

- a) controalele generale;
- b) controalele aplicațiilor.

3.2. De asemenea, acestea urmează să fie evaluate în cadrul unui audit al TI.

#### 4. Controalele generale

4.1. Obiectivul controalelor generale este ca aplicațiile unei entități publice să includă controale pentru a verifica structura, proiectarea și organizarea sistemului informațional, procesarea informațiilor și buna funcționare a echipamentului hardware.

4.2. Controalele generale se referă la structurile, politicile și procedurile care sînt aplicate părților în întregime sau celor mai importante părți ale sistemelor informaționale în cadrul unei entități publice, precum: computerul, serverul central, rețeaua și setările pentru utilizatorii finali. Controalele generale creează mediul de control în care funcționează aplicațiile.

4.3. Categoriile primare de controale generale sînt:

- a) programul de securitate și management, care asigură cadrul și ciclul continuu al activităților de gestionare a riscurilor, elaborare a politicilor de securitate, delegare a responsabilităților și monitorizare a eficienței controalelor;
- b) controalele centrului de date, precum controale asupra achiziționării și implementării aplicațiilor informatice și utilităților, programelor de (tele) comunicații, programului de lucru, acțiunilor operatorului, bazelor de date (copii de rezervă a datelor, proceduri de recuperare a datelor);
- c) securitatea accesului, precum controale pentru prevenirea utilizării inadecvate și neautorizate a sistemelor informaționale;
- d) controale ale mentenanței, precum controale asupra elaborării, inclusiv proiectării sistemului informațional, controale ale cerințelor de documentare, controale ale schimbărilor;
- e) divizarea atribuțiilor, care se referă la politicile, procedurile și structurile manageriale pentru a gestiona și controla toate aspectele importante ale TI.

#### 5. Controalele aplicațiilor

5.1. Controalele aplicațiilor se referă la diverse și speciale structuri, politici și proceduri conectate direct la aplicațiile informatice din calculatorul unei persoane și sînt destinate să controleze procesul de prelucrare al datelor.

5.2. Controalele aplicațiilor pot fi divizate în trei categorii în funcție de fluxul de informații în sistemele informaționale și ciclul de procesare al acestora. și anume:

- a) controalele intrărilor;
- b) controalele prelucrărilor;
- c) controalele ieșirilor.

5.3. Controalele intrărilor se referă la procesul de introducere a datelor, care este unul din cele mai sensibile și în care pot avea loc erori și fraude. Controalele intrărilor într-un sistem informatic trebuie să fie realizate la următoarele etape:

- producerea datelor;
- pregătirea și convertirea automată a datelor;
- calcularea, înlocuirea și mutarea datelor.

5.4. Controalele prelucrărilor se referă la asigurarea procesării / prelucrării integrale, corecte și exacte a datelor, pentru a preveni și detecta eventuale erori, precum: erori de codare, erori logice, erori de structură sau înlocuiri neautorizate a datelor.

5.5. Controalele ieșirilor se referă mai mult la controalele aplicate utilizatorului. Utilizatorii trebuie să analizeze, pentru toate informațiile oferite, conformitatea datelor de ieșire cu totalurile datelor de intrare și operațiilor de prelucrare a acestora. De asemenea, controalele ieșirilor presupun și controlul accesului la datele de ieșire doar al persoanelor autorizate.

5.6. Controale adecvate ale intrărilor și prelucrărilor oferă un grad suplimentar de asigurare a eficienței controalelor ieșirilor, care conduce la o cantitate mai mică a acestora.

### 6. Obiective de control, sarcini și tehnici utilizate în cadrul unui audit al TI

6.1. Elementele esențiale care urmează să fie evaluate într-un audit al TI corespund următoarelor obiective de control:

- plenitudine;
- fiabilitate / integritate;
- stocare și securitate;
- conformitate;
- continuitate.

6.2. Ținînd cont de cadrul COBIT, obiectivele de control, în procesul de evaluare a unui sistem informațional (audit al TI), auditorul intern efectuează următoarele sarcini, nelimitîndu-se la acestea:

- obține documentația care definește detaliat cerințele față de sistemul operațional;
- analizează documentația respectivă pentru a înțelege funcționalitatea;
- ia în considerație aspectele operaționale pentru a evalua eficiența și eficacitatea generală;
- identifică membrii echipei de utilizatori și programatori / administratori ai sistemului informațional;
- examinează politicile și procedurile existente utilizatori și pentru programatori / administratori;
- interviează utilizatorii pentru a stabili gradul de înțelegere a proceselor, metodelor, procedurilor și instrucțiunilor de operare a sistemului informațional;
- evaluează mediul de control;
- identifică componentele importante ale sistemului informațional și fluxul tranzacțiilor efectuate prin acesta;
- determină dacă obiectivele și cerințele sistemului informațional sînt atinse;
- identifică și evaluează punctele forte și punctele slabe ale controalelor aplicațiilor în vederea elaborării unei program de testare;
- examinează plenitudinea programului de testare;
- testează controalele pentru a evalua funcționalitatea și eficacitatea acestora, și anume:
  - o evaluează mecanismele „firewall” – mijloace instituite pentru a media între rețeaua publică și rețeaua privată a entității publice;
  - o evaluează aplicabilitatea semnăturilor digitale;
  - o verifică corectitudinea și ciclicitatea proceselor din cadrul sistemului informațional;

- evaluează restricțiile de acces la sistemul informațional;
- examinează registrele / jurnalele / rapoartele privind erorile pentru a stabili controalele existente la identificarea și soluționarea erorilor;
- examinează alte rapoarte și informații privind controalele intrărilor, prelucrării și ieșirilor;
- reconciliază și examinează rezultatele testelor;
- stabilește dacă există și se utilizează vreo metodologie de autorizare, prioritizare, control și urmărire a solicitărilor, parvenite din partea utilizatorilor, pentru modificarea sistemului informațional, și anume:
  - evaluează procedurile de modificare în caz de urgență;
  - evaluează controalele asupra modificărilor;
  - examinează satisfacția utilizatorilor privind solicitările de modificare.

6.3. Pe parcursul unui audit al TI, auditorul intern poate utiliza următoarele tehnici:

- calcule, recalculare manuale;
- editare;
- totaluri consolidate (run-to-run);
- verificare;
- reconcilierea datelor / fișierelor.

## 7. Tipurile de audite al TI

7.1. Există multe tipuri de audit al TI, ca de exemplu:

- a) auditul securității TI (confidențialității, integrității și disponibilității). Acesta se referă nu doar la securitatea informațională a unui sistem sau aplicații informatice, dar și la modul în care este organizată securitatea informațională, integritatea sistemelor și persoanelor în cadrul unei entități publice;
- b) auditul calității TI (eficienței, eficienței). În cadrul acestui audit al TI se verifică calitatea unui sistem informațional, a unei aplicații și / sau a proceselor de activitate implementate în sistemul informațional, serviciile și capacitatea unui sistem;
- c) audit fiduciar al TI (conformității, fiabilității). În cadrul acestui tip se verifică conformitatea și fiabilitatea unui sistem informațional, a unei aplicații sau a unui proces de activitate automatizat;
- d) auditul proiectelor TI, în care un auditor intern verifică managementul și organizarea unui proiect TI, de exemplu, implementarea unui sistem informațional. Aspectele importante pentru evaluare sînt: organizarea proiectului, planificarea, persoanele și responsabilitățile lor, resursele financiare, timpul, studiul de fezabilitate și managementul schimbărilor;
- e) analiza datelor, în care un auditor intern poate avea un rol în analiza datelor financiare. Activitatea auditorului intern în acest tip de audit este de a extrage și colecta informațiile financiare din baza de date a unui sistem informațional, pentru a crea cereri sau rapoarte care sînt necesare pentru analiza datelor financiare.

7.2. În secțiunea cu instrucțiuni suplimentare sînt prezentate cîteva exemple și modele ale tipurilor menționate anterior, și anume, un audit TI asupra aplicațiilor contabile, un auditul securității unei aplicații și auditul fiabilității proceselor operaționale.

## 8. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 16

8.1. Ulterior sînt prezentate domeniile și obiectivele de control ale cadrului COBIT:

a) planificare și organizare:

- P01: Definirea unui plan strategic al TI;
- P02: Definirea arhitecturii informațiilor;
- P03: Determinarea direcției tehnologice;
- P04: Definirea organizării și raporturilor de TI;
- P05: Gestionarea investiției în TI;

- P06: Comunicarea scopurilor și direcțiilor stabilite de conducere;
- P07: Managementul resurselor umane;
- P08: Managementul calității;
- P09: Evaluarea riscurilor;
- P10: Managementul proiectelor.

b) achiziționare și implementare:

- AI1: Identificarea soluțiilor;
- AI2: Achiziționarea și mentenanța aplicațiilor informatice;
- AI3: Achiziționarea și mentenanța arhitecturii tehnologiilor;
- AI4: Punerea în funcțiune a operațiunilor și utilizării;
- AI5: Procurarea de resurse TI;
- AI6: Managementul schimbărilor;
- AI7: Instalarea și acreditarea sistemelor.

c) livrare și întreținere:

- DS1: Definierea nivelurilor de deservire;
- DS2: Managementul serviciilor de la părți terțe;
- DS3: Managementul performanței și capacității;
- DS4: Asigurarea deservirii continue;
- DS5: Asigurarea securității sistemelor;
- DS6: Identificarea și atribuirea costurilor;
- DS7: Formarea și instruirea utilizatorilor;
- DS8: Oferirea de asistență și consilierea cumpărătorilor de TI;
- DS9: Managementul configurării;
- DS10: Managementul problemelor și incidentelor;
- DS11: Managementul datelor;
- DS12: Managementul echipamentului;
- DS13: Managementul operațiunilor.

d) monitorizare și evaluare:

- ME1: Monitorizarea proceselor;
- ME2: Evaluarea caracterului adecvat al controlului intern;
- ME3: Asigurarea conformității normative;
- ME4: Oferirea de guvernare a TI.

8.2. Ulterior se prezintă un exemplu de audit TI asupra aplicațiilor contabile:

*Controale TI specifice vor fi necesare, de exemplu, pentru verificarea setării/configurării calculatorului cu privire la principiile contabile, regulile de înregistrare, transferul datelor în cărțile mari și verificarea tranzacțiilor, care sînt pașii de bază atunci cînd se desfășoară activitatea contabilă pentru a produce informații oportune, exacte și semnificative.*

*Conform Regulamentului general privind contabilitatea managerială și altor acte normative publicate în conformitate cu respectivul regulament, rapoartele / situațiile financiare de bază care trebuie să fie emise (Bilanțul contabil, Tabelul privind rezultatul din exploatare, Tabelul privind fluxul de numerar) și rapoartele în care informațiile din situațiile financiare de bază sînt raportate în detaliu (Tabelul privind schimbul activelor și obligațiilor financiare, Tabelul privind schimbul datoriiilor interne, Tabelul privind schimbul datoriiilor externe, Tabelul privind activele și obligațiile condiționate, Tabelul privind clasificarea economică a veniturilor, Tabelul privind clasificarea organizațională a cheltuielilor, Tabelul privind clasificarea funcțională a cheltuielilor, Tabelul privind clasificarea economică a cheltuielilor) ar trebui să fie în conformitate cu lege, regulamentele și intrările contabile procesate în calculator.*

8.3. Ulterior se prezintă un formular care poate fi util în cadrul unui audit al securității unei aplicații.

#### EVALUAREA OBIECTIVELOR DE CONTROL ALE APLICAȚIEI

Nr	Norma	Probe / Situația ideală	Probe / Situația reală	Evaluarea / riscurile	Recomandări
1	Există o procedură de utilizare a aplicației.				
2	Această procedură este semnată de către manager.				
3	Această procedură descrie explicit scopul, funcționalitatea, manualul de utilizare a aplicației.				
4	Această procedură este bine cunoscută de utilizatorii aplicației.				
5	Aplicația este implementată conform cerințelor politicii de securitate informațională.				
6	Este elaborată o procedură pentru cazurile de urgență când este imposibilă utilizarea aplicației.				
7	Există o analiză / evaluare a riscurilor aplicației.				
8	Securitatea informațională este doar unul din aspectele evaluării riscurilor.				
9	Este elaborată și implementată o matrice de autorizare pentru aplicație.				
10	Fiecare utilizator al aplicației are propriul său cod unic de acces (numele utilizatorului și parola).				
11	Numele de utilizator și parola este implementat conform politicii de securitate informațională.				
12	Există o unitate sau altă entitate responsabilă de suportul funcțional și tehnic al aplicației.				
13	Există un Acord asupra nivelului de calitate a serviciilor cu unitatea / entitatea de suport.				
14	Copierea de rezervă a datelor aplicației are loc conform politicii de recuperare a datelor.				

15	Datele sînt stocate și distruse conform politicii de arhivare.				
16	Modificările specificațiilor aplicației sînt executate conform procedurii de management al schimbărilor.				
17	Aplicația are un registru al evenimentelor.				
18	Accesul la registrul evenimentelor este limitat.				

8.5. Ulterior se prezintă un exemplu de formular util în cadrul unui audit al fiabilității proceselor operaționale din cadrul unei aplicații.

Proces	Criterii de audit		Măsuri programate					Măsuri manuale		Riscuri materiale		Activități cu privire la date	
	Riscuri semnificative		Controale ale fluxului de activitate/aplicație	Test	Autorizări	Test	Raportare	Măsuri de securitate informaționale	Separarea atribuțiilor	Impact: I/M/S	Probabilitatea: I/M/S	Analiza datelor	Altele
Nr.	Descrierea pasului	Criterii specifice auditului	Riscuri semnificative										
Pasul 1													
Pasul 2													
Pasul 3													

8.6. Ulterior se prezintă un exemplu de formular util pentru imaginea de ansamblu a riscurilor TI în cadrul entității publice.

Direcția	Responsabil	Proces	Responsabil	Sisteme informaționale / aplicații	Documente disponibile, proceduri, instrucțiuni	Riscurile TI	Informație adițională
Dir1		Proc1		SI1			
				A11			
		Proc2		SI2			
				A21			

## XVIII. AUDITUL PERFORMANȚEI – NMAISP 17

### 1. Introducere

1.1. Nu există o definiție a auditului performanței acceptată universal, însă glosarul din NMAISP 22 oferă următoarea definiție:

*„Auditul performanței este un audit al cărui obiective se axează asupra unuia sau mai multor aspecte ale economiei, eficienței sau eficacității cu care resursele au fost utilizate”.*

1.2. Auditele performanței oferă analize și concluzii obiective, care permit managerilor entităților publice să îmbunătățească performanțele programelor / proiectelor și modul de desfășurare a activităților operaționale, să reducă costurile, precum și să ia decizii într-o mai mare cunoștință de cauză. Uneori auditul performanței mai este denumit audit de tip „valoare pentru bani”, audit operațional sau audit managerial.

1.3. Această NMAISP prezintă principalele procese implicate în desfășurarea unui audit al performanței. Se axează pe principalele diferențe între modul de desfășurare a auditului performanței și modul de desfășurare a altor tipuri de audit sau misiuni de asigurare.

### 2. Auditul performanței

2.1. Auditorul intern trebuie să țină cont de următoarele concepte principale cu privire la auditul performanței:

- auditul performanței necesită o viziune a lucrurilor la nivel macro. Se axează pe obiectivele managementului privind domeniile principale de activitate, măsura și modul în care aceste obiective sînt realizate. Nu se preocupă de valabilitatea sau corectitudinea tranzacțiilor în parte;
- auditul performanței ajută la generarea informațiilor potrivite privind răspunderea managerială. Oferă un mecanism care ajută managerului entității publice și altor manageri să determine „valoarea banilor cheltuiți”;
- auditul performanței ajută managementul să îmbunătățească pe viitor eficiența și eficacitatea. Identifică domeniile care trebuie îmbunătățite și orientează managementul spre performanțe mai înalte;
- auditul performanței nu presupune auditarea politicilor. Nu analizează raționamentele politicilor. Totuși, indică în ce aspecte aceste politici nu au fost capabile să atingă rezultatele planificate;
- auditul performanței nu presupune criticarea deciziilor manageriale. Recunoaște prerogativa managementului de a lua decizii în lumina informațiilor disponibile. Totuși, indică situațiile în care au existat posibilități de a lua decizii într-o mai bună cunoștință de cauză, care însă nu au fost valorificate.

2.2. Auditele performanței sînt deseori efectuate în situațiile în care:

- a) programele sau activitățile implică utilizarea unui volum semnificativ de resurse;
- b) există riscul de nerealizare a obiectivelor majore;
- c) programele sau activitățile prezintă interes pentru Parlament sau public.

2.3. Dat fiind faptul că auditul performanței este un audit de tip „valoare pentru bani”, el se axează pe așa numiții „cei trei E” – economia, eficiența și eficacitatea. Este important să se înțeleagă semnificația acestor termeni:

- a) **economicitate:** menținerea costurilor scăzute – poate fi definită ca minimalizarea costurilor resurselor (umane, financiare și materiale) utilizate pentru o anumită activitate, asigurînd un nivel adecvat al calității. Reprezintă oare că s-a făcut cea mai rezonabilă utilizare a banilor publici? Deși conceptul de economie este bine definit, nu e chiar atât de ușor de efectuat un audit al economiei. Deseori este o sarcină provocatoare pentru un auditor intern să evalueze dacă resursele alese reprezintă cea

mai economicoasă utilizare a fondurilor publice și dacă resursele disponibile au fost utilizate în mod econom;

- b) **eficiență:** utilizarea la maxim a resurselor disponibile – acest aspect, de asemenea, ține de economie. Această caracteristică se referă la resursele distribuite, la faptul dacă aceste resurse au fost utilizate în mod optimal sau satisfăcător pentru a obține rezultatele, sau dacă aceleași rezultate sau rezultate similare în termeni de calitate și timp ar fi putut fi obținute cu mult mai puține resurse;
- c) **eficacitate:** atingerea scopurilor sau obiectivelor stabilite – măsura în care au fost atinse rezultatele planificate ale unui program, proiect sau activitate.

2.4. Aceste definiții, relațiile, precum și diferențele între aceste concepte trebuie înțelese clar de auditorii interni implicați într-un audit al performanței. Mai multe informații în acest sens pot fi găsite în secțiunea cu instrucțiuni suplimentare.

### 3. Etapele unui audit al performanței

3.1. Auditul performanței urmează aceeași pași de bază ca și orice alt tip de audit, abordînd aceleași principii conform NMAISP, și anume:

- a) planificarea strategică și anuală;
- b) planificarea misiunii (studiul preliminar, obiectivele auditului, aria de aplicabilitate, elaborarea întrebărilor de audit și ședința de deschidere);
- c) lucrul în teren (colectarea probelor de audit, analiza constatărilor de audit, supervizarea);
- d) raportarea.

3.2. Totuși, abordarea utilizată pentru auditul performanței presupune anumite diferențe importante. Diferențele respective sînt explicate în această NMAISP.

### 4. Planificarea auditului performanței

4.1. Planificarea strategică și anuală a auditelor performanței se efectuează conform SNAI.

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

4.2. Auditele performanței trebuie identificate în planul strategic și planul anual, întocmite de UAI în baza evaluării riscurilor. În planurile respective ele pot fi indicate ca audite ale anumitor programe, proiecte sau activități specifice, după caz. Ele trebuie discutate și convenite cu managerul entității publice, ca parte a procesului normal de elaborare a planurilor respective.

4.3. În procesul planificării este esențial ca conducătorul UAI să acorde atenție specială identificării domeniilor de activitate, care determină în mod special reușita entității publice de a-și atinge obiectivele și / sau este foarte probabil să fie monitorizate de public și posibil criticate în caz de eșec. Ca atare, aceste domenii ar putea beneficia de un audit al performanței.

### 5. Studiul preliminar

5.1. Planificarea misiunii de audit al performanței se efectuează conform SNAI.

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

5.2. Planificarea este importantă pentru orice tip de audit, însă în cazul auditului performanței această etapă este de o importanță deosebită. Datorită caracterului și deseori profilului înalt al unor astfel de misiuni, este esențial ca echipa de audit să înțeleagă bine domeniul ce urmează a fi auditat, să știe ce și cum trebuie să facă.

5.3. Imediat după anunțarea demarării misiunii, primul lucru care trebuie făcut este

efectuarea unui studiu preliminar. Această etapă este echivalentă cu etapa planificării preliminare în alte tipuri de audit. Studiul respectiv constă dintr-o evaluare largă a domeniului ce urmează a fi auditat, însă nu implică nici o verificare sau testare detaliată. Scopul studiului este de a asigura o mai bună orientare a misiunii, de a determina obiectivele misiunii și de a oferi o bază pentru întocmirea unui bun program de lucru.

5.4. Conducătorul UAI trebuie să stabilească un cadru pentru studiul preliminar și să identifice cine va realiza acest studiu. Perioada de timp acordată va varia de la o misiune la alta, însă în mod normal nu ar trebui să depășească 15-20 de zile de lucru. În acest cadru de timp trebuie să prevadă o perioadă pentru stabilirea obiectivelor misiunii și întocmirea agendei ședinței de deschidere. Conducătorul UAI trebuie să monitorizeze foarte atent activitatea la această etapă.

5.5. Auditorii interni trebuie să țină cont de faptul că auditul performanței nu presupune o analiză comprehensivă a întregului domeniu selectat. În cazuri foarte rare, sau chiar niciodată, auditorii interni nu vor reuși să examineze toate aspectele ce țin de performanțele înregistrate în cadrul unui program sau a unei activități. Dimpotrivă, auditorii interni trebuie să-și axeze atenția pe anumite aspecte specifice – probleme, îngrijorări, riscuri și oportunități. Identificarea acestora și a altor aspecte ce influențează performanțele este un rezultat potențial al studiului preliminar.

