



CAMERA AUDITORILOR FINANCIARI
DIN
ROMÂNIA

GHID DE AUDIT INTERN

PRIVIND IMPLEMENTAREA STANDARDELOR GLOBALE 2024





CAMERA AUDITORILOR FINANCIARI
DIN
ROMÂNIA

GHID
DE AUDIT INTERN
PRIVIND IMPLEMENTAREA
STANDARDELOR
GLOBALE
2024

Material elaborat de Grupul de lucru CAFR „Audit intern”

Coordonator: Clemente KISS

Echipa de redactare: Anca AMUZA-CONABIE; Clemente KISS,
Larisa POPP

Colaboratori – membri Grup de lucru:

Corina LISTOSCHI

Diana VASILESCU

Doina ȘTEFAN

Nicoleta TILEA

Mircea POENARU

Cristian BALABAN

Dragoș MOCANU



CAMERA AUDITORILOR FINANCIARI
DIN
ROMANIA

GHID

DE AUDIT INTERN

PRIVIND IMPLEMENTAREA STANDARDELOR GLOBALE 2024

București, 2025

Coperta, prezentarea grafică și tehnoredactarea:
Nicolae LOGIN

© CAFR

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

ISBN 978-973-0-42928-2

CUPRINS

Capitolul 1 INTRODUCERE.....	13
1.1 Prezentare generală a Ghidului 2025	13
1.2. Scopul și structura <i>Ghidului</i>	15
1.3. Cadrul aplicabil pentru organizarea activității de audit intern	16
1.3.1. <i>Cadrul internațional aplicabil pentru organizarea activității de audit intern</i>	16
1.3.2. <i>Cadrul legal național aplicabil pentru organizarea activității de audit intern</i>	21
1.3.3. <i>Structura sumară a Standardelor Globale de Audit Intern</i>	24
Capitolul 2. ORGANIZAREA ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN	27
DOMENIUL I - Scopul auditului intern	27
2.1. Clarificări generale asupra cadrului de guvernare	28
2.2. Guvernanța corporativă în România	29
2.3. Aspecte legate de relația auditorul intern și structura de guvernanță	32
2.4. Comitetul de audit.....	35
2.5. Relația dintre controlul intern și auditul intern.....	37
2.5.1. <i>Activitățile preventive de control intern</i>	38
2.5.2. <i>Activitățile de control de detectare</i>	38
2.6. Exercițarea activității de audit intern	44
2.6.1. <i>Rolul auditului intern în organizație</i>	44
DOMENIUL II- Etică și profesionalism.....	48
2.6.2. <i>Principiile fundamentale ale eticii profesionale a auditului intern</i>	48
Principiul 1- <i>Demonstrarea integrității</i>	49
Standard 1.1 <i>Onestitate și curaj profesional</i>	49
Standard 1.2 <i>Așteptările etice ale organizației</i>	50

<i>Standard 1.3 Comportament corespunzător din perspectivă legală și etică</i>	<i>51</i>
<i>Principiul 2- Menținerea obiectivității</i>	<i>52</i>
<i>Standard 2.1 Obiectivitatea individuală.....</i>	<i>53</i>
<i>Standard 2.2 Protejarea obiectivității.....</i>	<i>54</i>
<i>Standard 2.3 Dezvăluirea afectării obiectivității</i>	<i>56</i>
<i>Principiul 3 Demonstrarea competenței.....</i>	<i>58</i>
<i>Standard 3.1 Competență.....</i>	<i>58</i>
<i>Standard 3.2 Dezvoltarea profesională continuă</i>	<i>61</i>
<i>Principiul 4 Exercițarea conștiinciozității profesionale corespunzătoare.....</i>	<i>62</i>
<i>Standard 4.1 Conformitatea cu Standardele Globale de Audit Intern.....</i>	<i>62</i>
<i>Standard 4.2 Conștiinciozitate profesională corespunzătoare</i>	<i>64</i>
2.6.3. <i>Scepticismul profesional.....</i>	<i>66</i>
<i>Standardul 4.3 Scepticism profesional.....</i>	<i>69</i>
<i>Principiul 5 Păstrarea confidențialității</i>	<i>70</i>
<i>Standard 5.1 Utilizarea informațiilor.....</i>	<i>70</i>
<i>Standard 5.2 Protecția informațiilor.....</i>	<i>72</i>
2.6.4. <i>Raționamentul profesional</i>	<i>73</i>
2.7. <i>Tipuri de misiuni de audit intern</i>	<i>74</i>
2.7.1. <i>Prezentare.....</i>	<i>74</i>
2.7.2. <i>Poziționarea ierarhică a structurii de audit intern în cadrul organizației</i>	<i>76</i>
 Capitolul 3 GUVERNANȚA ȘI GESTIONAREA ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN	89
DOMENIUL III – Guvernanța funcției de audit intern.....	89
3.1. <i>Prezentare succintă a cerințelor de guvernanță și gestionare a activității de audit intern.</i>	<i>89</i>
<i>Principiul 6 Autorizare de către Consiliul de administrație.....</i>	<i>90</i>
<i>Standard 6.1 Mandatul aferent funcției de audit intern.....</i>	<i>90</i>
<i>Standardul 6.2 Carta/Statutul auditului intern.....</i>	<i>93</i>