5.6. Studiul preliminar trebuie să includă:

- a) colectarea informațiilor despre programul sau activitatea ce urmează a fi auditată:
  - produsele anticipate și rezultatele preconizate;
  - indicatori sau cum se cunoaște dacă obiectivele au fost atinse;
  - date financiare și statistice privind performanțele înregistrate, precum și prognoze de viitor.
- b) studierea actelor legislative și normative relevante;
- c) cunoașterea aspectelor de gestionare a programului sau activității respective:
  - numărul și amplasarea angajaților;
  - resursele fizice și de altă natură necesare;
  - structura organizațională;
  - măsura și modul în care programul sau activitatea depinde de alte contribuții din cadrul sau din afara entității.
- d) identificarea criteriilor (ele descriu de ce este nevoie și ce trebuie să se facă), care vor fi utilizate pentru a evalua aspectele auditate. Criteriile trebuie să reprezinte niște standarde rezonabile și realizabile de control al performanței, care vor fi utilizate pentru a evalua cât de adecvate sînt sistemele și practicile, precum și cât de economicoase, eficiente și eficace sînt operațiunile sau activitățile programului sau proiectului. Ele pot fi formulate ca recomandări sau măsuri specifice sau ca practici operaționale bine definite;
- e) colectarea informațiilor despre sistemele informaționale relevante și identificarea surselor de date potențiale, care ar putea fi utilizate drept probe de audit sau care ar putea să ajute la evaluarea programului sau activității;
- f) identificarea oricăror probleme care ar putea afecta succesul programului sau activității;
- g) solicitarea opiniei managerilor și / sau personalului privind principalele probleme afectează succesul programului sau activității.

5.7. Informațiile necesare pentru planificarea sau studiul preliminar pot fi obținute prin următoarele metode:

- discuții cu managerii și personalul;
- studierea rapoartelor de activitate;
- studierea dosarelor cu plîngeri, rapoartelor Curții de Conturi, rapoartelor consultantților, articolelor în ziare;
- observarea la fața locului.

5.8. Aceste abordări sînt utilizate și în cadrul altor tipuri de audit, însă în secțiunea cu instrucțiuni suplimentare sînt incluse anumite comentarii și explicații relevante pentru auditul performanței.

5.9. Indiferent de abordarea utilizată de auditorul intern pentru a colecta informații în timpul studiului preliminar, toate activitățile efectuate la această etapă și la etapele ulterioare trebuie documentate conform NMAISP. Interviuurile realizate cu managerii și personalul trebuie înscrise și păstrate, de asemenea, organigramele, rapoartele, politicile și procedurile interne, rapoartele privind performanțele înregistrate, trebuie păstrate. Observațiile la fața locului trebuie descrise corespunzător, inclusiv toate concluziile formulate.

## 6. Stabilirea obiectivelor misiunii

6.1. Planificarea misiunii de audit al performanței, și anume, stabilirea obiectivelor, se efectuează conform SNAI.

**SNAI 2210 „Obiectivele misiunii de audit intern”. Pentru fiecare misiune de audit intern se stabilesc obiective.**

6.2. După obținerea și asimilarea acestor informații de bază, următoarea etapă constă în identificarea riscurilor asociate obiectivelor programului sau activității, fie pe baza unui brainstorming sau analize SWOT. Astfel, se vor identifica domeniile asupra cărora trebuie să se concentreze atenția și se vor stabili prioritățile în utilizarea resurselor de audit.

6.3. În baza riscurilor identificate, este necesar să se determine obiectivele misiunii. Numărul obiectivelor misiunii ar trebui să fie limitat la maximum trei. Prin limitarea numărului obiectivelor misiunii se tinde ca misiunea să fie mai concentrată, finalizată într-o perioadă de timp rezonabilă și cu un impact mai mare.

6.4. Obiectivele misiunii arată ce doresc auditorii interni să obțină prin efectuarea misiunii respective și oferă un punct de referință pe parcursul întregii misiuni. Obiectivele auditului performanței trebuie să:

- reflecte economia, eficiența și eficacitatea;
- aibă un caracter normativ, adică să necesite efectuarea unei comparații a condițiilor cu anumite criterii;
- abordeze problemele importante;
- poată fi atinse cu datele și resursele disponibile.

6.5. La formularea obiectivelor misiunii, auditorii interni trebuie să ia decizia dacă se vor axa pe toți „cei trei E” sau limita doar la auditul economiei și/sau eficienței. În mod alternativ, se poate limita aria de aplicabilitate a misiunii verificarea anumitor aspecte specifice, cum ar fi anumite probleme, riscuri, îngrijorări și oportunități specifice.

6.6. La stabilirea obiectivelor auditului performanței este esențial de a ține cont de faptul că acestea trebuie să reflecte performanțele programului sau activității. În cadrul acestor misiuni, auditorii interni evaluează cât de adecvate sînt performanțele managerilor și, dacă este cazul, ajută la îmbunătățirea lor.

6.7. Obiectivele misiunii pot fi de natură descriptivă sau normativă. Obiectivele descriptive au scopul de informare despre o anumită condiție. Pe de altă parte, obiectivele normative necesită compararea unei condiții cu anumite criterii specificate – politică, procedură, acord formal, lege, regulament, etc.

6.8. În general, auditul intern ține mai mult de obiective normative – care necesită compararea unei condiții cu un criteriu specific, de exemplu:

- determinarea faptului dacă ministerul a ținut cont de necesitățile viitoare anticipate și de necesitățile curente ale managementului la dezvoltarea noii baze de date a beneficiarilor de indemnizații sociale;
- evaluarea faptului dacă planurile ministerului țin cont de majorarea volumului de trafic rutier în viitor;
- determinarea faptului dacă Ministerul a stabilit proceduri adecvate pentru asigurarea păstrării unor standarde academice similare în toate școlile din întreaga țară.

## 7. Determinarea ariei de aplicabilitate

7.1. Planificarea misiunii de audit al performanței, și anume, determinarea ariei de aplicabilitate, se efectuează conform SNAI.

*SNAI 2220 „Aria de aplicabilitate a misiunii de audit intern”. Aria de aplicabilitate trebuie să fie suficientă pentru realizarea obiectivelor misiunii de audit intern.*

7.2. Ulterior definirii obiectivelor misiunii, se determină aria de aplicabilitate a acesteia. În planul strategic și planul anual se indică o arie largă de aplicabilitate a misiunii, însă este foarte probabil ca aceasta să fie revizuită după finalizarea studiului preliminar și determinarea obiectivelor misiunii.

7.3. Pentru a stabili aria de aplicabilitate a misiunii, este necesar ca auditorii interni să răspundă la următoarele întrebări:

- a) Ce anume este auditat?
- b) Cine este auditat în mod primordial?
- c) Ce criterii se vor folosi?
- d) Unde va avea loc lucrul în teren?

7.4. La determinarea ariei de aplicabilitate finale a misiunii auditorii interni vor ține cont de:

- dimensiunile și complexitatea programului sau activității care urmează a fi auditată;
- profunzimea preconizată a misiunii (se va axa doar pe economie și eficiență, sau va cuprinde și eficacitatea);
- extinderea geografică a programului sau activității;
- anumite schimbări potențiale majore în domeniul ce urmează a fi auditat, de exemplu, restructurare, realocare a responsabilităților, introducerea unui noi sistem informațional. Astfel de schimbări ar putea influența semnificativ accentele și perioada de desfășurare a misiunii;
- nivelul competenței profesionale necesare;
- experiența precedentă.

## 8. Determinarea metodologiei auditului

8.1. Datorită naturii specifice a auditului performanței este necesar să se aleagă cu atenție metodologia care se va folosi pentru a evalua dacă s-a realizat economia, eficiența și eficacitatea. La determinarea abordării, care va fi utilizată pentru obținerea probelor, este vital să se țină cont de necesitatea de a obține probe de audit competente, relevante și de încredere (a se vedea NMAISP 5), ceea ce în mod normal va influența deciziile auditorului intern privind metodele adecvate.

8.2. În special pentru auditul performanței, auditorul intern va fi preocupat de validitatea și credibilitatea metodelor folosite pentru colectarea și analiza datelor. Pentru a asigura validitatea rezultatelor, metodele / tehnicile trebuie să măsoare exact ceea ce s-a intenționat să se măsoare. Pentru a asigura credibilitatea rezultatelor, constatările trebuie să rămână consecvente dacă se efectuează măsurări repetate pe același eșantion de date.

8.3. Pentru fiecare obiectiv al misiunii, auditorul intern trebuie să definească metodologia necesară pentru a acoperi totalmente obiectivul și a oferi nivelul de asigurare necesar pentru constatare. La definirea metodologiei, auditorul intern trebuie să identifice sursele de date care ar putea fi utilizate în calitate de probe de audit și să determine dacă aceste date pot fi considerate a fi valabile sau credibile. Pentru a decide ce metodologie se va utiliza, trebuie să se țină cont de următoarele:

- calitatea datelor colectate;
- controalele manageriale aferente fiecărui obiectiv, pentru a determina dacă există controalele necesare și dacă cele existente funcționează în mod eficient (în baza a câtorva teste);
- respectarea criteriilor specifice (politică, procedură, regulament, lege, rezultat planificat, etc.), necesare pentru a atinge fiecare obiectiv al misiunii.

8.4. Metodologia de audit trebuie proiectată astfel încât să ofere informațiile și asigurările necesare pentru a atinge obiectivele misiunii. De exemplu, dacă obiectivul este de a verifica dacă se respectă o anumită lege, atunci conform metodologiei, legea trebuie să fie un criteriu – nu pur și simplu o cerință de politici. Dacă metodologia prevede utilizarea unui eșantion, atunci în această secțiune trebuie să se discute ce tehnică se va folosi (statistică sau rațională), de ce s-a ales această tehnică și ce limitări pot exista față de constatări. La determinarea metodologiei, auditorii trebuie să compare metodologia cu obiectivele pentru a asigura selectarea corectă a unităților ce urmează a fi auditate, a criteriilor, perioadei de timp, funcției, programului sau activității, etc. și a locației în cadrul metodologiei pentru a asigura realizarea obiectivelor.

## 9. Elaborarea întrebărilor (afirmațiilor) de audit

9.1. O altă etapă a planificării constă în elaborarea întrebărilor de audit. Ele trebuie să fie clare și specifice și trebuie să includă termeni limită, care să poată fi definiți și măsurați. Totalitatea întrebărilor elaborate trebuie să abordeze în întregime obiectivele misiunii, care reprezintă primul pas spre identificarea problemelor (de ex. politicile motivează oare conducerea regională să obțină rezultatele cerute? Dispune oare conducerea de informațiile necesare pentru a obține rezultatele cerute?). Dacă obiectivele nu pot fi transformate în întrebări axate pe acțiuni, atunci ele trebuie redefinite.

9.2. La elaborarea întrebărilor de audit trebuie să se țină cont și de următoarele:

- structurarea întrebărilor de audit, de exemplu prin restricționarea fiecărei întrebări la un singur aspect al problemei. Aceasta va permite investigarea separată a fiecărui aspect. După care, constatările obținute pentru fiecare aspect vor putea fi combinate pentru a oferi o soluție la problema definită;
- verificarea faptului dacă după combinare întrebările de audit formează un răspuns general pentru problema sau chestiunea reflectată în obiectivul misiunii;
- nu se adresează prea multe întrebări. Dacă sînt prea multe întrebări, se verifică dacă acestea nu depășesc problema definită de obiectivul misiunii sau dacă nu s-a definit un obiectiv al misiunii prea vast și, ca rezultat, dacă aria de aplicabilitate a misiunii nu este prea largă;
- întrebările de audit nu trebuie să fie prea detaliate. Dacă întrebările sînt prea lungi, este util de a le diviza în două întrebări separate, de exemplu, cele care de fapt ar trebui combinate pentru a forma o singură întrebare.

9.3. În afară de întrebări specifice care trebuie pregătite, există câteva întrebări generice principale, de care trebuie să se țină cont în fiecare audit al performanței, precum următoarele:

- De ce în general efectuați activitatea, funcția sau procedura respectivă?
- Ce valoare adăugată generează ea?
- De ce o faceți în acest mod?
- Cum măsurați performanțele în domeniul examinat și ce sisteme există în acest sens?
- Dispuneți de indicatori de măsură și ținte privind economia, eficiența și eficacitatea și, dacă da, ce arată ele?
- Ar putea fi făcută această activitate la costuri mai mici fără a influența eficiența sau eficacitatea?
- Ar putea fi efectuată ea într-un mod mai eficient sau mai eficace?

9.4. Există trei tipuri de bază ale întrebărilor de audit:

- a) întrebări descriptive – de obicei întreabă care este (sau a fost) situația sau condiția actuală. Aceste tipuri de întrebări ar putea fi foarte utile la etapa studiului preliminar;
- b) întrebări normative – abordează diferența între o condiție observabilă și un anumit criteriu. În timp ce o întrebare descriptivă întreabă „cum este?” și se oprește aici, o întrebare normativă mai întreabă „cum ar trebui să fie?” și apoi compară aceste două

condiții;

- c) întrebări de tip „cauză și efect” – depășesc întrebările descriptive și normative pentru a examina impactul, măsura sau magnitudinea schimbărilor sau variațiilor. De exemplu, „de ce departamentul nu respectă regulile cu privire la modalitatea de evaluare a cererilor de subvenții?” sau „în ce măsură nerespectarea acestor reguli influențează succesul programului?”

9.5. Mai multe îndrumări privind formularea întrebărilor de audit pot fi găsite în secțiunea cu instrucțiuni suplimentare.

9.6. După elaborarea întrebărilor de audit este important:

- a) să se determine ce date sînt necesare pentru a răspunde la întrebările de audit. Termenul „date” se folosește pentru a descrie sursele potențiale de informații și probe. Datele vor deveni informații doar după ce vor fi analizate sau evaluate, la etapa cînd pot fi deja folosite în calitate de probe. În unele cazuri va fi evident de ce date este nevoie pentru a răspunde la întrebările de audit, în funcție de cît de clar sînt formulate întrebările respective. Însă deseori sînt disponibile mult mai multe informații și auditorul intern nu are timp suficient pentru a le colecta sau nici o sursă de informații nu poate oferi un răspuns deplin. În astfel de cazuri trebuie să se decidă ce date vor oferi cel mai bun răspuns;
- b) să se identifice sursele / tipurile de date adecvate. Datele pot fi obținute din surse de date originale / primare sau din surse secundare. Datele originale sînt generate de auditorul intern, de exemplu, prin observații directe. Datele secundare se obțin din alte surse, cum ar fi de la unitatea auditată sau de la alți terți. Alegerea trebuie să se bazeze pe corectitudinea, credibilitatea, disponibilitatea și costul diferitor surse. Auditul performanței deseori se bazează pe surse primare, cum ar fi observările directe și interviurile deschise, precum și pe surse secundare, cum ar fi dosarele;
- c) să se planifice procesul de colectare a datelor. Procesul de colectare a datelor reprezintă cea mai importantă parte a oricărei misiuni. Dacă se colectează prea puține date sau date eronate, ulterior se va cheltui timp mai mult pentru a remedia această greșeală. Dacă se vor colecta prea multe date, unele din ele va trebui să fie ignorate sau nu vor putea fi analizate din cauza insuficienței de timp. Nici unul din aceste rezultate nu este dorit sau cost-eficient;
- d) să se planifice procesul de analiză a datelor (constatărilor). Există mai multe tehnici care pot fi utilizate pentru a analiza și valida datele. O tehnică folosită foarte frecvent în audit este colectarea și analiza datelor secundare, cum ar fi rapoartele privind controlul calității, studiile și evaluările programelor, efectuate de consultanți. Pentru multe tipuri de date secundare nu este posibil să se obțină documentele de lucru sau să se evalueze calitatea personalului sau a mediului în care a lucrat acesta. În astfel de cazuri, auditorul intern trebuie, cel puțin, să verifice metodologia utilizată de consultant sau evaluator pentru a vedea dacă s-au folosit aceleași etape ca și cele specificate în această secțiune. Trebuie acordată atenție maximă atunci cînd se vor prelua în raportul de audit date statistice sau informații din anumite rapoarte sau documente ale unității auditate. Nu este inteligent să se facă acest lucru fără vreun fel de „verificare a realității” sau audit al informațiilor, indiferent de nivelul de calificare a autorului raportului sau documentului respectiv.

## 10. Ședința de deschidere

10.1. Următoarea etapă este ședința de deschidere, la desfășurarea căreia auditorul intern se conduce de prevederile SNAI.

**SNAI 1210 „Competență”.** Auditorii interni posedă cunoștințele, priceperea și competențele necesare exercitării responsabilităților lor individuale. Personalul unității de audit intern posedă sau obține, în mod colectiv, cunoștințele, abilitățile și alte competențe necesare pentru a-și îndeplini responsabilitățile.

**SNAI 2230 „Alocarea resurselor pentru misiunea de audit intern”.** Auditorii interni stabilesc resursele corespunzătoare și suficiente pentru realizarea obiectivelor misiunii de audit intern, reieșind din evaluarea caracterului și complexității fiecărei misiuni de audit intern, constrîngerilor de timp și a resurselor disponibile.

**SNAI 2240 „Programul de lucru al misiunii de audit intern”.** Auditorii interni elaborează un program de lucru al misiunii de audit intern, care să permită atingerea obiectivelor acesteia.

10.2. La organizarea ședinței de deschidere, trebuie să se țină cont de următoarele:

- aptitudinile, nivelul de experiență și orice cunoștințe specializate, specifice, necesare misiunii. Acestea au o importanță semnificativă pentru auditul performanței. În unele cazuri, cunoștințele specializate necesare ar putea să nu fie disponibile în cadrul UAI și ar putea fi necesare soluții alternative, precum următoarele:
  - i. desemnarea temporară în cadrul echipei de audit, pe durata misiunii, a unei persoane din cadrul entității publice, care deține cunoștințele specializate necesare;
  - ii. contractarea unei persoane, care deține cunoștințele specializate necesare, pentru oferirea asistenței și consultanței specializate.
- necesitatea de a avea un șef experimentat al echipei de audit;
- stabilirea unor termene și bugete realiste, însă provocatoare – din punct de vedere al numărului de zile (ore) de lucru pentru auditorii interni și alte resurse (de exemplu, cheltuieli de transport, diurnă, etc.). De obicei, auditele performanței durează mai mult decît auditele de alt tip;
- dacă va fi posibil să se obțină comentarii despre eficacitatea sistemului sau programului de la utilizatorii finali, inclusiv publicul, prin intermediul sondajelor, chestionarelor, etc.;
- datele limită pentru următoarele etape:
  - i. elaborarea chestionarelor;
  - ii. finalizarea lucrului în teren;
  - iii. evaluarea constatărilor;
  - iv. versiunea proiect și finală a raportului de audit.
- metodologia care se va adopta.

10.3. Mai multe îndrumări privind ședința de deschidere pot fi găsite în NMAISP 4.



## 11. Lucrul în teren în cazul auditului performanței

11.1. La etapa lucrului în teren, auditorii interni, ca și în cazul altor tipuri de audit, se conduc de prevederile SNAI.

**SNAI 2300 „Realizarea misiunii de audit intern”.** Auditorii interni identifică, analizează, evaluează și documentează informații suficiente pentru realizarea obiectivelor misiunii de audit intern.

**SNAI 2310 „Identificarea informațiilor”.** Auditorii interni identifică un volum suficient de informații sigure, relevante și utile întru realizarea obiectivelor misiunii de audit intern.

**SNAI 2320 „Analiza și evaluarea”.** Auditorii interni fundamentează concluziile și rezultatele misiunii de audit intern în baza analizelor și evaluărilor corespunzătoare.

**SNAI 2330 „Documentarea informațiilor”.** Auditorii interni documentează informația relevantă în vederea justificării concluziilor și rezultatelor misiunii de audit intern.

11.2. Auditele performanței diferă de alte forme de audit prin faptul că nu se preocupă în mod special de sistemul de control și de operațiunile individuale ce trec prin sistemul respectiv. În locul acestora echipa de audit trebuie să elaboreze întrebări adecvate în scopul obținerii informațiilor necesare pentru a putea conchide dacă obiectivele au fost atinse sau nu. Aceste întrebări, elaborate la etapa planificării misiunii, se folosesc la etapa lucrului în teren în timpul discuțiilor cu conducerea, personalul și (dacă este cazul) cu utilizatorii finali.

## 12. Colectarea probelor în cazul auditului performanței

12.1. După definitivarea întrebărilor de audit și determinarea datelor necesare pentru a răspunde la acestea, se va hotărî în ce mod se vor obține aceste date (probe de audit). Ulterior sînt prezentate tehnicile de colectare a datelor, folosite cel mai frecvent.

12.2. Analiza documentelor, care generează probe documentare, în format electronic sau pe hîrtie, reprezintă cea mai frecventă formă de colectare a probelor de audit. Credibilitatea și relevanța probelor documentare trebuie evaluată și comparată cu obiectivele misiunii. De exemplu, existența unui manual operațional nu reprezintă o probă precum că manualul se aplică în practică. Documentele generate de sistemele de control managerial (de ex. sistemul contabil sau sistemul de informații manageriale) vor trebuie evaluate din punct de vedere al controalelor care funcționează în cadrul sistemelor respective.

12.3. Interviurile, care reprezintă o parte critică a auditului performanței. La estimarea costului interviului, o regulă bună este să se ia în calcul o perioadă de timp de două ori mai mare decît durata reală a interviului, timpul suplimentar fiind folosit pentru pregătirea interviului și înregistrarea rezultatelor. Totuși, costul ar putea fi mult mai mare, în special în cazurile în care sînt necesare eforturi semnificative pentru a analiza rezultatele.

12.4. Interviurile reprezintă o sursă importantă de probe pentru auditorul intern, însă este necesar să se identifice persoanele potrivite care să ofere informațiile necesare și, dacă acest lucru este posibil, este necesar să se confirme din alte surse informațiile primite verbal.

12.5. Chestionarele, care reprezintă o modalitate foarte eficientă de colectare a probelor de audit, în special în cazul în care este necesar să se colecteze aceleași date de la mai multe surse similare (de ex. oficii teritoriale, beneficiarii unui program).

12.6. Înainte de a decide dacă să se folosească chestionare pentru a colecta datele necesare, trebuie să se analizeze impactul asupra unității auditate. Este important să se țină cont de faptul că deși această metodă poate fi foarte eficientă pentru auditorul intern, dacă se utilizează greșit chestionarul devine o povară pentru unitatea auditată, necesitînd mult timp și resurse din partea acesteia.

12.7. Forma și structura întrebărilor din chestionar sînt foarte importante. Spre deosebire de interviuri, unde se preferă evitarea întrebărilor sugestive și utilizarea întrebărilor deschise, în cazul chestionarelor întrebările trebuie să fie mai ordonate, permițînd doar răspunsuri bazate pe fapte, pentru ca ulterior toate răspunsurile să poată fi analizate în același mod.

12.8. Analiza și verificarea datelor, care generează probe analitice. Analiza poate include calcule, analize ale relațiilor, tendințelor și șabloanelor în datele obținute de la unitatea auditată sau din alte surse relevante. De asemenea, pot fi făcute comparații cu anumite standarde sau puncte de reper din domeniul dat.

12.9. Observarea fizică, în cadrul căreia trebuie să se selecteze cu grijă activitățile sau instituțiile care vor fi supune unei inspectări fizice. Ele trebuie să fie reprezentative pentru domeniul examinat. „Cred după ce văd” și observarea directă reprezintă niște surse de probe mai credibile decît sursele secundare.

## 13. Analiza constatărilor în cazul auditului performanței

13.1. Constatările de audit reprezintă probele specifice, colectate de auditorul intern pentru a atinge obiectivele misiunii, pentru a putea răspunde la întrebările de audit, pentru a verifica anumite ipoteze, etc. La selectarea constatărilor de audit este esențial să se țină cont de obiectivele misiunii.

13.2. Evaluarea detaliată a constatărilor de audit în mod normal se face la finele etapei lucrului în teren, însă în mod normal constatările de audit sînt evaluate și pe parcursul lucrului în teren. Totuși, anumite forme de evaluare a constatărilor de audit pot exista și la etapa de raportare, fiindcă anumite constatări de audit pot fi contestate de unitatea auditată și pot fi necesare activități suplimentare pentru a le putea justifica.

13.3. Constatările de audit se obțin prin compararea criteriului de audit – cum trebuie să fie, identificat la etapa de planificare, cu condiția – ce s-a constatat în realitate.

13.4. **Criteriul** reprezintă niște standarde rezonabile pentru a controla și evalua performanța, pentru a evalua cît de adecvate sînt sistemele și practicile, precum și cît de economicoase, eficiente și eficace sînt operațiunile, programul sau activitățile. Criteriul de audit reprezintă bunele practici – așteptările unei persoane rezonabile și informate privind situația „care trebuie să existe”.

13.5. Atingerea sau depășirea acestor criterii indică „bune practici”, pe cînd nerespectarea lor indică necesitatea unor îmbunătățiri. Dacă criteriile nu au fost respectate, auditorul intern trebuie să identifice domeniile de îmbunătățit, dacă acest lucru este posibil, precum și natura unor astfel de îmbunătățiri și chiar modalitatea de implementare.

13.6. Mai jos sînt prezentate exemple de criterii posibile:

- conform planului aprobat, proiectul trebuie să se încadreze în 18 luni și să coste aproximativ 24,5 mln. dolari SUA;
- tenderele internaționale trebuie anunțate cu 45 de zile înainte;
- contractul se încheie cu ofertantul care a propus cel mai mic preț.

13.7. **Condiția** reprezintă starea de lucruri identificată de auditor intern. Condiția se referă la activitățile curente sau la situația actuală. Condiția se compară cu criteriile pentru a verifica dacă diferența între condiție și criterii se încadrează în nivelurile acceptabile.

13.8. Auditorul intern poate constata că situația actuală nu corespunde criteriilor, de exemplu: nu s-au respectat regulamentele privind procedura de achiziții, impozitele pe venit nu au fost colectate la timp sau costurile echipamentului IT depășesc estimările.

13.9. Dacă condițiile nu întrunesc criteriile, trebuie să se examineze motivele și consecințele generate. Astfel, se vor:

- examina informațiile relevante;
- defini problema și colecta informațiile despre cauzele deficiențelor;
- evalua critic probele pentru a justifica constatările;
- colecta probele suplimentare despre cauzele și efectele nerespectării criteriilor.

13.10. După identificarea constatărilor de audit, următoarea etapă este determinarea cauzelor și a efectelor acestora.

13.11. **Cauza** poate fi definită drept sursa sau factorul care contribuie la nereușita unei acțiuni. Este extrem de important să se identifice cauza reală, și nu doar simptomele constatării. Doar astfel procedând, auditorul intern poate propune recomandări semnificative și eficiente pentru îmbunătățirea situației.

13.12. Cauzele condițiilor nesatisfăcătoare trebuie analizate pentru a identifica nu doar de ce lucrurile nu au mers bine, dar și aspectele care trebuie îmbunătățite, adică modificarea cauzei ar trebui să prevină apariția unor constatări similare pe viitor. Cauza poate fi în afara sferei de control a unității auditate sau entității publice, astfel, este necesar de adus la cunoștința conducerii, pentru ca aceasta, să ia, eventual, măsurile respective. Totuși, anumite cauze sînt complet în afara ariei de control a unității auditate sau entității publice, de exemplu, calamitățile naturale, evenimentele economice internaționale majore, crizele valutare.

13.13. Cauze posibile ale condițiilor nesatisfăcătoare pot fi, de exemplu, achitarea unui preț exagerat pentru serviciile de construcție fiindcă personalul contabil nu a știut cum să verifice corect facturile prezentate; anumite indemnizații sociale au fost achitate unor beneficiari neeligibili fiindcă baza de date nu se actualizează cu regularitate.

13.14. **Efectul** este rezultatul unui eveniment, adică consecințele generate de necorespunderea între condițiile existente și criteriile relevante. Efectul unei constatări poate fi cuantificabil, de exemplu, costul proceselor costisitoare de rambursare a taxelor, materiile prime scumpe sau facilitățile fiscale neproductive, acestea putînd fi estimate. Efectivele calitative, determinate de lipsa controalelor, deciziile de proastă calitate sau lipsa de grijă față de plătitorii de taxe, pot fi și ele semnificative. Efectele trebuie să determine necesitatea de a întreprinde acțiuni corective. Efectele puteau să se fi produs în trecut, să se producă în prezent sau în viitor. Dacă efectele deja s-au produs în trecut, trebuie identificate acțiunile care au fost luate pentru a le remedia (dacă au fost luate) și de ce aceste acțiuni nu au produs rezultatele scontate.

13.15. În final, se formulează constatări (concluzii) și recomandări. Concluziile reprezintă declarații deduse de auditorul intern în baza constatărilor, iar recomandările reprezintă acțiunile sugerate de acesta în legătură cu obiectivele misiunii. Din evaluarea constatărilor de audit și a cauzelor și efectelor lor posibile, auditorul intern derivă constatările de audit preliminare. Constatările se fac prin comparație cu anumite criterii specifice.

13.16. Constatările trebuie să fie specifice și să nu poată fi interpretate în mod diferit de cititori. Forța constatărilor depinde de credibilitatea probelor ce stau la baza acestora și de logica utilizată pentru a le formula.

13.17. Constatările preliminare trebuie testate prin comparare cu probele acumulate și discutate cu unitatea auditată pentru a valida faptele și a beneficia de contribuția lor la formularea recomandărilor.

#### 14. Supervizarea în cazul auditului performanței

14.1. Procedura de supraveghere și revizuire a auditului performanței se derulează în conformitate cu SNAI și instrucțiunile oferite în NMAISP 8 – Gestionarea și evaluarea calității activității de audit intern.

*SNAI 2340 „Supervizarea misiunii de audit intern”. Misiunile de audit intern sunt supervizate corespunzător pentru a asigura realizarea obiectivelor, calitatea activității și dezvoltarea profesională a personalului.*

14.2. Conducătorul UAI monitorizează progresele înregistrate în cadrul auditului performanței și revizuieste periodic activitățile desfășurate pe parcursul misiunii. Activitățile efectuate și problemele apărute trebuie discutate detaliat cel puțin o dată pe săptămână, preferabil cu implicarea tuturor persoanelor care participă la misiune.

14.3. Conducătorul UAI asigură identificarea corectă a constatărilor de audit și disponibilitatea probelor de audit pentru a le susține. Este important ca acest lucru să se facă pe parcursul misiunii, și nu doar la etapa finală. De asemenea, este necesar să se asigure că timpul este utilizat eficient, aspect dificil în cazul auditului performanței, din cauza naturii relativ nestructurate.

14.4. De asemenea, conducătorul UAI trebuie să identifice constatările de audit importante, pentru a le comunica conducerii unității auditate cât de curînd posibil, pentru a evita eventuale „surprize”.

#### 15. Raportarea rezultatelor auditului performanței

15.1. Procedurile pentru raportarea rezultatelor auditului performanței se efectuează în conformitate cu SNAI și instrucțiunile NMAISP 6 – Raportul de audit.

*SNAI 2400 „Comunicarea rezultatelor”. Auditorii interni comunică rezultatele misiunii de audit intern.*

*SNAI 2410 „Conținutul comunicării”. Comunicarea rezultatelor misiunii de audit intern include obiectivele și aria de aplicabilitate, cât și concluziile, recomandările corespunzătoare și planurile de acțiuni.*

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

15.2. În raportul de audit este important să se specifice faptul că astfel de tipuri de audit se axează în special pe cei „3E”, spre deosebire de altele, care se axează mai mult pe funcționalitatea controalelor.

15.3. Tonul raportului de audit este de o importanță majoră și fiindcă se abordează performanțele manageriale și deseori acestea pot fi criticate, există o probabilitate mai înaltă ca cititorii să aibă o atitudine mai defensivă comparativ cu alte rapoarte. Tonul raportului de audit determină în mare măsură dacă recomandările de audit vor fi implementate sau nu.

15.4. La elaborarea raportului de audit, auditorul intern trebuie să țină cont de necesitatea de a se concentra pe chestiuni importante. Dacă este identificată o deviere minoră de la un anumit criteriu (care probabil nu va influența în mod semnificativ concluzia generală privind performanțele), atunci este mai bine să fie omisă din raportul de audit sau să fie prezentată verbal și înregistrată în dosarul de audit. La modul ideal, raportul de audit trebuie să conțină doar chestiuni de importanță semnificativă pentru proiect, program sau activitate.

15.5. Auditorul intern trebuie să reflecteze pe parcursul întregii perioade de lucru în teren la forma și conținutul raportului de audit.

#### 16. Urmărirea implementării recomandărilor de audit în cazul auditului performanței

16.1. Procedurile de urmărire a implementării recomandărilor de audit oferite se efectuează conform SNAI și instrucțiunilor NMAISP 7 – Urmărirea implementării recomandărilor de audit.

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

16.2. Dat fiind natura specifică a auditului performanței, cel mai probabil, urmărirea implementării recomandărilor de audit se va efectua sub forma unor misiuni de audit specifice de urmărire a implementării recomandărilor de audit ale auditelor precedente.

#### 17. Instrucțiuni suplimentare la NMAISP 17

17.1. Instrucțiunile suplimentare la prezenta NMAISP au scopul să ajute auditorul

intern la formularea întrebărilor de audit, să explice relația întrebărilor de audit cu obiectivele misiunii, precum și prezintă principalele tipuri și caracteristici ale interviului.

17.2. La elaborarea întrebărilor de audit (afirmațiilor), este util să se stabilească legătura între obiectivele misiunii și întrebările detaliate propriu-zise. Această abordare are patru niveluri:

- i. obiectivul misiunii, după cum a fost definit la etapa de planificare a misiunii;
- ii. problema (problemele). Problema este întrebarea la care auditorul intern încearcă să găsească un răspuns. Definiția problemei este descrierea generală a punctelor abordate în cadrul misiunii. Problema sau problemele, pe care se axează auditul, sînt definite sub formă de întrebări, de exemplu, „politica existentă încurajează oare suficient de bine funcționarii fiscali teritoriali să atingă rezultatele scontate?”;
- iii. divizarea problemei în principalele elemente ale sale, de obicei, 3 – 4 elemente. Astfel, poate fi găsită structura logică pe care să se bazeze întrebările detaliate de audit;
- iv. întrebările de audit.

17.3. Tabelul de mai jos prezintă un exemplu al unei astfel de abordări.

**Tabelul 9**

Obiectivul	Este oare gestionat corespunzător programul de stat de construcție a rețelei de drumuri?	
Problema	Elementele problemei	Întrebările de audit
1. Au fost definite obiective clare pentru proiect?	1.1. Care a fost procesul de identificare a obiectivelor proiectului?	1.1.1. Cine a fost responsabil de determinarea obiectivelor și cum a fost organizat acest proces? 1.1.2. De ce tip de consultanță au beneficiat persoanele care au definit obiectivele? 1.1.3. Ce criterii s-au utilizat la elaborarea obiectivelor respective? 1.1.4. Ce alternative s-au analizat atunci cînd s-au aprobat obiectivele finale? De ce unele din ele nu au fost selectate? 1.1.5. Cum s-a identificat și evaluat riscul ca obiectivele stabilite să nu fie întrunite? 1.1.6. Cum s-au evaluat și aprobat resursele necesare pentru atingerea obiectivelor stabilite?
	1.2. Sînt oare obiectivele respective clare și pe înțelesul celor care trebuie să le implementeze?	1.2.1. Cum au fost comunicate obiectivele către manageri și personal? 1.2.2. Ce alte acțiuni au fost întreprinse pentru a se asigura că managerii și personalul au înțeles corect obiectivele și că pot să le implementeze? 1.2.3. Ce alte îmbunătățiri pot fi făcute în afară de cele realizate deja?
2. În ce mod acest proiect de construcție a rețelei de drumuri susține planul general de dezvoltare a transporturilor?	2.1. S-a evaluat impactul asupra planului de dezvoltare a transportului?	2.1.1. În ce mod s-a evaluat acest impact? 2.1.2. Ce concluzii au fost formulate? Le putem vedea și noi? 2.1.3. Au existat alte impacturi neprevăzute, care au mai apărut de atunci? 2.1.3. În timpul evaluării de ce contribuții ați beneficiat din partea altor subdiviziuni ale ministerului sau a altor organizații relevante?

		2.1.4. Cum s-a analizat și aprobat evaluarea?
3. Există aranjamente corespunzătoare pentru coordonarea cu alte părți și entități interesate?	3.1. Ce pași au fost luați pentru a implica alte părți / entități interesate în procesul de elaborare a proiectului?	3.1.1. Cum s-au identificat potențialele părți / entități interesate? 3.1.2. Cine sînt ele? 3.1.3. Cum au fost implicate organele regionale și municipalitățile în procesul de elaborare a proiectului? 3.1.4. Ce îmbunătățiri au putut fi făcute? 3.1.5. Cu ce alte părți ar trebui să se stabilească relații de coordonare?
	3.2. Cum au fost ele implicate în procesul de gestionare a proiectului?	3.2.1. Ați putea descrie procesul prin intermediul căruia alte părți / entități interesate sînt implicate în implementare? 3.2.2. Sînteți mulțumiți de aceste aranjamente? Dacă nu, ce ați dori să schimbați?
4. Există vreun proces de asigurare a gestionării continue a implementării proiectului?	4.1. A fost eficient modul de gestionare a proiectului?	4.1.1. Cît de clar au fost stabilite responsabilitățile și răspunderile? 4.1.2. Cum se învață anumite lecții în baza greșelilor efectuate în cadrul proiectului? 4.1.3. Cît de clare și corecte sînt estimările costurilor proiectului? 4.1.4. Cît de apropiate sau depărtate sînt costurile estimate de cele reale? 4.1.5. Ce tip de informații primiți și cît de frecvent? 4.1.6. Cum se monitorizează și raportează costurile?

17.4. Există două tipuri principale de interviuri:

- interviurile ad hoc, care tind să fie destul de flexibile și pot fi folosite pentru a confirma anumite idei, gânduri, percepții, atitudini, etc. Deși nu este necesar să se pregătească o agendă detaliată pentru un astfel de interviu, este oricum important să se prezinte principalele puncte care se vor discuta. Interviurile ad hoc sînt deseori utile la începutul unei misiuni, de exemplu, pentru a înțelege situația generală, pentru a determina contextul curent sau pentru a forma o impresie despre stilul de conducere, abordarea sau alte caracteristici ale persoanei intervievate. Ele mai pot fi utile și spre sfîrșitul misiunii pentru a discuta recomandările posibile. Acest tip de interviu, de obicei, se folosește la întîlnirile cu conducerea superioară. Ele se gestionează cu dificultate și foarte mult timp poate fi pierdut pentru discutarea unor chestiuni irelevante, dacă auditorul intern nu reușește să controleze în mod corespunzător interviul. Un alt dezavantaj este gradul înalt de subiectivism sau adresarea spontană a unor întrebări sugestive. Ele uneori generează răspunsuri spontane și informații neașteptate (ceea ce poate fi atît un avantaj, cît și un dezavantaj). Deși interviurile ad hoc necesită mai puțină pregătire preliminară decît interviurile structurate, în general ele implică un volum de lucru mai mare. Însă rata răspunsurilor este înaltă și se obține mai rapid;
- interviurile structurate, care sînt planificate și organizate cu grijă. Pentru fiecare ședință se definește un obiectiv clar – care de obicei este derivat din obiectivul misiunii – și se pregătește un set logic și comprehensiv de întrebări intercorelate. Aceste întrebări se folosesc pentru a gestiona și controla ședința. Ele sînt în special utile pentru interviuarea managerilor operaționali și a personalului. Ele pot fi folosite de auditorii interni cu mai puțină experiență și vor reduce riscul de pierdere a timpului discutînd chestiuni irelevante. Totuși, este nevoie de destul de mult timp pentru pregătirea întrebărilor și de experiență pentru a identifica întrebările potrivite. În același timp, există riscul că auditorul intern se va axa doar pe întrebările din listă și nu va încerca să folosească nici o inițiativă de a acorda întrebări suplimentare în baza răspunsurilor primite anterior.

## XIX. GLOSARUL TERMENILOR ȘI SIMBOLURILOR UTILIZATE

### 1. Introducere

1.1. Prezentul capitol conține:

- un glosar al termenilor de audit intern;
- o listă a celor mai utilizate simboluri în descrierile grafice (diagrame).

### 2. Glosarul termenilor de audit intern

2.1. Glosarul termenilor de audit intern derivă din Legea CFPI, SNAI, prezentele NMAISP, precum și alte acte normative din domeniul auditului intern și MFC.

2.2. În sensul prezentelor NMAISP sînt utilizate următoarele noțiuni:

**activitățile de control** – politicile și procedurile stabilite pentru abordarea riscurilor și atingerea obiectivelor entității publice.

**afirmația** – o ipoteză sau declarație. Procesul de testare se bazează pe afirmații, adică auditorul intern efectuează testarea de audit pentru a descoperi probe întru susținerea unei afirmații predeterminate. Afirmațiile derivă din obiectivele misiunii, de asemenea, în baza obiectivelor misiunii și afirmațiilor, se elaborează întrebările de audit, care sunt obiectul testării de audit.

**aria de aplicabilitate** – domeniul care delimitează activitățile auditorului intern în cadrul unei misiuni. Este reflectată în titlul misiunii și stabilită la etapa planificării anuale a activității și planificării misiunii.

**audit intern** – activitate independentă și obiectivă care le oferă managerilor asigurare și consultanță, desfășurată pentru a îmbunătăți activitatea entității publice. Aceasta are menirea să ajute entitatea publică în atingerea obiectivelor sale, evaluînd printr-o abordare sistematică și metodică sistemul MFC și oferind recomandări pentru consolidarea eficacității acestuia.

**audit de conformitate** – misiune care verifică respectarea cadrului normativ, a politicilor și a procedurilor aplicate și, după caz, necesitatea îmbunătățirii procedurilor de control intern utilizate pentru a asigura respectarea legislației.

**audit de sistem** – misiune care examinează sistemul MFC pentru a evalua eficiența funcționării acestuia.

**audit financiar** – misiune care evaluează funcționarea adecvată și eficientă a procedurilor de control intern aferente sistemelor financiare.

**auditul performanței** – misiune care examinează utilizarea resurselor în cadrul unui program, funcții, operațiuni sau sistem de management pentru a determina dacă resursele sînt utilizate în cel mai economic, eficient și eficace mod pentru îndeplinirea obiectivelor entității publice.

**auditul tehnologiilor informaționale** – misiune care examinează eficacitatea MFC a sistemelor informaționale.

**buna guvernare** – mod de a guverna prin care se asigură atingerea obiectivelor cu respectarea principiilor de transparență și răspundere, economicitate, eficiență și eficacitate, legalitate și echitate, etică și integritate.

**carta de audit intern** – regulament intern al unității de audit intern care definește misiunea, competențele, responsabilitățile și aria de aplicabilitate a activității de audit intern, stabilește poziția auditului intern în cadrul entității publice, autorizează accesul la documentele, bunurile și persoanele relevante pentru îndeplinirea corespunzătoare a misiunii de audit intern.

**codul etic al auditorului intern** – un ansamblu de principii și reguli de conduită, care reglementează activitatea auditorilor interni / angajaților din cadrul unităților de audit intern în domeniul eticii profesionale.

**conformitatea** – respectarea cadrului normativ, reglementărilor interne, politicilor, procedurilor, contractelor, planurilor sau altor cerințe.

**conflictul de interese** – conflictul dintre exercitarea atribuțiilor funcției deținute și interesele personale ale auditorului intern, în calitatea sa de persoană privată, care ar putea influența

necorespunzător îndeplinirea obiectivă și imparțială a obligațiilor și responsabilităților ce îi revin potrivit legii.

**controlul** – orice acțiune întreprinsă de conducere sau de alte părți pentru a gestiona riscurile și a spori probabilitatea că scopurile și obiectivele stabilite vor fi atinse.

**controlul adecvat** – controlul adecvat este prezent dacă conducerea planifică și organizează activitatea într-un mod care oferă asigurare rezonabilă că riscurile la care este expusă entitatea publică sînt gestionate eficace și că scopurile și obiectivele acesteia vor fi atinse în mod eficient și economic.

**controlul financiar public intern** – sistem general și consolidat instituit în sectorul public, avînd scopul de a promova gestionarea entităților publice conform principiilor buneii guvernări.

**controlul intern** – sistem organizat de managerul entității publice și personalul acesteia, incluzînd auditul intern, în scopul asigurării buneii guvernări, care cuprinde totalitatea politicilor, procedurilor, regulilor interne, proceselor și activităților realizate în cadrul entității publice pentru a gestiona riscurile și a oferi o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor și rezultatelor planificate.

**controlul preconizat** – procedurile adecvate de control intern, care ar trebui să existe și să funcționeze pentru a întruni obiectivele controlului.

**constatarea de audit** – declarație adecvate ale faptelor, care reiese din compararea situației reale cu un criteriu stabilit.

**descrierea grafică (diagrama)** – o descriere suficient de detaliată a principalului flux de documente/date și activități de control din cadrul unui proces pentru determina cel mai eficient mod gestionare a riscurilor.

**eficacitatea** – gradul de îndeplinire a obiectivelor programate pentru fiecare dintre activități și raportul dintre efectul proiectat și rezultatul efectiv al activității respective.

**eficiența** – raportul dintre rezultatele obținute și resursele utilizate pentru obținerea acestora.

**economicitatea** – minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități, cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate.

**entitatea publică** – autoritatea administrației publice centrale sau locale, instituția publică sau autoritatea/instituția autonomă care gestionează mijloace ale bugetului public național.

**frauda** – actul ilegal caracterizat prin înșelătorie, disimulare sau trădare a încrederii, comis de o persoană sau entitate publică în scopul obținerii de mijloace bănești, bunuri/valori sau servicii ori al eschivării de la efectuarea plăților, pentru a-și asigura un avantaj personal ori în afaceri.

**guvernarea entității** – ansamblul de procese și structuri implementate de conducere pentru a informa, coordona, gestiona și monitoriza activitățile entității publice în scopul îndeplinirii obiectivelor acesteia.

**independența** – libertatea față de condițiile care amenință realizarea responsabilităților de audit intern fără vreo intervenție externă.

**iregularitatea** – încălcarea cadrului normativ și a reglementărilor interne relevante ale entității publice, ce constă într-o activitate sau o omisiune neintenționată care afectează sau poate afecta negativ activitatea entității publice.

**managementul financiar și controlul** – sistemul implementat și realizat de persoanele responsabile de guvernare, administrare și de alt personal în conformitate cu cadrul normativ și reglementările interne, pentru a oferi o asigurare rezonabilă că fondurile publice sînt utilizate de către entitatea publică în mod legal, etic, transparent, economic, eficient și eficace.

**managerul entității publice** – conducătorul celui mai înalt nivel ierarhic al entității publice.

**managerul operațional** – conducătorul responsabil de gestionarea unității organizaționale la fiecare nivel ierarhic al entității publice, exceptînd managerul entității publice.

**managementul riscurilor** – procesul sistematic de identificare, evaluare, gestionare, monitorizare și control al riscurilor, organizat și efectuat în scopul asigurării rezonabile privind atingerea obiectivelor entității publice.

**materialitatea** – nivelul erorii, neregularității sau inexactității maxim acceptabile pentru a nu

influența percepția utilizatorului de informație.

**mediul de control** – atitudinea și acțiunile managerului entității publice privind importanța controlului intern în cadrul entității publice, atmosfera, disciplina și condițiile necesare realizării obiectivelor acesteia.

**misiunea de audit intern** – activitatea de evaluare, autorizată prin ordin și delimitată în timp, cu o arie de aplicabilitate bine determinată, care se finalizează prin emiterea unui raport de audit.

**misiunea de asigurare** – examinarea obiectivă de către auditorul intern a elementelor probante pentru a furniza o evaluare independentă și obiectivă privind procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare. Caracterul și domeniul de aplicare al misiunilor de asigurare sînt determinate de către auditorul intern.

**misiunea de consiliere** – activitățile cu caracter consultativ desfășurate la solicitarea specifică din partea beneficiarului misiunii de consiliere. Caracterul și domeniul de aplicare al misiunilor de consiliere sînt convenite cu beneficiarul misiunii de consiliere.

**obiectivele misiunii** – enunțuri generale stabilite la etapa planificării misiunii, care definesc rezultatele ce urmează a fi obținute ca urmare a desfășurării acesteia.

**obiectivitatea** – atitudinea mentală imparțială, care permite auditorilor interni să realizeze misiunile într-un mod care presupune credința în rezultatul muncii lor și inexistența unor compromisuri semnificative privind calitatea. Obiectivitatea presupune ca auditorii interni să nu-și subordoneze altor persoane judecata proprie în ceea ce ține de realizarea responsabilităților de audit.

**persoana care oferă asistență de specialitate și consultanță** – persoana fizică / juridică din exteriorul entității publice sau interiorul sau persoană / subdiviziune din cadrul entității publice prestatoare de asistență și consultanță în domenii cum ar fi: contabilitate, economie, finanțe publice, statistică, TIC, inginerie, drept, mediu și orice alte domenii necesare pentru a putea realiza misiunea.

**proba de audit** – toate informațiile, utilizate de auditor, pentru a ajunge la concluzia, ce stă la baza constatării de audit (opinie) și cuprinde date din înregistrările contabile, sistemele manageriale, sistemele financiare, etc.

**procedura** – un ansamblu de reguli și / sau o acțiune întreprinsă de o persoană pentru a oferi probe, precum că o acțiune legală sau normativă a fost realizată, de exemplu semnătura oficială a unui angajat desemnat pe un document ce permite efectuarea unei plăți.

**procesul** – o succesiune de activități, logic structurată într-o anumită perioadă, care utilizează anumite resurse, adăugîndu-le valoare, oferă un produs și ating un obiectiv definit.

**profesionalismul** – existența capacităților intelectuale, cunoștințelor, priceperilor și experienței, obținute prin pregătire și dezvoltare profesională și utilizate în realizarea sarcinilor și responsabilităților de audit intern.

**raționamentul de audit** – aplicarea cunoștințelor și experienței în contextul stabilit de standarde, precum și regulile conduitei profesionale, în situația în care este necesară selectarea unei alternative din mai multe posibile.

**răspunderea managerială** – conștientizarea și asumarea de către managerul entității publice a responsabilității pentru acțiunile, deciziile și politicile promovate, inclusiv pentru maximizarea rezultatelor prin optimizarea resurselor, pe baza principiilor bunei guvernări, precum și obligația de a raporta despre obiectivele și rezultatele atinse.

**riscul** – evenimentul posibil care poate avea impact negativ în ceea ce privește atingerea obiectivelor entității publice.

**riscul inerent** – riscul, care există în legătură cu obiectivele activității analizate sau este inerent acestora, înainte de a întreprinde anumite activități de control.

**riscul controlat** – riscul, pentru care au fost implementate activități de control pentru atenuarea acestuia.

**riscul rezidual** – expunerea la risc, rămasă după implementarea activităților de control.

**riscul de control** – probabilitatea de eșuare a unei activități de control, majorînd nivelul riscului rezidual.

**recomandarea de audit** – propunerea formulată pentru a corecta / ameliora deficiențele constatate de auditorul intern ca rezultat al misiunii.

**sistemul** – o serie de procese înrudite și interconectate, menite să contribuie la atingerea unui obiectiv / rezultat general.

**standard** – normă profesională, care delimitează cerințele necesare pentru executarea unei game de activități de audit intern, precum și pentru evaluarea activității de audit intern.

**testul de conformitate** – testul de audit efectuat pentru a analiza dacă există activitățile de control preconizate și pentru a evalua modul de instituire a acestora.

**testul substanțial** – procedura analitică menite să testeze eficacitatea activităților de control (gradul de atingere a obiectivelor de control), adică plenitudinea, legalitatea, corectitudinea și valabilitatea tranzacțiilor sau documentelor trecute prin proces / sistem sau valabilitatea oricărui obiectiv al misiunii.

**unitatea auditată** – subdiviziunea organizațională ori structurală sau procesul supus evaluării de către unitatea de audit intern.

**unitatea de audit intern** – subdiviziunea organizațională, funcțional independentă, din cadrul entității publice abilitată să efectueze auditul intern.

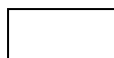

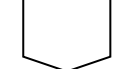
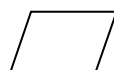

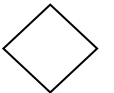
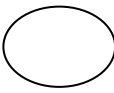
### 3. Simbolurile utilizate în descrierile grafice

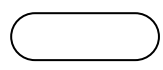

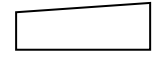
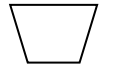
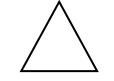
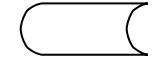
3.1. Auditorul intern utilizează descrierile grafice (diagramele, flowchart-urile) pentru a documenta procesul / sistemul, inclusiv activitățile de control.

3.2. La elaborarea descrierii grafice, auditorul intern utilizează simbolurile recomandate în tabelul 10.

**Tabelul 10**

*Simbolurile utilizate în descrierea grafică*

Simbolul	Utilizare și semnificație
	<b>Simbolul procesului</b> reprezintă orice proces, funcție sau acțiune și este cel mai frecvent utilizat
	<b>Simbolul documentului</b> este utilizat pentru a reprezenta orice tip de document de intrare sau ieșire
	<b>Simbolul conectării cu pagina următoare</b> este utilizat pentru a indica, că descrierea grafică 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
	<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

Simbolul	Utilizare și semnificație
	aceleiași descrieri grafice. De obicei, este utilizat pentru a întrerupe o linie continuă, care va fi prelungită în altă parte. Este util de a indica numerele 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. Poate fi necesară o descriere narativă pentru a explica modul, în care sînt identificate diferite elemente ale formularului multiplu, spre exemplu, după nume sau culoare
	<b>Simbolul terminus</b> este utilizat pentru a marca sfîrșitul unui proces sau subproces
	<b>Simbolul de pregătire</b> este utilizat pentru a indica pregătirea unui nou formular sau altor produse ale unui proces
	<b>Simbolul introducerii manuale</b> este utilizat pentru a distinge intrările manuale și automate într-un sistem TI
	<b>Simbolul operațiilor manuale</b> este utilizat pentru a distinge operațiile manuale și automate într-un sistem TI
	<b>Simbolul de extragere</b> este utilizat pentru a prezenta datele extrase dintr-un element al unui proces
	<b>Simbolul de îmbinare</b> este utilizat pentru a prezenta date sau alte informații, care sînt combinate într-un oarecare mod
	<b>Simbolul datelor stocate</b> este utilizat pentru a preciza că datele sînt stocate

## Legea privind controlul financiar public intern

Legea privind controlul financiar public intern  
nr. 229 din 23.09.2010

Monitorul Oficial nr.231-234/730 din 26.11.2010

\* \* \*

### C U P R I N S

#### Capitolul I DISPOZIȚII GENERALE

- Articolul 1.** Obiectul reglementării și scopul legii  
**Articolul 2.** Domeniul de aplicare  
**Articolul 3.** Noțiuni de bază  
**Articolul 4.** Principiile bunei guvernări  
**Articolul 5.** Componentele controlului financiar public intern

#### Capitolul II MANAGEMENT FINANCIAR ȘI CONTROL

- Articolul 6.** Scopul managementului financiar și controlului  
**Articolul 7.** Obiectul managementului financiar și controlului  
**Articolul 8.** Implementarea sistemului de management financiar și control  
**Articolul 9.** Mediul de control  
**Articolul 10.** Managementul performanțelor și al riscurilor  
**Articolul 11.** Activități de control  
**Articolul 12.** Informarea și comunicarea  
**Articolul 13.** Monitorizarea și evaluarea  
**Articolul 14.** Modalități de organizare a sistemului de management financiar și control  
**Articolul 15.** Responsabilități în organizarea sistemului de management financiar și control  
**Articolul 16.** Raportarea sistemului de management financiar și control

#### Capitolul III AUDIT INTERN

- Articolul 17.** Scopul și obiectul auditului intern  
**Articolul 18.** Principiile fundamentale ale activității de audit intern  
**Articolul 19.** Organizarea auditului intern  
**Articolul 20.** Tipurile de audit intern  
**Articolul 21.** Etapele activității de audit intern  
**Articolul 22.** Drepturile și obligațiile conducătorului unității de audit intern  
**Articolul 23.** Drepturile și obligațiile personalului unității de audit intern  
**Articolul 24.** Drepturile și obligațiile managerului unității auditate  
**Articolul 25.** Drepturile și obligațiile managerului entității publice  
**Articolul 26.** Conflictul de interese  
**Articolul 27.** Restricții

**Articolul 28.** Raportarea activității de audit intern

#### Capitolul IV

#### COORDONARE ȘI ARMONIZARE CENTRALIZATĂ

**Articolul 29.** Coordonarea controlului financiar public intern

**Articolul 30.** Consiliul controlului financiar public intern

**Articolul 31.** Interacțiunea cu auditul public extern

#### Capitolul V

#### DISPOZIȚII FINALE ȘI TRANZITORII

**Articolul 32.** Intrarea în vigoare

**Articolul 33.** Organizarea executării legii

**Articolul 34.** Abrogarea unor reglementări

Parlamentul adoptă prezenta lege organică.

#### Capitolul I

#### DISPOZIȚII GENERALE

**Articolul 1.** Obiectul reglementării și scopul legii

(1) Prezenta lege stabilește cadrul juridic al controlului financiar public intern.

(2) Scopul legii este consolidarea răspunderii manageriale pentru gestionarea optimă a resurselor conform obiectivelor entității publice, pe baza principiilor bunei guvernări, prin implementarea sistemului de management financiar și control și a activității de audit intern în sectorul public.

**Articolul 2.** Domeniul de aplicare

Prevederile legii se aplică autorităților administrației publice centrale și locale, instituțiilor publice, precum și autorităților/instituțiilor autonome care gestionează mijloace ale bugetului public național.

**Articolul 3.** Noțiuni de bază

În sensul prezentei legi, se definesc următoarele noțiuni:

*activități de control* – politici și proceduri stabilite pentru abordarea riscurilor și atingerea obiectivelor entității publice;

*audit intern* – activitate independentă și obiectivă care le oferă managerilor asigurare și consultanță, desfășurată pentru a îmbunătăți activitatea entității publice. Aceasta are menirea să ajute entitatea publică în atingerea obiectivelor sale, evaluând printr-o abordare sistematică și metodică sistemul de management financiar și control și oferind recomandări pentru consolidarea eficacității acestuia;

*buna guvernare* – mod de a governa prin care se asigură atingerea obiectivelor cu respectarea principiilor de transparență și răspundere, economicitate, eficiență și eficacitate, legalitate și echitate, etică și integritate;

*cartă de audit intern* – regulament intern al unității de audit intern care definește misiunea, competențele, responsabilitățile și aria de aplicabilitate a activității de audit intern, stabilește poziția auditului intern în cadrul entității publice, autorizează accesul la documentele, bunurile și persoanele relevante pentru îndeplinirea corespunzătoare a misiunii de audit intern;

*control intern* – sistem organizat de managerul entității publice și personalul acesteia, incluzând auditul intern, în scopul asigurării bunei guvernări, care cuprinde totalitatea politicilor, procedurilor, regulilor interne, proceselor și activităților realizate în cadrul entității publice pentru a gestiona riscurile și a oferi o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor și rezultatelor planificate;

*control financiar public intern* – sistem general și consolidat instituit în sectorul public, având scopul de a promova gestionarea entităților publice conform principiilor bunei guvernări;

*economicitate* – minimizarea costului resurselor alocate pentru atingerea rezultatelor estimate ale unei activități, cu menținerea calității corespunzătoare a acestor rezultate;

*eficiență* – raportul dintre rezultatele obținute și resursele utilizate pentru obținerea acestora;

*eficacitate* – gradul de îndeplinire a obiectivelor programate pentru fiecare dintre activități și raportul dintre efectul proiectat și rezultatul efectiv al activității respective;

*entitate publică* – autoritate a administrației publice centrale sau locale, instituție publică sau autoritate/instituție autonomă care gestionează mijloace ale bugetului public național;

*fraudă* – act ilegal caracterizat prin înșelătorie, disimulare sau trădare a încrederii, comis de o persoană sau entitate publică în scopul obținerii de mijloace bănești, bunuri/valori sau servicii ori al eschivării de la efectuarea plăților, pentru a-și asigura un avantaj personal ori în afaceri;

*neregularitate* – încălcare a cadrului normativ și a reglementărilor interne relevante ale entității publice, ce constă într-o activitate sau o omisiune neintenționată care afectează sau poate afecta negativ activitatea entității publice;

*manager al entității publice* – conducător al celui mai înalt nivel ierarhic al entității publice;

*manager operațional* – conducător responsabil de gestionarea unității organizaționale la fiecare nivel ierarhic al entității publice, exceptând managerul entității publice;

*management financiar și control* – sistem implementat și realizat de persoanele responsabile de guvernare, administrare și de alt personal în conformitate cu cadrul normativ și reglementările interne, pentru a oferi o asigurare rezonabilă că fondurile publice sînt utilizate de către entitatea publică în mod legal, etic, transparent, economic, eficient și eficace;

*management al riscurilor* – proces sistematic de identificare, evaluare, gestionare, monitorizare și control al riscurilor, organizat și efectuat în scopul asigurării rezonabile privind atingerea obiectivelor entității publice;

*mediu de control* – atitudine și acțiuni ale managerului entității publice privind importanța controlului intern în cadrul entității publice, atmosfera, disciplina și condițiile necesare realizării obiectivelor acesteia;

*misiune de audit intern* – activitate de evaluare, autorizată prin ordin și delimitată în timp, cu o arie de aplicabilitate bine determinată, care se finalizează prin emiterea unui raport de audit;

*răspundere managerială* – conștientizare și asumare de către managerul entității publice a responsabilității pentru acțiunile, deciziile și politicile promovate, inclusiv pentru maximizarea rezultatelor prin optimizarea resurselor, pe baza principiilor bunei guvernări, precum și obligația de a raporta despre obiectivele și rezultatele atinse;

*risc* – eveniment posibil care poate avea impact negativ în ceea ce privește atingerea obiectivelor entității publice;

*unitate de audit intern* – subdiviziune organizațională, funcțional independentă, din cadrul entității publice abilitată să efectueze auditul intern;

*unitate auditată* – subdiviziune organizațională ori structurală sau proces supus evaluării de către unitatea de audit intern.

**Articolul 4.** Principiile bunei guvernări

(1) Principiile bunei guvernări sînt transparență și răspundere, economicitate, eficiență și eficacitate, legalitate și echitate, etică și integritate în activitatea entității publice.

(2) Managerului entității publice i se atribuie răspunderea managerială pentru asigurarea principiilor bunei guvernări.

**Articolul 5.** Componentele controlului financiar public intern

(1) Pentru promovarea unei bune guvernări a entităților publice, se implementează controlul financiar public intern, care include:

- a) managementul financiar și controlul;
- b) auditul intern;
- c) coordonarea și armonizarea centralizată.

(2) Responsabil pentru asigurarea prevederilor menționate la alin.(1) lit.a) și b) este managerul entității publice, iar pentru executarea prevederii de la alin.(1) lit.c) – Ministerul Finanțelor.

## Capitolul II

### MANAGEMENT FINANCIAR ȘI CONTROL

#### Articolul 6. Scopul managementului financiar și controlului

Managerul entității publice organizează sistemul de management financiar și control pentru a asigura atingerea obiectivelor entității publice prin:

- a) eficacitatea și eficiența operațiunilor;
- b) conformitatea cu cadrul normativ și cu reglementările interne;
- c) siguranța și optimizarea activelor și a pasivelor;
- d) siguranța și integritatea informației.

#### Articolul 7. Obiectul managementului financiar și controlului

Obiecte ale managementului financiar și controlului sînt toate activitățile și procesele din cadrul entității publice, inclusiv elaborarea și executarea bugetelor, elaborarea programelor, evidența contabilă, raportarea și monitorizarea.

#### Articolul 8. Implementarea sistemului de management financiar și control

Managerul entității publice implementează sistemul de management financiar și control conform Standardelor naționale de control intern în sectorul public, ținînd cont de complexitatea și domeniul de activitate al entității publice, în baza următoarelor componente:

- a) mediul de control;
- b) managementul performanțelor și al riscurilor;
- c) activitățile de control;
- d) informarea și comunicarea;
- e) monitorizarea și evaluarea.

#### Articolul 9. Mediul de control

Managerul entității publice menține un mediu de control favorabil funcționării sistemului de management financiar și control prin:

- a) integritatea personală, profesională și etica conducerii și personalului;
- b) stilul de conducere;
- c) structura organizațională;
- d) divizarea obligațiilor și responsabilităților;
- e) politici și practici privind resursele umane;
- f) competența personalului.

#### Articolul 10. Managementul performanțelor și al riscurilor

(1) Managerul entității publice și managerii operaționali stabilesc obiective și indicatori de performanță pentru activitatea entității publice, fiind responsabili de realizarea acestora.

(2) Managerul entității publice și managerii operaționali identifică, evaluează, înregistrează și monitorizează sistematic riscurile ce pot afecta îndeplinirea obiectivelor și realizarea performanțelor planificate și elaborează măsuri de diminuare a probabilității riscurilor și/sau a impactului acestora.

#### Articolul 11. Activități de control

(1) Activitățile de control se organizează și se realizează în toate procesele operaționale și la toate nivelurile entității publice.

(2) Personalul entității publice, inclusiv managerul acesteia și managerii operaționali, efectuează activități de control care includ proceduri de autorizare și aprobare, divizarea sarcinilor, verificări, supravegheri, reconcilieri, controale privind accesul la resurse, fără a se limita la acestea.

(3) În cadrul proceselor operaționale se realizează activități de control eficiente din punctul de vedere al costului, care pot fi, în funcție de momentul efectuării:

- a) controale ex-ante (preventive), care se organizează pînă la realizarea unei operațiuni, prin proceduri de control intern, pentru prevenirea erorilor, neregularităților, precum și a activităților ineficiente sau necorespunzătoare;
- b) controale curente, care se organizează în timpul unei operațiuni pentru detectarea și excluderea erorilor sau neregularităților;
- c) controale ex-post (ulterioare), care se organizează după realizarea unei operațiuni.

#### Articolul 12. Informarea și comunicarea

(1) Managerul entității publice și managerii operaționali stabilesc principalele surse de informații necesare îndeplinirii atribuțiilor, precum și cantitatea, calitatea, periodicitatea și destinarii informațiilor.

(2) Managerul entității publice organizează sisteme de informare și comunicare internă și externă, care asigură circulația rapidă, completă și în timp util a informațiilor.

#### Articolul 13. Monitorizarea și evaluarea

(1) Managerul entității publice organizează monitorizarea în vederea evaluării, actualizării oportune a sistemului de management financiar și control, precum și în vederea realizării activităților necesare pentru înregistrarea și corectarea neregularităților constatate.

(2) Monitorizarea și evaluarea se realizează prin supraveghere continuă, autoevaluare și audit intern.

#### Articolul 14. Modalități de organizare a sistemului de management financiar și control

*[Alin.(1) art.14 abrogat prin Legea nr.324 din 23.12.2013, în vigoare 01.01.2014]*

(2) Managerul entității publice asigură instruirea persoanelor implicate în procesul implementării sistemului de management financiar și control.

(3) Sistemul de management financiar și control se organizează prin:

- a) stabilirea obiectivelor, indicatorilor de performanță și elaborarea planurilor anuale și strategice;
- b) managementul riscurilor asociate atingerii obiectivelor și realizării performanțelor planificate;
- c) planificarea, administrarea și raportarea privind realizarea obiectivelor și performanțelor în raport cu resursele;
- d) managementul eficient al resurselor umane și asigurarea competențelor necesare îndeplinirii sarcinilor;
- e) elaborarea și aprobarea structurii organizaționale corespunzătoare atingerii obiectivelor și realizării performanțelor;
- f) delegarea responsabilităților ce țin de luarea deciziilor, control și implementare;
- g) documentarea și descrierea proceselor operaționale de bază, operațiunilor și procedurilor de lucru;
- h) asigurarea eticii, integrității și transparenței în cadrul entității publice;
- i) divizarea obligațiilor și responsabilităților;



- j) întreprinderea măsurilor adecvate de prevenire, depistare și corectare a neregularităților, fraudelor și de recuperare a pagubelor produse de acestea;
- k) proceduri anticorupție.

*[Art.14 modificat prin Legea nr.324 din 23.12.2013, în vigoare 01.01.2014]*

#### **Articolul 15. Responsabilități în organizarea sistemului de management financiar și control**

- (1) Managerul entității publice este responsabil de organizarea sistemului de management financiar și control în entitatea publică.
- (2) Managerii operaționali sînt responsabili în fața conducerii ierarhic superioare pentru organizarea sistemului de management financiar și control în subdiviziunile pe care le administrează.
- (3) Fiecare angajat din cadrul entității publice contribuie la organizarea sistemului de management financiar și control, deținînd responsabilități și sarcini stabilite de managerul entității publice.

#### **Articolul 16. Raportarea sistemului de management financiar și control**

- (1) Managerul entității publice, în rezultatul autoevaluării, apreciază organizarea sistemului de management financiar și control și emite anual, pentru anul precedent, o declarație privind buna guvernare.
- (2) Ministerul Finanțelor reglementează modul de raportare privind organizarea și funcționarea sistemului de management financiar și control, precum și modul de auto-evaluare și întocmire a declarației privind buna guvernare.

### **Capitolul III AUDIT INTERN**

#### **Articolul 17. Scopul și obiectul auditului intern**

- (1) Scopul auditului intern este acordarea consultanței și asigurarea obiectivă privind eficacitatea sistemului de management financiar și control, oferind recomandări pentru perfecționarea acestuia și contribuind la îmbunătățirea activității entității publice.
- (2) Obiectul auditului intern cuprinde toate activitățile și procesele operaționale ale entității publice.

#### **Articolul 18. Principiile fundamentale ale activității de audit intern**

- (1) Activitatea de audit intern se bazează pe următoarele principii:
  - a) independență;
  - b) integritate;
  - c) obiectivitate;
  - d) competență profesională;
  - e) confidențialitate;
  - f) respectarea standardelor profesionale.
- (2) Principiile fundamentale ale activității de audit intern se aplică în conformitate cu Codul etic al auditorului intern și cu Standardele naționale de audit intern.

#### **Articolul 19. Organizarea auditului intern**

- (1) Managerul entității publice organizează funcția de audit intern instituind o unitate de audit intern în structura organizațională a entității publice, dacă aceasta este organ central de specialitate al administrației publice sau autoritate a administrației publice locale de nivelul doi.
- (2) Entitățile publice care nu cad sub incidența alin.(1) au dreptul să-și creeze unitate de audit intern conform prevederilor alin.(4), (5) și (6).

(3) Entitățile publice subordonate autorității administrației publice centrale sau locale au dreptul să-și creeze unitate de audit intern cu acordul organului ierarhic superior, conform prevederilor alin.(4), (5) și (6).

(4) Unitatea de audit intern se instituie în subordinea directă a managerului entității publice și îi raportează în mod direct acestuia.

(5) Unitatea de audit intern se creează în limita statelor de personal al entității publice.

(6) Managerul entității publice informează în scris Ministerul Finanțelor despre crearea în cadrul entității publice a unității de audit intern.

(7) Unitățile de audit intern ale autorităților administrației publice centrale și locale au dreptul să efectueze auditul intern și în entitățile publice subordonate.

*[Art.19 modificat prin Legea nr.324 din 23.12.2013, în vigoare 01.01.2014]*

#### **Articolul 20. Tipurile de audit intern**

În cadrul activității de audit intern se desfășoară următoarele tipuri de audit:

- a) auditul de sistem, care examinează sistemul de management financiar și control pentru a evalua eficiența funcționării acestuia;
- b) auditul de conformitate, care verifică respectarea cadrului normativ, a politicilor și a procedurilor aplicate și, după caz, necesitatea îmbunătățirii procedurilor de control intern utilizate pentru a asigura respectarea legislației;
- c) auditul financiar, care evaluează funcționarea adecvată și eficientă a procedurilor de control intern aferente sistemelor financiare;
- d) auditul performanței, care examinează utilizarea resurselor în cadrul unui program, funcții, operațiuni sau sistem de management pentru a determina dacă resursele sînt utilizate în cel mai economic, eficient și eficace mod pentru îndeplinirea obiectivelor entității publice;
- e) auditul tehnologiilor informaționale, care examinează eficacitatea managementului financiar și controlului sistemelor informaționale.

#### **Articolul 21. Etapele activității de audit intern**

Organizarea activității de audit intern include următoarele etape:

- a) planificarea strategică și anuală;
- b) realizarea misiunii de audit intern;
- c) raportarea;
- d) supravegherea implementării recomandărilor.

#### **Articolul 22. Drepturile și obligațiile conducătorului unității de audit intern**

- (1) Conducătorul unității de audit intern are următoarele drepturi:
  - a) să dispună de acces liber la bunurile, persoanele, informațiile, inclusiv în format electronic, necesare pentru atingerea scopului și obiectivelor misiunii de audit intern;
  - b) să informeze managerul entității publice despre cele mai recente tendințe și practici de succes în domeniul auditului intern și să propună măsuri de aliniere la acestea în scopul atingerii unui nivel înalt de performanță a entității publice;
  - c) să elaboreze, în caz de necesitate, instrucțiuni proprii de aplicare a Normelor metodologice de audit intern în sectorul public, specifice sectorului de activitate;
  - d) să propună soluții de optimizare a activității unității de audit intern.
- (2) Conducătorul unității de audit intern are următoarele obligații:
  - a) să elaboreze și să înainteze spre aprobare managerului entității publice carta de audit intern;
  - b) să elaboreze și să înainteze spre aprobare managerului entității publice planul strategic și planul anual al activității de audit intern;
  - c) să monitorizeze implementarea planului anual al activității de audit intern;

- d) să organizeze și să coordoneze activitățile de audit intern și să supravegheze realizarea acestora;
- e) să prezinte managerului entității publice rapoarte ale misiunilor de audit intern, precum și raportul anual al activității de audit intern;
- f) să informeze periodic, cel puțin trimestrial, managerul entității publice despre rezultatele activității de audit intern;
- g) să monitorizeze procesul implementării recomandărilor de audit;
- h) să asigure încadrarea auditorilor interni care au suficiente cunoștințe și aptitudini, conform Standardelor naționale de audit intern;
- i) să informeze în scris managerul entității publice și managerul unității auditate în cazul descoperirii unor indicii de potențiale fraude în cursul misiunii de audit intern;
- j) să remită Ministerului Finanțelor spre avizare proiectul cartei de audit intern și al instrucțiunilor proprii de aplicare a Normelor metodologice de audit intern în sectorul public;
- k) să remită Ministerului Finanțelor copia cartei de audit intern, copia planului strategic al activității de audit intern, copia planului anual al activității de audit intern, instrucțiunile proprii de aplicare a Normelor metodologice de audit intern în sectorul public, precum și raportul anual al activității de audit intern;
- l) să păstreze confidențialitatea informației acumulate în legătură cu efectuarea auditului intern.

*[Art.22 modificat prin Legea nr.324 din 23.12.2013, în vigoare 01.01.2014]*

#### **Articolul 23. Drepturile și obligațiile personalului unității de audit intern**

(1) Personalul unității de audit intern are următoarele drepturi:

- a) să dispună de acces liber în încăperile entității publice;
  - b) să primească și să examineze documentele și datele relevante în format electronic, să solicite copiile și extrasele documentelor menționate și să ridice documentele în original, eliberând, pentru fiecare, o copie și o notă de recepționare;
  - c) să solicite și să primească informații și explicații verbale sau scrise de la angajații și managerul unității auditate;
  - d) să obțină suportul necesar din partea personalului unității auditate.
- (2) Personalul unității de audit intern are următoarele obligații:
- a) să activeze în conformitate cu cadrul normativ și principiile fundamentale ale activității de audit intern;
  - b) să întocmească o declarație de interese înainte de începerea fiecărei misiuni de audit intern, conform legislației în vigoare;
  - c) să-și îmbunătățească cunoștințele, priceperea și alte competențe necesare printr-o pregătire profesională continuă;
  - d) să informeze imediat în scris conducătorul unității de audit intern în cazul descoperirii unor indicii de potențiale fraude în cursul misiunii de audit intern;
  - e) să păstreze confidențialitatea informației acumulate în legătură cu efectuarea auditului intern.

#### **Articolul 24. Drepturile și obligațiile managerului unității auditate**

(1) Managerul unității auditate are următoarele drepturi:

- a) să solicite și să primească explicații privind constatările și recomandările expuse în proiectul raportului de audit;
  - b) să-și exprime în scris dezacordul privind constatările și recomandările expuse în proiectul raportului de audit și să ofere explicațiile relevante;
  - c) să primească un exemplar al raportului de audit.
- (2) Managerul și personalul unității auditate au următoarele obligații:
- a) să ofere suport și să coopereze cu personalul unității de audit intern;

- b) să ofere informații verbale și scrise, precum și explicațiile solicitate de personalul unității de audit intern;
- c) să prezinte documentele solicitate de personalul unității de audit intern și copiile acestora;
- d) să elaboreze planul de acțiuni privind implementarea recomandărilor expuse în proiectul raportului de audit;
- e) să asigure implementarea recomandărilor conform planului de acțiuni;
- f) să informeze managerul entității publice și conducătorul unității de audit intern despre implementarea recomandărilor conform planului de acțiuni;
- g) să asigure condiții adecvate de lucru pentru personalul unității de audit intern.

#### **Articolul 25. Drepturile și obligațiile managerului entității publice**

(1) Managerul entității publice are următoarele drepturi:

- a) să organizeze funcția de audit intern conform art.19;
  - b) să solicite și să primească de la unitatea de audit intern informații privind activitatea de audit intern desfășurată în cadrul entității publice.
- (2) Managerul entității publice are următoarele obligații:
- a) să organizeze auditul intern și să asigure resursele necesare pentru ca acesta să fie eficient;
  - b) să ofere independență organizațională și funcțională unității de audit intern, inclusiv prin subordonarea directă a acesteia față de managerul entității publice;
  - c) să asigure independența unității de audit intern în realizarea și raportarea activităților de audit intern;
  - d) să autorizeze personalul unității de audit intern printr-un ordin privind efectuarea misiunii de audit intern;
  - e) să solicite, în scris, de la persoane terțe informația necesară pentru efectuarea auditului intern, la cererea conducătorului unității de audit intern;
  - f) să aprobe carta de audit intern, planul strategic și planul anual al activității de audit intern.

#### **Articolul 26. Conflictul de interese**

Personalul unității de audit intern va informa conducătorul acesteia despre existența unui conflict de interese în următoarele cazuri:

- a) pe parcursul ultimului an, auditorul intern a fost angajat în unitatea auditată;
- b) pe parcursul ultimului an, soțul/soția sau rudele de pînă la al doilea grad ale auditorului intern au deținut funcții de conducere în unitatea auditată;
- c) în alte circumstanțe ce generează conflicte de interese.

#### **Articolul 27. Restricții**

(1) Se interzice imixtiunea în activitatea de audit intern în ceea ce privește definirea ariei sale de aplicabilitate, realizarea activității și comunicarea rezultatelor.

(2) Conducătorul și personalul unității de audit intern nu au dreptul:

- a) să realizeze sarcini operaționale ale entității publice, cum ar fi: avizarea angajamentelor, aprobarea tranzacțiilor și a operațiunilor contabile sau elaborarea procedurilor de control intern;
- b) să dirijeze activitatea personalului entității publice, exceptînd cazurile de participare a acestuia la realizarea misiunii de audit intern;
- c) să efectueze inspecții (revizii) financiare;
- d) să investigheze fraude.

#### **Articolul 28. Raportarea activității de audit intern**

Unitatea de audit intern prezintă Ministerului Finanțelor rapoarte cu privire la activitatea de audit intern în forma și termenele stabilite de minister.

#### **Capitolul IV COORDONARE ȘI ARMONIZARE CENTRALIZATĂ**

##### **Articolul 29.** Coordonarea controlului financiar public intern

Ministerul Finanțelor este responsabil de elaborarea și monitorizarea politicii în domeniul controlului financiar public intern și îndeplinește următoarele atribuții:

- a) elaborează, promovează și monitorizează politicile în domeniul controlului financiar public intern;
- b) elaborează și actualizează cadrul normativ în domeniul controlului financiar public intern;
- c) monitorizează și evaluează calitatea activității unităților de audit intern;
- d) monitorizează și evaluează calitatea sistemului de management financiar și control;
- e) prezintă Guvernului, pînă la data de 1 iunie a fiecărui an, raportul anual consolidat privind controlul financiar public intern pe anul precedent;
- f) coordonează și/sau organizează instruirea în domeniul managementului financiar și controlului, precum și instruirea auditorilor interni din sectorul public;
- g) elaborează și dezvoltă mecanismele de certificare a auditorilor interni;
- h) avizează cartele de audit intern și instrucțiunile de aplicare a Normelor metodologice de audit intern în sectorul public, specifice sectoarelor de activitate;
- i) armonizează cadrul normativ în domeniul controlului financiar public intern cu bunele practici internaționale;
- j) colaborează cu organismele internaționale și instituțiile de specialitate din domeniul controlului financiar public intern.

*[Art.29 modificat prin Legea nr.324 din 23.12.2013, în vigoare 01.01.2014]*

##### **Articolul 30.** Consiliul controlului financiar public intern

(1) În scopul monitorizării controlului financiar public intern, se instituie Consiliul controlului financiar public intern ca organ consultativ pe lângă Ministerul Finanțelor, cu următoarele atribuții de bază:

- a) avizarea proiectelor de acte normative în domeniul controlului financiar public intern;
- b) avizarea raportului anual consolidat privind controlul financiar public intern;
- c) examinarea aspectelor problematice privind funcționarea sistemului de control financiar public intern și înaintarea propunerilor pentru remedierea acestora.

(2) Din Consiliu fac parte reprezentanți ai Ministerului Finanțelor, ai unităților de audit intern ale entităților publice, cadre didactice cu titluri științifice și alți specialiști din domeniu.

(3) Regulamentul de funcționare și componența nominală a Consiliului se aprobă prin ordinul ministrului finanțelor. Sursele de finanțare a Consiliului sînt prevăzute distinct în planul de finanțare al Ministerului Finanțelor.

##### **Articolul 31.** Interacțiunea cu auditul public extern

În scopul informării adecvate a auditului public extern, unitățile de audit intern colaborează cu Curtea de Conturi și remit acesteia:

- a) copia planului anual al activității de audit intern;
- b) copia raportului anual al activității de audit intern.

#### **Capitolul V DISPOZIȚII FINALE ȘI TRANZITORII**

##### **Articolul 32.** Intrarea în vigoare

Prezenta lege intră în vigoare la 12 luni de la data publicării.

##### **Articolul 33.** Organizarea executării legii

Guvernul, în termen de 12 luni de la data publicării prezentei legi:

- a) va prezenta Parlamentului propuneri pentru aducerea legislației în vigoare în concordanță cu prezenta lege;
- b) va aduce actele sale normative în concordanță cu prezenta lege.

##### **Articolul 34.** Abrogarea unor reglementări

La data intrării în vigoare a prezentei legi, se abrogă:

- a) noțiunile de “Bună guvernare” și “Managementul riscurilor” din art.1 și titlul IX1 din Legea nr.847-XIII din 24 mai 1996 privind sistemul bugetar și procesul bugetar (republicată în Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2005, ediție specială), cu modificările ulterioare;
- b) noțiunea de “audit intern” din art.1 și capitolul XIII din Legea nr.436-XVI din 28 decembrie 2006 privind administrația publică locală (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2007, nr.32–35, art.116), cu modificările ulterioare.

**PREȘEDINTELE PARLAMENTULUI**

**Mihai GHIMPU**

**Chișinău, 23 septembrie 2010.**

**Nr.229.**

Legile Republicii Moldova

229/23.09.2010 Lege privind controlul financiar public intern //Monitorul Oficial 231-234/730,  
26.11.2010

# Codul etic al auditorului intern

## Carta de audit intern

**Ordin**  
**cu privire la aprobarea Codului etic al auditorului intern**  
**și Cartei de audit intern (Regulament-model**  
**de funcționare a unității de audit intern)**  
**nr. 74 din 10.06.2014**

*Monitorul Oficial nr.217-222/1044 din 01.08.2014*

\* \* \*

**ÎNREGISTRAT:**  
Ministerul Justiției  
al Republicii Moldova  
nr.982 din 17 iulie 2014  
Ministru \_\_\_\_\_ Oleg EFRIM

Întru realizarea prevederilor art.29 lit.b) din Legea nr.229 din 23 septembrie 2010 privind controlul financiar public intern (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2010, nr.231-234, art.730),

**ORDON:**

1. Se aprobă:

a) Codul etic al auditorului intern, conform anexei nr.1;

b) Carta de audit intern (Regulament-model de funcționare a unității de audit intern), conform anexei nr.2.

2. Se abrogă Ordinul ministrului finanțelor nr.139 din 20 octombrie 2010 cu privire la aprobarea Codului etic al auditorului intern și Cartei de audit intern (Regulament – model de funcționare a unității de audit intern) (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2010, nr.221-222, art.782).

**MINISTRUL FINANTELOR**      **Anatol ARAPU**

Nr.74. Chișinău, 10 iunie 2014.

Anexa nr.1  
la Ordinul ministrului finanțelor  
nr.74 din 10.06.2014

**CODUL ETIC**  
**al auditorului intern**

**I. DISPOZIȚII GENERALE**

1. Codul etic al auditorului intern (în continuare – Codul) reprezintă un ansamblu de principii și reguli de conduită, care reglementează activitatea auditorilor interni/angajaților din cadrul unităților de audit intern în domeniul eticii profesionale.

2. Codul este elaborat în concordanță cu prevederile Legii nr.158-XVI din 4 iulie 2008 cu privire la funcția publică și statutul funcționarului public (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2008,

nr.230-232, art.840) și Standardelor naționale de audit intern, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr.113 din 12 octombrie 2012 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2012, nr.237-241, art.1378).

3. Scopul Codului este promovarea culturii etice în activitatea de audit intern.

4. Codul urmărește atingerea următoarelor obiective:

a) definirea principiilor fundamentale necesare desfășurării activității auditorului intern/angajatului din cadrul unității de audit intern;

b) stabilirea normelor de conduită în desfășurarea activității auditorului intern/angajatului din cadrul unității de audit intern;

c) asigurarea evitării conflictului de interese dintre auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern și unitatea auditată.

5. Atingerea obiectivelor Codului implică îndeplinirea următoarelor cerințe de bază:

a) *performanța* – desfășurarea activității de audit intern la cei mai înalți parametri profesionali, în scopul îndeplinirii interesului public, în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate;

b) *profesionalismul* – existența capacităților intelectuale și experienței, dobândite prin perfecționare profesională continuă și respectarea Codului etic al auditorului intern, comun tuturor auditorilor interni/angajaților din cadrul unităților de audit intern;

c) *calitatea activității de audit intern* – asigurarea corespunderii nivelului realizării activității de audit intern conform Standardelor naționale de audit intern, legislației în vigoare și bunelor practici internaționale;

d) *încrederea* – promovarea bunelor relații între auditorii interni/angajații din cadrul unităților de audit intern, bazate pe principiile cooperării, susținerii și corectitudinii profesionale;

e) *conduita adecvată* – comportarea ireproșabilă în realizarea atribuțiilor de serviciu;

f) *credibilitatea* – autenticitatea și obiectivitatea informației din rapoartele de audit intern.

6. Auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern este responsabil de propriul său comportament în exercitarea atribuțiilor de serviciu și informează în scris conducătorul unității de audit intern în următoarele cazuri:

a) existența neclarităților în aplicarea sau în domeniile de aplicare a prevederilor Codului;

b) apariția conflictelor personale între auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern și managerul/angajații unității auditate;

c) constrângerea să acționeze în mod inadecvat, lipsit de etică și să încalce legislația în vigoare.

7. Orice încălcare a normelor din Cod constituie abatere disciplinară, care se aplică conform prevederilor legislației în vigoare.

8. Abaterile disciplinare vor fi examinate de către Comisia de disciplină din cadrul entității publice, cu adoptarea deciziei respective, conform procedurilor stabilite de legislația în vigoare.

**II. PRINCIPII FUNDAMENTALE**

9. În desfășurarea activității auditorului intern/angajatul din cadrul unității de audit intern respectă următoarele principii fundamentale:

- *integritatea;*

- *independența și obiectivitatea;*

- *competența;*

- *confidențialitatea.*

**10. INTEGRITATEA**

10.1. Auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern este corect, onest și incoruptibil, integritatea fiind suportul încrederii și credibilității acordate raționamentului de audit.

10.2. Principiul integrității impune auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern să respecte următoarele reguli de conduită:

a) realizarea activității cu onestitate, conștiinciozitate și rigurozitate;

b) respectarea legislației și exercitarea obligațiilor de serviciu în conformitate cu cerințele funcției;

c) evitarea implicării în activități ilegale sau fapte, ce discreditează auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern sau se răsfrâng negativ asupra entității publice.

**10.3.** Integritatea implică corectitudine în desfășurarea activității de audit intern, onestitate în realizarea acțiunilor și sinceritate în discuțiile cu persoanele din unitatea auditată și entitatea publică. Relațiile cu colegii și angajații unității auditate și entității publice se bazează pe aceleași valori.

**10.4.** Activitățile private ale auditorului intern/angajatului din cadrul unității de audit intern nu trebuie să influențeze exercitarea atribuțiilor de serviciu și să nu se răsfrângă negativ asupra entității publice. În acest context:

a) auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern, care are relații personale sau familiale cu colegii sau angajații unității auditate informează conducătorul unității de audit intern despre conflictul de interese și nu se implică în realizarea misiunii de audit intern;

b) auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern nu utilizează funcția sa pentru a-și promova interesele personale;

c) auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern informează conducătorul unității de audit intern în cazul în care este implicat într-o acțiune civilă sau penală intentată împotriva sa;

d) auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern utilizează proprietatea publică numai în scopuri de serviciu.

**10.5.** Relațiile cu colegii și angajații unității auditate se bazează pe corectitudine, onestitate și sinceritate. În colectivul de muncă este necesară crearea unui mediu de încredere, care permite auditorului intern/angajatului din cadrul unității de audit intern exercitarea activităților de audit intern în mod profesional.

**10.6.** Auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern este conștient de responsabilitățile sale pentru neadmiterea discriminării din motive de gen, situație matrimonială, dizabilitate, rasă, religie etc. Este inacceptabilă orice formă de hărțuire, abuz rasial și intimidare.

### 11. INDEPENDENȚA ȘI OBIECTIVITATEA

**11.1.** Auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern asigură cel mai înalt nivel de independență și obiectivitate profesională la colectarea, evaluarea și comunicarea informației despre procesul auditat. Auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern evaluează imparțial împrejurările relevante ale misiunii de audit intern și nu este influențat în formularea constatărilor și recomandărilor de audit.

**11.2.** Principiul independenței și obiectivității impune auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern să respecte următoarele reguli de conduită:

a) manifestarea independenței și obiectivității în tratarea aspectelor / problemelor aflate în analiză;

b) evitarea implicării în activități sau relații, care afectează obiectivitatea;

c) neacceptarea cadourilor și serviciilor în exercitarea atribuțiilor de serviciu, cu excepția semnurilor de atenție simbolice, conform normelor de politețe și ospitalitate prevăzute de legislație;

d) dezvăluirea faptelor, acțiunilor care ar putea denatura raportarea rezultatelor misiunii de audit intern.

**11.3.** Auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern asigură respectarea principiului de independență și obiectivitate în realizarea activității de audit intern. Obiectivitatea nu trebuie să fie subminată de interese personale sau externe.

**11.4.** Auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern nu se implică în activitățile de audit în interes personal.

**11.5.** Auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern evită orice îndemn de favoritism în relațiile cu colegii și angajații unității auditate.

**11.6.** Auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern respectă normele de conduită și evită orice formă de abuz sau dependență, care pot împiedica exercitarea atribuțiilor de serviciu.

### 12. COMPETENȚA

**12.1.** Auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern deține competențele necesare profesionale în vederea realizării activității de audit intern.

**12.2.** Principiul competenței impune auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern să respecte următoarele reguli de conduită:

a) obținerea consultanței din partea unui specialist în domeniu, în cazul în care auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern nu dispune de aptitudini profesionale necesare pentru a realiza misiunea de audit intern;

b) efectuarea misiunii de audit intern în conformitate cu cadrul legislativ și normativ în vigoare;

c) îmbunătățirea continuă a competenței profesionale, eficienței și calității activității de audit intern.

**12.3.** Auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern aplică cadrul legislativ și normativ relevant în activitatea sa, care-i permit îndeplinirea competență a atribuțiilor de serviciu.

**12.4.** Auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern își perfecționează abilitățile necesare pentru exercitarea atribuțiilor de serviciu.

**12.5.** Obținerea consultanței din partea unui specialist în domeniu nu eliberează auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern de responsabilitatea pentru constatările și recomandările formulate în cadrul misiunii de audit intern.

### 13. CONFIDENȚIALITATEA

**13.1.** Auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern nu dezvăluie informațiile obținute în exercitarea atribuțiilor de serviciu, fără o autorizare a conducerii entității publice, cu excepția cazurilor care reprezintă o obligație profesională sau legală.

**13.2.** Principiul confidențialității impune auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern să respecte următoarele reguli de conduită:

a) să fie prudent în utilizarea și protecția informației obținute în cadrul activității de audit intern;

b) să nu utilizeze informația obținută în cadrul activității de audit intern în interese personale sau în oricare alt mod, care ar contraveni legislației în vigoare și/sau ar prejudicia obiectivele entității publice.

**13.3.** Auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern asigură protejarea informației reflectate în corespondență, documente, dosare și datele păstrate pe suport electronic privind unitatea auditată.

### III. DECLARAȚIA DE INTERESE

**14.** În scopul asigurării independenței și obiectivității auditorului intern/angajatului din cadrul unității de audit intern, înaintea demarării misiunii de audit intern, acesta completează Declarația de interese, care oferă informații despre funcțiile sau interesele deținute de către auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern în raport cu unitatea auditată și au un impact asupra activității acestuia. Modelul Declarației de interese este prezentat în anexa la Codul etic al auditorului intern.

**15.** Declarația de interese se anexează în dosarul curent al misiunii de audit intern.

*Anexă  
la Codul etic al auditorului intern*

#### DECLARAȚIA DE INTERESE

Numele, prenumele: \_\_\_\_\_  
 Funcția deținută: \_\_\_\_\_  
 Entitatea publică: \_\_\_\_\_  
 Titlul misiunii de audit intern: \_\_\_\_\_  
 Unitatea auditată: \_\_\_\_\_

Incompatibilități în legătură cu unitatea auditată	Da	Nu
Ați avut/aveți vre-o relație oficială, financiară sau personală cu cineva din unitatea auditată, care ar putea să Vă limiteze măsura în care puteți să Vă interesați, să descoperiți sau să constatați iregularități și neajunsuri?		
Aveți idei preconcepute față de persoane, grupuri, organizații sau obiective care ar putea să Vă influențeze în misiunea de audit intern?		
Ați avut/aveți funcții sau ați fost/sunteți implicat (ă) pe parcursul ultimului an în activitatea unității auditate?		
Au deținut/dețin soțul/soția, rudele pînă la al doilea grad de rudenie ale auditorului intern/angajatului din cadrul unității de audit intern funcții de conducere, pe parcursul ultimului an, în unitatea auditată?		
Ați fost implicat (ă) în elaborarea și implementarea sistemului de management financiar și control al unității auditate?		
Aveți vre-un interes direct sau unul de fond financiar indirect la unitatea auditată?		

Alte circumstanțe, ce generează conflict de interese

\_\_\_\_\_

Semnat \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

**Declarația a fost examinată de:**

Semnat \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

Anexa nr.2  
la Ordinul ministrului finanțelor  
nr.74 din 10.06.2014

## CARTA DE AUDIT INTERN (Regulament-model de funcționare a unității de audit intern)

### I. DISPOZIȚII GENERALE

1. Carta de audit intern reprezintă un model al Regulamentului-model de funcționare al unității de audit intern din cadrul entității publice.

2. Carta de audit intern definește sfera de activitate a unității de audit intern, stabilește poziția acesteia în structura organizațională a entității publice, stipulează drepturile și obligațiile auditorilor interni/angajaților din cadrul unității de audit intern, autorizează accesul la personal, documente și bunuri fizice, necesare îndeplinirii corespunzătoare a activității de audit intern.

3. Carta unității de audit intern se elaborează în conformitate cu prezenta Cartă, Standardele naționale de audit intern, Codul etic al auditorului intern și cadrul legislativ și normativ relevant.

4. Auditorii interni/angajații din cadrul unităților de audit intern poartă răspundere pentru nerespectarea prevederilor Cartei de audit intern conform legislației în vigoare.

### II. MISIUNEA UNITĂȚII DE AUDIT INTERN

5. Misiunea unității de audit intern este de a acorda consultanță și asigurări obiective privind eficacitatea sistemului de management financiar și control, contribuind la obținerea plusvalorii și oferind recomandări pentru îmbunătățirea acestuia.

6. Întru realizarea misiunii unității de audit intern, auditorul intern/angajatul din cadrul unității de audit intern are acces la toate procesele și activitățile entității publice pentru a evalua dacă sistemul de management financiar și control este adecvat și funcționează într-un mod, care asigură:

- a) eficacitatea și eficiența operațiunilor;
- b) conformitatea cu cadrul normativ și cu reglementările interne;
- c) siguranța și optimizarea activelor și a pasivelor;
- d) siguranța și integritatea informației.

### III. STATUTUL: INDEPENDENȚĂ ȘI AUTORITATE

7. Unitatea de audit intern este instituită în subordinea directă a managerului entității publice și raportează direct acestuia.

8. Auditorii interni/angajații din cadrul unității de audit intern sînt subordonați și raportează conducătorului unității de audit intern.

9. Unitatea de audit intern este în drept să realizeze misiuni de audit intern și în cadrul entităților publice subordonate.

10. Activitatea de audit intern nu se supune imixtiunilor în ceea ce privește definirea ariei sale de aplicabilitate, realizarea activității și comunicarea rezultatelor.

### IV. ATRIBUȚIILE ANGAJAȚILOR DIN CADRUL UNITĂȚII DE AUDIT INTERN

11. Conducătorul unității de audit intern are următoarele atribuții:

- a) elaborează și înaintează spre aprobare managerului entității publice proiectele Cartei de audit intern și, în caz de necesitate, a instrucțiunilor proprii de aplicare a Normelor metodologice de audit intern în sectorul public, ținînd cont de specificul activității entității publice;
- b) remite Direcției de armonizare a controlului financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor spre avizare proiectul Cartei de audit intern și al instrucțiunilor proprii de aplicare a Normelor metodologice de audit intern în sectorul public, specifice sectorului de activitate;
- c) elaborează și înaintează spre aprobare managerului entității publice planul strategic și planul anual al activității de audit intern;
- d) remite Direcției de armonizare a controlului financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor copiile Cartei de audit intern, instrucțiunilor proprii de aplicare a Normelor metodologice de audit intern în sectorul public, planului strategic și planului anual al activității de audit intern, aprobate de managerul entității publice;
- e) organizează, coordonează și supraveghează activitatea de audit intern;
- f) informează periodic, minim trimestrial, managerul entității publice privind rezultatele activității de audit intern;
- g) elaborează și prezintă anual raportul privind activitatea de audit intern în sectorul public Direcției de armonizare a controlului financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor, conform formatului și în termenele stabilite;
- h) informează managerul entității publice despre cele mai recente tendințe și practici de succes în domeniul auditului intern și propune măsuri de aliniere la acestea;
- i) se expune privind încadrarea în activitatea unității de audit intern a angajaților, care dispun de cunoștințe, aptitudini și experiențe în domeniu;
- j) asigură menținerea unui înalt nivel al disciplinei de muncă de către auditorii interni/angajații din cadrul unității de audit intern;
- k) stabilește obiectivele misiunii de audit intern de comun acord cu managerul entității publice și determină aria de aplicabilitate a acesteia;
- l) revizuieste și aprobă planul misiunii de audit și programul de lucru al misiunii de audit intern;
- m) examinează proiectele rapoartelor de audit intern și documentele de lucru;
- n) prezintă managerului entității publice rapoarte ale misiunilor de audit intern, precum și raportul anual privind activitatea de audit intern în sectorul public;

- o) instituie un mecanism de urmărire a implementării recomandărilor de audit;
- p) stabilește reguli privind protejarea și păstrarea dosarelor misiunilor de audit intern, cât și transmiterea acestora către utilizatorii interni sau externi;
- q) informează imediat, printr-o notă informativă, managerul entității publice despre suspiciuni privind fraudele;
- r) își îmbunătățește cunoștințele, pricepera și alte competențe necesare prin pregătire profesională continuă;
- s) elaborează și remite Direcției de armonizare a controlului financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor propuneri de modificare a cadrului legislativ și normativ în domeniul auditului intern public.

**12.** Personalul unității de audit intern are următoarele atribuții:

- a) efectuează misiuni de audit intern pentru evaluarea sistemului de management financiar și control al unității auditate și aplică tehnicile necesare pentru a atinge obiectivele misiunii de audit;
- b) monitorizează implementarea recomandărilor de audit;
- c) informează imediat, printr-o notă informativă, conducătorul unității de audit intern despre suspiciuni privind fraudele;
- d) elaborează și prezintă spre examinare conducătorului unității de audit intern proiectul raportului de audit intern;
- e) comunică și convine cu managerul unității auditate asupra constatărilor și recomandărilor de audit;
- f) solicită întocmirea de către unitățile auditate a planului de acțiuni privind implementarea recomandărilor de audit;
- g) întocmește o declarație de interese înainte de începerea fiecărei misiuni de audit intern;
- h) își îmbunătățește cunoștințele, pricepera și alte competențe necesare prin pregătire profesională continuă;
- i) păstrează confidențialitatea informației acumulate în legătură cu efectuarea misiunii de audit intern.

**13.** Conducătorul și personalul unității de audit intern sînt în drept:

- a) să dispună de acces liber la bunuri, persoane relevante, informații utile și probante (inclusiv cele în format electronic), pe care le consideră necesare în atingerea scopului și îndeplinirea obiectivelor misiunii de audit intern;
- b) să obțină asistența necesară din partea personalului entității publice, precum și servicii specializate din cadrul sau din afara acesteia;
- c) să solicite copiile și extrasele documentelor relevante, să ridice documentele în original, eliberînd o copie și o notă de recepționare pentru fiecare;
- d) să solicite și să primească informații și explicații verbale sau scrise de la angajații și managerul unității auditate.

**14.** Conducătorul și personalul unității de audit intern nu au dreptul:

- a) să realizeze sarcini operaționale ale entității publice, cum ar fi: avizarea angajamentelor, aprobarea tranzacțiilor și a operațiunilor contabile, precum și elaborarea și exercitarea procedurilor de control intern;
- b) să efectueze inspecții (revizii) financiare;
- c) să investigheze fraude;
- d) să dirijeze activitatea personalului entității publice, exceptînd cazurile de participare a acestuia în realizarea misiunii de audit intern.

## V. INTERACȚIUNEA CU AUDITORII EXTERNI

**15.** Conducătorul unității de audit intern colaborează cu auditorii externi pentru a se asigura că ei sînt informați adecvat despre activitatea realizată de către unitatea de audit intern. În acest context, unitățile de audit intern remit Curții de Conturi copiile:

- a) planului anual al activității de audit intern;
- b) raportului anual privind activitatea de audit intern în sectorul public.

## VI. CADRUL LEGISLATIV ȘI NORMATIV APLICABIL

**16.** În activitatea sa, auditorii interni/angajații din cadrul unității de audit intern se călăuzesc de următoarele acte legislative și normative:

- a) Legea privind controlul financiar public intern;
- b) Standardele naționale de audit intern;
- c) Codul etic al auditorului intern;
- d) Normele metodologice de audit intern în sectorul public;
- e) instrucțiunile proprii de aplicare a Normelor metodologice de audit intern în sectorul public, în cazul necesității acestora, ținînd cont de specificul entității publice;
- f) alte acte legislative și normative în domeniu.

Ministerul Finanțelor

Ordin nr.74 din 10.06.2014 cu privire la aprobarea Codului etic al auditorului intern și Cartei de audit intern (Regulament-model de funcționare a unității de audit intern) // *Monitorul Oficial* 217-222/1044, 01.08.2014

# Regulamentul privind raportarea activității de audit intern în sectorul public

## Ordin cu privire la aprobarea Regulamentului privind raportarea activității de audit intern în sectorul public nr. 113 din 15.09.2011

*Monitorul Oficial nr.166-169/1518 din 07.10.2011*

\* \* \*

Întru realizarea prevederilor art.28 al Legii nr.229 din 23 septembrie 2010 privind controlul financiar public intern (Monitorul Oficial al Republicii Moldova, 2010, nr.231-234, art.730),

### ORDON:

1. Se aprobă Regulamentul privind raportarea activității de audit intern în sectorul public (Anexă).
2. Prezentul ordin intră în vigoare din data publicării.

**MINISTRUL FINANTELOR**

**Veaceslav NEGRUȚA**

Chișinău, 15 septembrie 2011.

Nr.113.

Anexă  
la Ordinul ministrului finanțelor  
nr.113 din 15 septembrie 2011

## REGULAMENT privind raportarea activității de audit intern în sectorul public

### I. INTRODUCERE

1. Regulamentul privind raportarea activității de audit intern în sectorul public (în continuare Regulament) este elaborat întru realizarea prevederilor art.28 din Legea nr.229 din 23 septembrie 2010 privind controlul financiar public intern, Standardelor Naționale de Audit Intern, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr.113 din 12 octombrie 2012, Normelor metodologice de audit intern în sectorul public, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor nr.105 din 15 iulie 2013 și Cartei de audit intern (Regulament – model de funcționare a unității de audit intern), aprobată prin Ordinul ministrului finanțelor nr.139 din 20 octombrie 2010.

*[Pct.1 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.161 din 21.11.2013, în vigoare 29.11.2013]*

2. Regulamentul stabilește forma, modul și termenele de prezentare a Raportului privind activitatea de audit intern în sectorul public (în continuare Raport).
3. Formularul Raportului este expus în anexa la prezentul Regulament.

### II. OBIECTIVUL

4. Obiectivul prezentului Regulament constă în reglementarea modului de întocmire, termenului și periodicității prezentării de către unitățile de audit intern din sectorul public a Raportului.

### III. DOMENIUL DE APLICARE

5. Prevederile prezentului Regulament se aplică unităților de audit intern din cadrul autorităților administrației publice centrale și locale, instituțiilor publice, precum și autorităților/instituțiilor autonome care gestionează mijloace ale bugetului public național.

6. Prevederile prezentului Regulament nu se aplică unităților de audit intern din cadrul entităților publice care se subordonează și raportează direct Parlamentului Republicii Moldova.

### IV. STRUCTURA FORMULARULUI RAPORTULUI

7. Formularul Raportului include douăsprezece compartimente:

- I. Informații generale;
- II. Statutul, structura și organizarea unității de audit intern;
- III. Independență și obiectivitate;
- IV. Competență;
- V. Asigurarea calității;
- VI. Natura activității;
- VII. Evaluarea riscurilor și planificarea activității de audit intern;
- VIII. Planificarea misiunii de audit intern;
- IX. Realizarea misiunii de audit intern;
- X. Comunicarea rezultatelor;
- XI. Monitorizarea;
- XII. Alte informații.

*[Pct.7 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.161 din 21.11.2013, în vigoare 29.11.2013]*

8. *Compartimentul I. Informații generale* este destinat pentru prezentarea informațiilor cu caracter general cu privire la entitatea publică și persoana care întocmește Raportul.

9. *Compartimentul II. Statutul, structura și organizarea unității de audit intern* este destinat pentru prezentarea informațiilor privind statutul unității de audit intern, structura și poziția ierarhică a unității de audit intern, de asemenea, aplicarea cadrului normativ aferent organizării unității de audit intern.

10. *Compartimentul III. Independență și obiectivitate* este destinat pentru prezentarea informațiilor privind exercitarea principiilor de independență și obiectivitate în realizarea misiunilor de audit intern.

11. *Compartimentul IV. Competență* este destinat pentru prezentarea informațiilor privind experiența de lucru, cunoștințele, priceperea și competențele necesare exercitării activității de audit intern.

12. *Compartimentul V. Asigurarea calității* este destinat pentru prezentarea informațiilor privind măsurile de monitorizare și evaluare a eficacității generale a activității de audit intern.

13. *Compartimentul VI. Natura activității* este destinat pentru prezentarea informațiilor privind modul în care activitatea de audit intern contribuie la perfecționarea sistemului de guvernare a entității publice, cât și a sistemului de management financiar și control (inclusiv de management al riscurilor).

*[Pct.13 în redacția Ordinului Min.Fin. nr.161 din 21.11.2013, în vigoare 29.11.2013]*

14. *Compartimentul VII. Evaluarea riscurilor și planificarea activității de audit intern* este destinat pentru prezentarea informațiilor privind modul de evaluare a riscurilor, cât și de stabilire a priorităților pe termen lung și anuale ale activității de audit intern.



[Pct.14 în redacția Ordinului Min.Fin. nr.161 din 21.11.2013, în vigoare 29.11.2013]

15. *Compartimentul VIII. Planificarea misiunii de audit intern* este destinat pentru prezentarea informațiilor privind aria de aplicabilitate, obiectivele, calendarul și alocarea resurselor întru desfășurarea misiunii de audit intern.

16. *Compartimentul IX. Realizarea misiunii de audit intern* este destinat pentru prezentarea informațiilor privind programul de testare, informațiile colectate pe parcursul misiunii de audit intern, precum și constatările de audit.

17. *Compartimentul X. Comunicarea rezultatelor* este destinat pentru prezentarea informațiilor privind finalizarea lucrului în teren, coordonarea constatărilor și recomandărilor de audit, precum și gradul de acceptare a recomandărilor de audit.

[Pct.17 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.161 din 21.11.2013, în vigoare 29.11.2013]

18. *Compartimentul XI. Monitorizarea* este destinat pentru prezentarea informațiilor privind mecanismele de urmărire a implementării recomandărilor de audit.

19. *Compartimentul XII. Alte informații* este destinat pentru prezentarea informațiilor/concluziilor cu privire la eficacitatea sistemului de management financiar și control din cadrul entității publice, propuneri de dezvoltare a funcției de audit intern, precum și alte informații.

20. Ministerul Finanțelor va actualiza prezentul Regulament în funcție de necesitățile de raportare.

## V. MODUL DE ÎNTOCMIRE ȘI PREZENTARE A FORMULARULUI RAPORTULUI

21. Raportul se completează de către conducătorul unității de audit intern sau de către persoana care îl înlocuiește.

22. Raportul se întocmește pentru anul precedent și se prezintă pînă la data de 1 martie a fiecărui an.

23. Fiecare punct din Raport se completează în mod obligatoriu și nu necesită divulgarea nici a unui conținut al rapoartelor de audit. Întru confirmarea datelor din Raport, Ministerul Finanțelor va solicita, la necesitate, informații adiționale.

24. Raportul se întocmește în limba de stat, la calculator și se imprimă pe suport de hîrtie, în două exemplare.

25. Ambele exemplare ale Raportului sînt semnate de către conducătorul unității de audit intern (sau persoana care îl înlocuiește) și aprobate de către conducătorul entității publice.

26. Primul exemplar, anexat la scrisoarea de însoțire imprimată pe blanchetă cu antetul entității publice, se transmite Ministerului Finanțelor (Direcției de armonizare a sistemului de control financiar public intern), inclusiv, în format electronic, la următoarea adresă electronică: [raport.uai@mf.gov.md](mailto:raport.uai@mf.gov.md).

27. Al doilea exemplar rămîne la unitatea de audit intern, unde se păstrează într-un dosar separat.

Anexă  
la Regulamentul privind raportarea  
activității de audit intern în sectorul public

**APROBAT**

(numele, prenumele managerului entității publice)

20

<b>I. Informații generale</b>	
<b>1.1</b>	Entitatea publică
<b>1.2</b>	Subdiviziunea
<b>1.3</b>	Responsabil de completarea Raportului (nume, prenume)
<b>1.4</b>	Data completării
<b>II. Statutul, structura și organizarea unității de audit intern</b>	
<b>2.1</b>	Care este statutul unității de audit intern (direcție, secție, serviciu)? Dacă unitatea de audit intern dispune în interior de alte subdiviziuni structurale, prezentați anexat structura și statul de personal al acesteia.
<b>2.2</b>	Cîte persoane sînt prevăzute conform statutului de personal în unitatea de audit intern?
<b>2.3</b>	Cîte persoane activează în unitatea de audit intern (de facto)?
<b>2.4</b>	Unitatea de audit intern dispune de un conducător desemnat? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?
<b>2.5</b>	Unitatea de audit intern dispune de Cartă de audit intern? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?
<b>2.6</b>	Proiectul Cartei de audit intern a fost transmis spre avizare către Ministerul Finanțelor? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?
<b>2.7</b>	Carta de audit intern este aprobată de către managerul entității publice? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?
<b>2.8</b>	Copia Cartei de audit intern aprobate a fost transmisă către Ministerul Finanțelor? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?
<b>2.9</b>	Unitatea de audit intern dispune de Instrucțiuni proprii de aplicare a Normelor metodologice de audit intern în sectorul public? Dacă răspunsul este DA: - enumerați-le. - acestea au fost avizate de către Direcția de armonizare a controlului financiar public intern, din cadrul Ministerului Finanțelor? Dacă răspunsul este NU – intenționați să elaborați Instrucțiuni proprii de aplicare a Normelor metodologice de audit intern în sectorul public?
<b>III. Independență și obiectivitate</b>	
<b>3.1</b>	Unitatea de audit intern se subordonează direct managerului entității publice? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?
<b>3.2</b>	Activitatea de audit intern este independentă de activitățile operaționale ale entității publice?

	Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
3.3	Unitatea de audit intern a efectuat misiuni de asigurare într-un mod independent și obiectiv?	
	Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
3.4	Personalul unității de audit intern dispune de fișe ale postului?	
	Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
3.5	Angajații din cadrul unității de audit intern desfășoară exclusiv sarcini de serviciu indicate în fișa postului?	
	Dacă răspunsul este NU – menționați ce sarcini suplimentare îndeplinesc angajații și motivul îndeplinirii acestora.	
3.6	Auditorii interni au efectuat misiuni de asigurare de obiectul cărora au fost responsabili în ultimele 12 luni?	
	Dacă răspunsul este DA – specificați care este motivul?	
3.7	Angajații unității de audit intern completează Declarația de interese înainte de a fi implicați într-o misiune de audit intern?	
	Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
3.8	Au fost sesizate cazuri de blocare a accesului auditorului intern la localuri, informații și persoane relevante?	
	Dacă răspunsul este DA – specificați care este motivul?	
3.9	Au fost sesizate cazuri de afectare a independenței și obiectivității auditului intern în ceea ce privește:	
	a) efectuarea eficientă a activității?	
	b) raportarea către managerul entității publice?	
	c) relațiile dintre angajații și conducătorul unității de audit intern?	
	Dacă răspunsul este DA – enumerați.	
3.10	Au fost sesizate cazuri de nerespectare a Codului etic al auditorului intern?	
	Dacă răspunsul este DA – enumerați aceste cazuri.	
3.11	În caz de afectare a independenței și obiectivității auditului intern, ce acțiuni au fost întreprinse?	
<b>IV. Competență</b>		
4.1	Auditorii interni dispun de cunoștințe, aptitudini și competențe necesare realizării sarcinilor lor individuale?	
	Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
4.2	Unitatea de audit intern dispune de cunoștințe suficiente pentru a putea evalua riscurile aferente obiectivelor entității publice?	
	Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
4.3	Unitatea de audit intern dispune de cunoștințe suficiente pentru a identifica și evalua riscurile de fraudă?	
	Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
4.4	Indicați, în ani:	
	- experiența de muncă totală a conducătorului unității de audit intern;	
	- experiența de muncă a conducătorului unității de audit intern în funcția curentă;	
	- experiența medie de muncă în domeniul auditului intern a angajaților unității de audit intern.	
4.5	Pe parcursul perioadei de raportare, angajații unității de audit intern au participat la cel puțin	

	40 ore de dezvoltare profesională pentru a menține și dezvolta competențele lor?	
	Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
4.6	Indicați cursurile de perfecționare / seminarele / specializările frecventate în perioada de raportare de către angajații unității de audit intern:	
	- tematica (denumirea);	
	- durata;	
	- organizatorul;	
	- locul desfășurării.	
4.7	Indicați numărul mediu de ore de dezvoltare profesională per auditor intern în domeniul auditului intern pentru perioada de raportare.	
4.8	Dispuneți de sugestii privind necesitățile specifice de dezvoltare profesională în domeniul auditului intern?	
	Dacă răspunsul este DA – specificați-le.	
4.9	Câți auditori interni din cadrul unității de audit intern dispun de:	
	- certificat de calificare al auditorului din sectorul public	
	- certificat de calificare în domeniu specializat al auditorului din sectorul public	
4.10	Unitatea de audit intern a beneficiat de asistență de specialitate / consultanță din partea altor persoane în realizarea misiunilor de audit intern?	
	Dacă răspunsul este DA – specificați în ce domeniu?	
<b>V. Asigurarea calității</b>		
5.1	Unitatea de audit intern dispune de un program de asigurare și îmbunătățire a calității?	
	Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
	Dacă răspunsul este DA:	
	- programul de asigurare și îmbunătățire a calității prevede evaluări interne și externe ale activității de audit intern?	
	- evaluările interne cuprind monitorizări continue și evaluări periodice?	
5.2	Unitatea de audit intern efectuează evaluări periodice prin autoevaluare?	
	Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
5.3	Unitatea de audit intern dispune de alte instrumente interne de evaluare a activității de audit intern?	
	Dacă răspunsul este DA – specificați-le.	
<b>VI. Natura activității</b>		
6.1	Sînt oferite recomandări pentru îmbunătățirea procesului de guvernare a entității publice?	
	Dacă răspunsul este DA- specificați în ce mod?	
	Dacă răspunsul este NU- specificați care este motivul?	
6.2	Prin activitatea de audit intern, se acordă ajutor entității publice în menținerea unui sistem eficient de management financiar și control, precum și la îmbunătățirea acestuia?	
	Dacă răspunsul este DA – specificați în ce mod?	
	Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
6.3	Prin activitatea de audit intern, se contribuie la procesul de management al riscurilor din cadrul entității publice?	
	Dacă răspunsul este DA – specificați în ce mod?	

	Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>VII. Evaluarea riscurilor și planificarea activității de audit intern</b>		
<b>7.1</b>	Unitatea de audit intern a evaluat expunerile la riscuri, asociate guvernării și activității operaționale ale entității publice, cu privire la: - veridicitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale, - eficacitatea și eficiența operațiunilor și programelor, - siguranța activelor, - conformitatea cu actele legislative, normative și reglementările interne? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>7.2</b>	Evaluarea riscurilor a cuprins și evaluarea riscurilor de fraudă? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>7.3</b>	Evaluarea riscurilor a cuprins și evaluarea riscurilor aferente tehnologiilor informaționale? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>7.4</b>	Unitatea de audit intern dispune de un Plan strategic al activității de audit intern? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>7.5</b>	Planul strategic al activității de audit intern a fost întocmit pe baza: - misiunii și analizei SWOT a unității de audit intern, - obiectivelor operaționale, sistemelor și proceselor din entitatea publică și grupării acestora, - așteptărilor părților interesate, - evaluării riscurilor, - necesarului de resurse? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>7.6</b>	Unitatea de audit intern dispune de un Plan anual al activității de audit intern? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>7.7</b>	Planul anual al activității de audit intern a fost elaborat în baza Planului strategic al activității de audit intern? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>7.8</b>	Planul anual al activității de audit intern a fost elaborat pe baza evaluării riscurilor? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>7.9</b>	Planul anual al activității de audit intern acoperă cele mai relevante riscuri identificate? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul și riscurile care nu au fost acoperite?	
<b>7.10</b>	Planul anual și Planul strategic al activității de audit intern au fost coordonate cu alte părți interesate? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul? Dacă răspunsul este DA – specificați cu cine au fost coordonate?	
<b>7.11</b>	Planul strategic și Planul anual al activității de audit intern sînt aprobate de către managerul entității publice? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>7.12</b>	Cîte o copie a Planului strategic și Planului anual al activității de audit intern a fost transmisă către Ministerul Finanțelor? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>VIII. Planificarea misiunii de audit intern</b>		
<b>8.1</b>	Pentru fiecare misiune de audit intern este elaborat un plan al misiunii?	

	Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>8.2</b>	Pentru fiecare misiune de audit intern sunt stabilite obiectivele acesteia? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>8.3</b>	Pentru fiecare misiune de audit intern este determinată o arie de aplicabilitate suficientă pentru atingerea obiectivelor misiunii? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>8.4</b>	Pentru fiecare misiune de audit intern sînt estimate resursele necesare? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>8.5</b>	La stabilirea obiectivelor misiunii de audit, sînt abordate riscurile, controalele și modul de guvernare a entității publice? Dacă răspunsul este DA – specificați în ce mod? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>8.6</b>	La determinarea ariei de aplicabilitate, sînt abordate sistemele, înregistrările, personalul și activele relevante pentru atingerea obiectivelor misiunii? Dacă răspunsul este DA – specificați în ce mod? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>8.7</b>	Pentru fiecare misiune de audit intern se elaborează și se aprobă un ordin al managerului entității publice? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>8.8</b>	Pentru fiecare misiune de audit intern se organizează și desfășoară o ședință de deschidere? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>8.9</b>	În rezultatul ședinței de deschidere se întocmește un proces-verbal? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>8.10</b>	Pentru fiecare misiune de audit intern se elaborează un program de lucru al misiunii? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>IX. Realizarea misiunii de audit intern</b>		
<b>9.1</b>	Informațiile identificate la realizarea misiunilor de audit intern au fost suficiente, sigure, relevante și utile pentru atingerea obiectivelor misiunii? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>9.2</b>	Se bazează concluziile și rezultatele misiunilor de audit pe analize și evaluări efectuate în mod corespunzător? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>9.3</b>	Folosiți teste pentru identificarea și colectarea informațiilor la realizarea misiunilor de audit intern? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>9.4</b>	În cadrul misiunilor de audit intern sînt elaborate programe de testare? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul? Dacă răspunsul este DA – indicați conținutul programelor de testare elaborate.	
<b>9.5</b>	Ce tipuri de teste se utilizează pentru identificarea și colectarea informațiilor la realizarea misiunilor de audit intern?	
<b>9.6</b>	Enumerați ce surse și tipuri de informații folosiți pentru a fundamenta constatările și opiniile de audit.	
<b>9.7</b>	În cadrul misiunii de audit intern utilizați descrieri (grafice / narative) ale proceselor:	

	- elaborate de către managerii operaționali (indicați câte); - elaborate de către auditorii interni (indicați câte).	
9.8	Cîte misiuni de asigurare au fost planificate de a realiza în perioada de raportare?	
9.9	Cîte misiuni de consiliere au fost planificate de a realiza în perioada de raportare?	
9.10	Cîte misiuni ad-hoc au fost de facto realizate în perioada de raportare?	
9.11	Cîte misiuni din cele planificate pentru perioada de raportare nu au fost realizate?	
9.12	Care a fost cauza nerealizării misiunilor de audit intern?	
9.13	Enumerați domeniile principale auditate pe parcursul perioadei de raportare.	
9.14	Enumerați tipurile de bază de misiuni realizate în perioada de raportare: <input type="checkbox"/> audit al conformității; <input type="checkbox"/> audit de sistem; <input type="checkbox"/> audit financiar; <input type="checkbox"/> audit al performanței; <input type="checkbox"/> audit al TI.	
9.15	Cîte om-zile au fost petrecute efectiv pe parcursul perioadei de raportare pentru efectuarea misiunilor: - de asigurare, - de consiliere, - ad-hoc?	
9.16	La realizarea misiunilor de audit intern, sînt desfășurate acțiuni de supervizare? Dacă răspunsul este DA – descrieți succint în ce mod? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
9.17	Țineți dosare curente și permanent pe parcursul activității de audit intern? Dacă răspunsul este DA – specificați ce cuprind acestea? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
<b>X. Comunicarea rezultatelor</b>		
10.1	Se practică organizarea ședințelor de finalizare a lucrului în teren? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
10.2	Ce subiecte sînt abordate în cadrul ședințelor de finalizare a lucrului în teren?	
10.3	Se practică organizarea ședințelor de închidere a misiunii de audit? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
10.4	Ce subiecte sînt abordate în cadrul ședințelor de închidere a misiunilor de audit?	
10.5	În cadrul misiunilor de audit intern, sînt elaborate rapoarte de audit? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
10.6	În rapoartele de audit sînt reflectate opinii pozitive parvenite în rezultatul misiunii de audit intern? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
10.7	În rapoartele de audit sînt incluse nume, prenume ale persoanelor implicate în procesul auditat? Dacă răspunsul este DA – specificați care este motivul? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
10.8	În rapoartele de audit sînt incluse constatări de audit? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	

10.9	Constatările de audit conțin situația, criteriile, efectul, cauza? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
10.10	În rapoartele de audit sînt incluse recomandări de audit? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
10.11	Constatările și recomandările de audit sînt comunicate unității auditate înainte de elaborarea proiectului raportului de audit? Dacă răspunsul este DA – specificați care este procesul de coordonare a constatărilor și recomandărilor de audit? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
10.12	Constatările de audit reflectate în Raportul de audit se bazează pe probe certe de audit? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
10.13	În Raportul de audit sînt reflectate constatări de audit care se bazează doar pe o simplă presupunere a auditorului intern? Dacă răspunsul este DA – specificați care este motivul?	
10.14	În cazul în care a parvenit o solicitare din partea unității auditate de a face cunoștință cu probele de audit care susțin constatările, oferiți aceste probe? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
10.15	Au existat cazuri cînd unitatea auditată nu a fost de acord cu constatările și recomandările de audit? Dacă răspunsul este DA – specificați care a fost motivul neacceptării constatărilor și recomandărilor de audit?	
10.16	Proiectul raportului de audit este coordonat cu unitatea auditată? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
10.17	Unitatea de audit intern prezintă Raportul de audit, inclusiv constatările și recomandările de audit, către managerul entității publice? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul? Dacă răspunsul este DA – cît de frecvent?	
10.18	Pentru fiecare misiune de audit intern efectuată se elaborează un Plan de acțiuni privind implementarea recomandărilor de audit? Dacă răspunsul este DA – specificați ce include acest Plan de acțiuni? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
10.19	În rezultatul misiunilor de audit intern aplicați sancțiuni? Dacă răspunsul este DA – specificați care este motivul? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
10.20	Raportați managerului entității publice despre rezultatele activității de audit intern? Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul? Dacă răspunsul este DA – care este periodicitatea?	
<b>XI. Monitorizarea</b>		
11.1	Dispuneți de un sistem / proces de urmărire a implementării recomandărilor? Dacă răspunsul este DA – descrieți succint acest sistem. Dacă răspunsul este NU – indicați motivul și cînd va fi implementat sistemul respectiv?	
11.2	Raportați managerului entității publice cu privire la implementarea recomandărilor de audit? Dacă răspunsul este DA – care este conținutul raportării și periodicitatea?	

	Dacă răspunsul este NU – specificați care este motivul?	
11.3	Cîte recomandări de audit au fost oferite pe parcursul perioadei de raportare?	
11.4	Cîte recomandări de audit, oferite pe parcursul perioadei de raportare, au fost acceptate de managerul entității?	
11.5	Cîte recomandări de audit, care urmau să fie implementate pe parcursul perioadei de raportare, au fost:	
	- implementate totalmente?	
	- implementate parțial?	
	- neimplementate?	
	Dacă există cazuri de neimplementare a recomandărilor de audit, specificați care este motivul?	
<b>XII. Alte informații</b>		
12.1	Concluzii cu privire la funcționalitatea sistemului de management financiar și control în cadrul entității publice	
12.2	Propuneri pentru dezvoltarea sau perfecționarea funcției de audit intern în sectorul public	
12.3	La discreția Dvs., rugăm să completați box-ul cu orice alte informații pe care le considerați utile	

Nume, prenume \_\_\_\_\_

Funcția \_\_\_\_\_

Semnătura \_\_\_\_\_

[Anexa în redacția Ordinului Min.Fin. nr.161 din 21.11.2013, în vigoare 29.11.2013]

Ministerul Finanțelor

Ordin nr.113 din 15.09.2011 cu privire la aprobarea Regulamentului privind raportarea activității de audit intern în sectorul public // Monitorul Oficial 166-169/1518, 07.10.2011

## Regulamentul privind certificarea auditorilor interni din sectorul public

### ORDIN cu privire la aprobarea Regulamentului privind certificarea auditorilor interni din sectorul public nr. 100 din 29.08.2012

*Monitorul Oficial nr.205-207/1132 din 28.09.2012*

\* \* \*

Întru realizarea prevederilor art.29 litera g) din Legea privind controlul financiar public intern nr.229 din 23.09.2010, cît și pct.6 subpct.66) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr.1265 din 14.11.2008, cu modificările și completările ulterioare,

#### ORDON:

1. Se aprobă Regulamentul privind certificarea auditorilor interni din sectorul public, conform anexei nr.1.
2. Se aprobă componența nominală a Comisiei de certificare a auditorilor interni din sectorul public, conform anexei nr.2.
3. Prezentul ordin intră în vigoare din data aprobării.

MINISTRUL FINANTELOR

Veaceslav NEGRUȚA

Chișinău, 29 august 2012.

Nr.100.

Anexa nr.1  
la Ordinul ministrului finanțelor  
nr.100 din 29 august 2012

### REGULAMENT privind certificarea auditorilor interni din sectorul public

#### I. DISPOZIȚII GENERALE

1. Regulamentul privind certificarea auditorilor interni din sectorul public (în continuare – Regulamentul) este elaborat în temeiul art.29 litera g) din Legea privind controlul financiar public intern nr.229 din 23.09.2010 (Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.231–234/730 din 26.11.2010), cît și pct.6 subpct.66) din Regulamentul privind organizarea și funcționarea Ministerului Finanțelor, aprobat prin Hotărîrea Guvernului nr.1265 din 14.11.2008, cu modificările și completările ulterioare (Monitorul Oficial al Republicii Moldova nr.208–209/1278 din 21.11.2008).

2. Scopul prezentului Regulament constă în reglementarea procesului de examinare a pregătirii profesionale și a experienței practice în domeniul auditului intern a angajaților din cadrul autorităților administrației publice centrale și locale, instituțiilor publice, precum și autorităților/instituțiilor autonome care gestionează mijloace ale bugetului public național.

*[Pct.2 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]*

## II. OBIECTUL PREZENTULUI REGULAMENT

3. Prezentul Regulament stabilește modul de organizare și atribuțiile Comisiei de certificare în domeniul auditului intern în sectorul public (în continuare – Comisie), modalitatea de admitere la examenul de calificare, desfășurarea examenului de calificare, modul de evaluare a rezultatelor și adoptarea deciziilor, eliberarea, menținerea și retragerea certificatului de calificare al auditorului din sectorul public, modul ținerii Registrului auditorilor interni certificați din sectorul public (în continuare Registru).

[Pct.3 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

[Pct.3 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

## III. ORGANIZAREA ACTIVITĂȚII COMISIEI

4. În scopul certificării în domeniul auditului intern în sectorul public, Ministerul Finanțelor instituie o Comisie, care activează în baza prezentului Regulament. Membrii Comisiei sînt specialiști din cadrul Ministerului Finanțelor și al altor instituții publice, precum și reprezentanți ai mediului academic din domeniul economico-financiar.

[Pct.4 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

[Pct.4 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]

5. Componenta nominală a Comisiei se numește prin ordin al ministrului finanțelor și este formată din șapte membri permanenți și patru membri supleanți, selectați în ordine succesivă, care vor înlocui membrii Comisiei aflați în conflict de interese cu candidații la examenul de calificare, precum și în cazul subordonării directe a candidatului. În caz de eliberare a membrilor Comisiei din funcțiile deținute, atribuțiile lor în cadrul acesteia vor fi exercitate de persoanele nou-desemnate în funcțiile respective, care corespund cerințelor stipulate în punctul 5<sup>1</sup>.

[Pct.5 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

[Pct.5 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]

[Pct.5 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.38 din 18.03.2014, în vigoare 01.04.2014]

5<sup>1</sup>. Membrii Comisiei corespund următoarelor cerințe:

a) studii superioare în domeniul economico-financiar, management, drept sau tehnologii informaționale;

b) posedarea limbii de stat.

[Pct.5<sup>1</sup> introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]

5<sup>2</sup>. Membrii și secretarul Comisiei se numesc pe un termen de trei ani calendaristici și pot fi reconfirmați ulterior nu mai devreme de trei ani de la data expirării celui de-al doilea termen.

[Pct.5<sup>2</sup> completat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

[Pct.5<sup>2</sup> introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]

5<sup>3</sup>. Membru al Comisiei nu poate fi persoana, care exercită concomitent funcția de membru al Consiliului controlului financiar public intern.

[Pct.5<sup>3</sup> introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]

5<sup>4</sup>. Membrul Comisiei, care se află în conflict de interese cu candidatul, care aplică la examenul de calificare, declară în scris acest aspect, semnînd, în acest sens, o Declarație cu privire la conflictul de interese (conform anexei nr.8), și nu participă la exercitarea atribuțiilor Comisiei, expuse în punctul 8, lit.a) – g).

[Pct.5<sup>4</sup> modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

[Pct.5<sup>4</sup> introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]

6. În funcția de secretar al Comisiei este numit un angajat al Direcției de armonizare a controlului financiar public intern din cadrul Ministerului Finanțelor.

[Pct.6 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

7. Ședința Comisiei se consideră deliberativă dacă la ea sînt prezenți cel puțin 2/3 din membri.

8. Membrii Comisiei exercită următoarele atribuții:

a) examinează documentele prezentate de către pretendent pentru admiterea la examenul de calificare;

b) aprobă lista candidaților admiși la examenul de calificare;

c) stabilesc data, ora, durata și locul desfășurării examenului de calificare;

c<sup>1</sup>) examinează și aprobă testul-grilă;

d) creează și implementează un sistem de codificare a testelor;

e) evaluează probele teoretice și practice ale candidaților;

f) semnează formularul de evaluare a probei teoretice, formularul de evaluare a probei practice și procesul-verbal al rezultatelor examenului de calificare;

g) examinează și iau decizii asupra cererilor de contestare primite;

h) păstrează confidențialitatea informației obținute pe parcursul examenului de calificare, semnînd, în acest sens, o Declarație de confidențialitate (conform anexei nr.9).

[Pct.8 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

[Pct.8 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

9. Secretarul Comisiei exercită următoarele atribuții:

a) recepționează de la candidați și înregistrează cererea de admitere la examenul de calificare și documentele necesare prevăzute în punctul 11 al prezentului Regulament;

b) întocmește listele candidaților admiși la proba teoretică și, ulterior, proba practică a examenului de calificare;

b<sup>1</sup>) elaborează proiectul testului-grilă și asigură confidențialitatea acestuia;

c) întocmește formularul de evaluare a probei teoretice, formularul de evaluare a probei practice și procesul-verbal al rezultatelor examenului de calificare;

c<sup>1</sup>) anunță rezultatele examenului de calificare;

c<sup>2</sup>) completează certificatele de calificare;

d) asigură evidența și păstrarea dosarelor personale ale candidaților și documentelor ce țin de examinare;

e) întocmește, ține și actualizează Registrul;

f) îndeplinește alte activități necesare pentru buna desfășurare a procesului de certificare.

[Pct.9 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

[Pct.9 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

## IV. ADMITEREA LA EXAMENUL DE CALIFICARE

10. Examenul de calificare se desfășoară, cel puțin, 1 dată pe parcursul unui an calendaristic. În acest sens, Ministerul Finanțelor anunță pe pagina web inițierea procesului de certificare în domeniul auditului intern în sectorul public, cît și termenul limită de depunere a setului de documente.

[Pct.10 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

[Pct.10 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

11. Candidatul este în drept să aplice la examenul de calificare pe parcursul anului prezentînd Ministerului Finanțelor următoarele documente:

a) cererea de admitere la examenul de calificare (conform anexei nr.1) - în original;

b) carnetul de muncă ce confirmă angajarea și vechimea în muncă de cel puțin 1 an în domeniile: audit intern în sectorul public, contabilitate, economie, finanțe publice, tehnologii informaționale, drept și audit extern - în original și în copie;

c) buletinul de identitate - în original și în copie;

d) scrisoare emisă de către conducătorul entității, ce confirmă realizarea sau participarea la cel puțin 2 misiuni de audit intern în conformitate cu Standardele Naționale de Audit Intern - în original și în copie.

[Pct.11 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

[Pct.11 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]

[Pct.11 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

**11<sup>1</sup>.** Pretendentul poate aplica pentru obținerea Certificatului de calificare al auditorului din sectorul public (conform anexei nr.5) sau Certificatului de calificare în domeniu specializat al auditorului din sectorul public (conform anexei nr.6).

[Pct.11<sup>1</sup> introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

**12.** Lista candidaților admiși la examen, data, ora și locul desfășurării examenului de calificare se plasează pe pagina web a Ministerului Finanțelor, cel puțin cu cinci zile lucrătoare înainte de desfășurarea examenului de calificare.

## V. DESFĂȘURAREA EXAMENULUI DE CALIFICARE

**13.** Examenul de calificare se desfășoară în limba de stat și constă dintr-o probă teoretică și o probă practică.

[Pct.13 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

**14.** Proba teoretică se desfășoară în baza unui test-grilă structurat pe următoarele module:

### I. Cadrul normativ în domeniul auditului intern

- Legea privind controlul financiar public intern;
- Standardele Naționale de Audit Intern;
- Normele metodologice de audit intern în sectorul public;
- Codul etic al auditorului intern.

### II. Managementul financiar și controlul

- Mediul de control;
- Managementul performanțelor și al riscurilor;
- Activitățile de control;
- Informarea și comunicarea;
- Monitorizarea și evaluarea.

### III. Audit în domenii specializate

- Audit financiar;
- Audit al performanței;
- Audit al tehnologiilor informaționale.

[Pct.14 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

**15.** Testul-grilă conține întrebări cu un singur răspuns corect.

**16.** În timpul probei teoretice se interzice candidaților să se folosească de alte materiale decât cele repartizate de către Comisie.

**17.** Proba practică se desfășoară ulterior susținerii probei teoretice, în baza unui interviu în cadrul căruia candidatul prezintă desfășurarea practică a unei misiuni de audit intern.

[Pct.17 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

**17<sup>1</sup>.** În cazul în care candidatul nu s-a prezentat la proba practică, acesta este în drept să aplice repetat la examenul de calificare.

[Pct.17<sup>1</sup> introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

**17<sup>2</sup>.** În timpul desfășurării probei teoretice și practice în sala de examinare nu sunt prezente alte persoane decât candidații admiși la examen, secretarul și membrii Comisiei.

[Pct.17<sup>2</sup> introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

**18.** În cadrul probei practice se evaluează abilitățile candidatului privind aplicarea cadrului normativ în următoarele domenii:

- Planificarea;
- Lucrul în teren;
- Raportarea;
- Urmărirea implementării recomandărilor.

[Pct.18 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

[Pct.18 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]

**19.** Întru demonstrarea abilităților practice, candidatul este în drept să dispună și să prezinte Comisiei, pe parcursul probei practice, un dosar curent aferent unei misiuni de audit intern realizate.

## VI. EVALUAREA REZULTATELOR ȘI ADOPTAREA DECIZIILOR

**20.** Testul-grilă se verifică de către membrii Comisiei. Fiecare întrebare din test se apreciază cu 0 (greșit) sau 1 (corect) și acest punctaj se înscrie în dreptul fiecărei întrebări din testul-grilă. Punctajul acumulat de către candidatul se indică de către Comisie pe prima foaie a testului în scris, cât și în Formularul de evaluare a probei teoretice (conform anexei nr.2).

**21.** Pentru fiecare domeniu evaluat din proba practică Comisia atribuie maximum 10 puncte și le înscrie în Formularul de evaluare a probei practice (conform anexei nr.3).

**22.** Ulterior desfășurării probei practice, Comisia înscrie în Procesul-verbal al rezultatelor examenului de calificare (conform anexei nr.4) punctajul acumulat de către fiecare candidat.

**23.** Procesul-verbal al rezultatelor examenului de calificare, cu anexarea Formularului de evaluare a probei teoretice, Formularului de evaluare a probei practice, precum și a testelor în scris se păstrează într-un dosar separat în cadrul Ministerului Finanțelor.

**24.** Candidatului i se conferă certificat de calificare al auditorului din sectorul public dacă acesta a răspuns corect la cel puțin 70% din întrebările testului-grilă și a acumulat cel puțin 20 puncte la proba practică.

[Pct.24 în redacția Ordinului Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

**24<sup>1</sup>.** Candidatului i se conferă certificat de calificare în domeniul specializat al auditorului din sectorul public dacă acesta dispune de certificat de calificare al auditorului din sectorul public, a răspuns corect la cel puțin 70% din întrebările testului-grilă și a acumulat cel puțin 20 puncte la proba practică.

[Pct.24<sup>1</sup> modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

[Pct.24<sup>1</sup> introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

**24<sup>2</sup>.** Rezultatele desfășurării examenului de calificare se plasează pe pagina web a Ministerului Finanțelor în termen de 5 zile lucrătoare de la data desfășurării probei practice.

[Pct.24<sup>2</sup> introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]

**25.** Candidatul este în drept să conteste la Comisie decizia asupra rezultatului examenului.

[Pct.25 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

**25<sup>1</sup>.** Cererea de contestare este depusă de pretendent la secretarul Comisiei, în termen de 3 zile lucrătoare de la anunțarea rezultatelor.

*[Pct.25<sup>1</sup> introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]*

**25<sup>2</sup>.** Secretarul Comisiei înștiințează membrii Comisiei despre data și ora desfășurării ședinței privind examinarea cererii de contestare, stabilită de către Președintele Comisiei.

*[Pct.25<sup>2</sup> introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]*

**25<sup>3</sup>.** Cererea de contestare, depusă de pretendent, va conține argumente privind dezacordul cu rezultatele examenului de calificare.

*[Pct.25<sup>3</sup> introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]*

**25<sup>4</sup>.** Comisia examinează aspectele, expuse de către pretendent în cererea de contestare, precum și rezultatele obținute de acesta la proba teoretică și practică.

*[Pct.25<sup>4</sup> introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]*

**25<sup>5</sup>.** Rezultatul contestării se consemnează într-un proces-verbal și se comunică pretendentului în scris, în termen de 5 zile lucrătoare de la data luării deciziei Comisiei.

*[Pct.25<sup>5</sup> introdus prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]*

**26.** În cazul dezacordului pretendentului cu rezultatul contestării depuse la Comisie, decizia asupra rezultatului examenului poate fi contestată în Consiliul controlului financiar public intern, în termen de 30 de zile de la data înștiințării în scris. La solicitarea Consiliului controlului financiar public intern, secretarul Comisiei va transmite informațiile corespunzătoare în termen de 2 zile lucrătoare.

*[Pct.26 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]*

## VII. ELIBERAREA, MENȚINEREA ȘI SUSPENDAREA CERTIFICATULUI

**27.** Certificatul de calificare al auditorului din sectorul public și Certificatul de calificare în domeniul specializat al auditorului din sectorul public se eliberează de către Ministerul Finanțelor.

**28.** Termenul de valabilitate al certificatului de calificare al auditorului din sectorul public și certificatului de calificare în domeniul specializat al auditorului din sectorul public este nelimitat, cu condiția menținerii acestora prin dezvoltare profesională continuă.

**29.** Întru menținerea certificatului, deținătorul acestuia este obligat să-și asigure diverse forme de dezvoltare profesională continuă, cu o durată de cel puțin 40 ore anual sau prin oferirea instruirilor în calitate de formator în domeniul auditului intern și managementului financiar și controlului, cu o durată de cel puțin 20 ore anual, începând cu anul următor după anul primirii certificatului.

*[Pct.29 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]*

*[Pct.29 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]*

*[Pct.29 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]*

**30.** Confirmarea orelor de dezvoltare profesională continuă acumulate se face în mod individual de fiecare deținător al certificatului de calificare prin prezentarea către Comisie a dovezilor de acumulare a orelor respective, nu mai târziu de 31 ianuarie a anului ce urmează după anul de gestiune.

*[Pct.30 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]*

*[Pct.30 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]*

**31.** În cazul în care deținătorul certificatului de calificare nu a satisfăcut cerințele de menținere a certificatului, Comisia consideră certificatul suspendat, cu excepția deținătorilor, care și-au întrerupt

raporturile de serviciu în circumstanțe ce nu depind de voința lor și a angajatorului, prezentând Comisiei, nu mai târziu de 31 ianuarie a anului ce urmează după anul de gestiune, dovada respectivă<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> a) alegere sau numire într-o funcție de demnitate publică pentru perioada respectivă;

b) încadrare în cabinetul persoanei ce exercită funcție de demnitate publică;

c) concediu de maternitate;

d) boală sau traumă;

e) carantină;

f) încorporare în serviciul militar ori în serviciul civil (de alternativă);

g) forță majoră, confirmată în modul stabilit, ce nu impune încetarea raporturilor de serviciu;

h) stabilire pe termen determinat a gradului de invaliditate ca urmare a unui accident de muncă suferit în timpul exercițiului funcției publice, care nu-i permite funcționarului public exercițiul acesteia;

i) în alte circumstanțe prevăzute de lege.

*[Pct.31 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]*

*[Pct.31 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]*

**32.** Decizia de suspendare a certificatului se aduce la cunoștința deținătorului certificatului și a entității publice în care acesta activează în scris, de către Ministerul Finanțelor, în termen de 5 zile de la data emiterii.

*[Pct.32 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]*

*[Pct.32 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]*

**33.** Deținătorul certificatului căruia i s-a suspendat certificatul este în drept să susțină examenul de calificare.

*[Pct.33 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]*

*[Pct.33 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]*

**34.** În cazul schimbării numelui, prenumelui deținătorului certificatului de calificare, pierderii, deteriorării certificatului, la cererea motivată a deținătorului, Ministerul Finanțelor eliberează un duplicat al certificatului.

*[Pct.34 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]*

*[Pct.34 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]*

## VIII. REGISTRUL AUDITORILOR INTERNI CERTIFICAȚI DIN SECTORUL PUBLIC

**35.** Pentru evidența certificatelor eliberate, Ministerul Finanțelor întocmește și ține Registrul, conform anexeii nr.7.

*[Pct.35 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]*

**36.** Ministerul Finanțelor asigură actualizarea și publicarea periodică pe pagina web a Registrului.

**37.** Registrul cuprinde:

a) numărul de ordine;

b) numele și prenumele deținătorului certificatului de calificare;

c) numărul și data emiterii certificatului de calificare al auditorului din sectorul public și certificatului de calificare în domeniul specializat al auditorului din sectorul public;

*[Lit.d) exclusă prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]*



- e) date privind suspendarea certificatului;  
 f) denumirea entității publice în care activează deținătorul certificatului de calificare;  
 g) note.

[Pct.37 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

[Pct.37 completat prin Ordinul Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]

[Pct.37 modificat prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

Anexa nr.1  
 la Regulamentul cu privire la  
 certificarea auditorilor interni  
 din sectorul public

**CERERE  
 de admitere la examenul de calificare**

Subsemnatul \_\_\_\_\_ (a)

Entitatea \_\_\_\_\_ publică

Vechime în muncă în auditul intern în sectorul public, contabilitate, economie, finanțe publice, tehnologii  
 informaționale, drept și audit extern

Telefon serviciu/ mobil \_\_\_\_\_

Solicite de a fi admis la examenul de calificare în vederea obținerii:

- certificatului de calificare al auditorului din sectorul public;  
 certificatului de calificare în domeniu specializat al auditorului din sectorul public.”

Se anexează:

- copia carnetului de muncă;
- copia buletinului de identitate;
- scrisoarea conducătorului entității publice.

Data \_\_\_\_\_

Semnătura \_\_\_\_\_

[Anexa nr.1 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

[Anexa nr.1 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

Anexa nr.2  
 la Regulamentul cu privire la  
 certificarea auditorilor interni  
 din sectorul public

**FORMULARUL  
 de evaluare a probei teoretice**

N/o	Cod	Punctaj acumulat	Nume, prenume	Note

**Membrii Comisiei:**

Semnătura \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

**Secretarul Comisiei:**

Semnătura \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

[Anexa nr.2 completată prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

Anexa nr.3  
 la Regulamentul cu privire la  
 certificarea auditorilor interni  
 din sectorul public

**FORMULARUL  
 de evaluare a probei practice**

N/o	Nume, prenume	Punctaj acumulat				TOTAL	Note
		Planificarea	Lucrul în teren	Raportarea	Urmărirea implementării recomandărilor		

**Membrii Comisiei:**

Semnătura \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

**Secretarul Comisiei:**

Semnătura \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

[Anexa nr.3 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

[Anexa nr.3 completată prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

Anexa nr.4  
la Regulamentul cu privire la  
certificarea auditorilor interni  
din sectorul public

**PROCESUL-VERBAL**  
al rezultatelor examenului de calificare

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

din \_\_\_\_\_

N/o	Nume, prenume	Punctaj acumulat la proba teoretică	Mențiune cu privire la ne/admiterea la proba practică	Punctaj acumulat la proba practică	Mențiune cu privire la eliberarea		Note
					Certificatului auditorului din sectorul public	Certificatului în domeniu specializat al auditorului din sectorul public	

Președintele Comisiei:

Semnătura \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

Membrii Comisiei:

Semnătura \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

Secretarul Comisiei:

Semnătura \_\_\_\_\_

Data \_\_\_\_\_

[Anexa nr.4 completată prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

Anexa nr.5  
la Regulamentul cu privire la  
certificarea auditorilor interni  
din sectorul public

**MODELUL**  
Certificatului de calificare al auditorului din sectorul public

Anexa nr.6  
la Regulamentul cu privire la  
certificarea auditorilor interni  
din sectorul public

**MODELUL**  
Certificatului de calificare în domeniu specializat  
al auditorului din sectorul public

Anexa nr.7  
la Regulamentul cu privire la  
certificarea auditorilor interni  
din sectorul public

**Registrul**  
auditorilor interni certificați din sectorul public

N/o	Numele, prenumele deținătorului certificatului de calificare	Numărul și data emiterii		Date privind suspendarea certificatului	Denumirea entității publice în care activează deținătorul certificatului de calificare	Note
		certificatului de calificare al auditorului din sectorul public	certificatului de calificare în domeniu specializat al auditorului din sectorul public			

[Anexa nr.7 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]

[Anexa nr.7 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.85 din 14.06.2013, în vigoare 25.06.2013]

Anexa nr.8  
la Regulamentul cu privire  
la certificarea auditorilor interni  
din sectorul public

**DECLARAȚIA  
cu privire la conflictul de interese**

Subsemnatul a) \_\_\_\_\_,  
(numele, prenumele, entitatea publică)

în calitate de Președinte, membru, secretar al Comisiei de certificare a auditorilor interni din  
sectorul public, declar despre conflictul de interese cu  
pretendentul \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(numele, prenumele, entitatea publică)

care a aplicat la examenul de calificare în data de \_\_\_\_\_  
din considerentul că \_\_\_\_\_  
(cauza conflictului de interese)

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

**Semnătura** \_\_\_\_\_

*[Anexa nr.8 introdusă prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]*

Anexa nr.9  
la Regulamentul cu privire la  
certificarea auditorilor interni  
din sectorul public

**DECLARAȚIA  
de confidențialitate**

Subsemnatul (a) \_\_\_\_\_,  
(numele, prenumele, entitatea publică)

în calitate de Președinte, membru, secretar al Comisiei de certificare a auditorilor interni din sectorul  
public, îmi asum responsabilitatea să păstrez confidențialitatea informațiilor obținute pe parcursul  
examenului de calificare, să nu utilizez în scopuri personale și să nu divulg unor terți informațiile cu  
caracter confidențial.

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

**Semnătura** \_\_\_\_\_

*[Anexa nr.9 introdusă prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]*

Anexa nr.2  
la Ordinul ministrului finanțelor  
nr.100 din 29 august 2012

**COMPONENȚA NOMINALĂ  
a Comisiei de certificare a auditorilor interni din sectorul public**

Veronica URSU	– secretar de stat al Ministerului Finanțelor, președintele Comisiei;
Nina ONOFREI	– șef al Direcției generale metodologie, planificare și analiză, Curtea de Conturi;
Viorica PRICOP	– șef adjunct al Direcției de armonizare a controlului financiar public intern, șef al Serviciului de armonizare a auditului intern în sectorul public, Ministerul Finanțelor;
Valeriu BABĂRĂ	– vicedirector al Inspecției Financiare;
Aliona BÎRCĂ	– doctor în economie, conferențiar universitar, Catedra contabilitate, Academia de Studii Economice din Moldova;
Svetlana DASCAL	– șef al Direcției generale audit intern, Casa Națională de Asigurări Sociale;
Anton CERNEI	– șef al Direcției audit intern, Inspectoratul Fiscal Principal de Stat.
Ana LUCA	– șef al Direcției audit intern, Serviciul Vamal, membru supleant al Comisiei;
Roman VITIUC	– șef al Secției audit operațional, Direcția audit intern, Primăria municipiului Chișinău, membru supleant al Comisiei;
Ludmila POPA	– șef-adjunct al Direcției audit intern, Ministerul Finanțelor, membru supleant al Comisiei;
Sergiu CÎRLIC	– șef al Serviciului audit intern, Compania Națională de Asigurări în Medicină, membru supleant al Comisiei;
Petru BABUCI	– șef al Serviciului de armonizare a managementului financiar și controlului în sectorul public, Direcția de armonizare a controlului financiar public intern, Ministerul Finanțelor, secretar al Comisiei.

*[Anexa nr.2 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.195 din 01.12.2015, în vigoare 11.12.2015]*

*[Anexa nr.2 în redacția Ordinului Min.Fin. nr.171 din 12.12.2014, în vigoare 19.12.2014]*

*[Anexa nr.2 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.38 din 18.03.2014, în vigoare 01.04.2014]*

*[Anexa nr.2 modificată prin Ordinul Min.Fin. nr.7 din 17.01.2014, în vigoare 31.01.2014]*

Ministerul Finanțelor

Ordin nr.100 din 29.08.2012 cu privire la aprobarea Regulamentului privind certificarea auditorilor  
interni din sectorul public //Monitorul Oficial 205-207/1132, 28.09.2012