<i>Standardul 6.3 Sprijin din partea consiliului și a conducerii superioare</i>	94
<i>Principiul 7 Poziționarea independentă</i>	96
<i>Standard 7.1 Independența organizațională</i>	96
<i>Standardul 7.2 Calificări ale directorului executiv de audit intern</i>	101
<i>Principiul 8 Supravegherea de către consiliul de administrație</i>	103
<i>Standard 8.1 Interacțiunea cu Consiliul</i>	103
<i>Standard 8.2 Resurse</i>	106
<i>Standard 8.3 Calitate</i>	107
<i>Standard 8.4 Evaluarea externă a calității</i>	110
<i>Domeniul IV: Gestionarea funcției de audit intern</i>	114
<i>Principiul 9 Planificarea strategică</i>	114
<i>Standardul 9.1 Înțelegerea guvernantei, a managementului riscului și a proceselor de control</i>	114
<i>Standard 9.2 Strategia de audit intern</i>	116
<i>Standard 9.3 Metodologii</i>	118
<i>Standardul 9.4 Planul de audit intern</i>	120
<i>Standardul 9.5 Coordonare și încredere</i>	123
<i>Principiul 10 Gestionarea resurselor</i>	126
<i>Standard 10.1 Gestionarea resurselor financiare</i>	126
<i>Standard 10.2 Gestionarea resurselor umane</i>	127
<i>Standardul 10.3 Resurse tehnologice</i>	129
<i>Principiul 11 Comunicarea eficientă</i>	130
<i>Standard 11.1 Construirea de relații și comunicarea cu părțile interesate</i>	130
<i>Standardul 11.2 Comunicarea eficientă</i>	131
<i>Standard 11.3 Comunicarea rezultatelor</i>	133
<i>Standardul 11.4 Erori și omisiuni</i>	135
<i>Standard 11.5 Comunicarea acceptării riscurilor</i>	136
<i>Principiul 12 Îmbunătățirea calității</i>	138

<i>Standard 12.1 Evaluarea internă a calității</i>	138
<i>Standardul 12.2 Măsurarea performanței</i>	140
<i>Standardul 12.3 Supravegherea și îmbunătățirea performanțelor de angajare</i>	142
3.2. Manualul de politici și proceduri interne	143
3.3. Acceptarea misiunii de audit intern.....	145
3.4. Carta de audit intern (Standardul 6.2)	148
3.5. Independența organizațională (conform Standardului 7.1)	151
3.6. Declarația de respectare a cerințelor de Etică și Profesionalism.....	151
3.7. Universul de audit	153
3.8. Planificarea activității de audit intern	156
<i>3.8.1. Plan strategic versus Plan anual</i>	157
<i>3.8.2. Etapele elaborării planului de audit</i>	159
<i>3.8.3. Aprobarea planului de audit intern</i>	161
Capitolul 4. IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA RISCURILOR.....	163
4.1. Aspecte preliminare.....	163
4.2. Definirea riscului.....	164
4.3. Conceptul de management al riscurilor.....	169
4.4. Detectarea riscurilor de către auditorul intern	170
4.5. Evaluarea riscurilor.....	172
4.6. Matricea de risc a organizației.....	176
4.7. Strategii de răspuns la risc ale organizației	176
<i>4.7.1 Acceptarea (tolerarea) riscurilor</i>	176
<i>4.7.2 Ignorarea, evitarea sau ocolirea de către organizație a formalizării evidențierii riscurilor</i>	177
4.8. Revizuirea și raportarea riscurilor	178
4.9. Matricea de risc a auditorului intern	178
Capitolul 5. EFECTUAREA ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN	195
5.1. Standardele relevante pentru efectuarea activității de audit intern.....	195
Domeniul V: Efectuarea serviciilor de audit intern	195

<i>Principiul 13 Planificarea eficientă a misiunilor de audit intern.....</i>	<i>196</i>
<i>Standardul 13.1 Comunicarea pe parcursul angajamentului /misiunii de audit intern.....</i>	<i>196</i>
<i>Standardul 13.2 Evaluarea riscurilor misiunii de audit intern.....</i>	<i>198</i>
<i>Standardul 13.3 Obiectivele și domeniul de aplicare a angajamentului/ misiunii de audit intern.....</i>	<i>201</i>
<i>Standard 13.4 Criterii de evaluare.....</i>	<i>203</i>
<i>Standard 13.5 Resursele misiunii de audit intern.....</i>	<i>204</i>
<i>Standard 13.6 Program de lucru.....</i>	<i>205</i>
<i>Principiul 14 Desfășurarea activităților în cadrul misiunii de audit intern.....</i>	<i>207</i>
<i>Standardul 14.1 Culegerea de informații pentru analiză și evaluare</i>	<i>207</i>
<i>Standard 14.2 Analize și constatări potențiale ale angajamentului/misiunii de audit intern.....</i>	<i>209</i>
<i>Standard 14.3 Evaluarea constatărilor</i>	<i>211</i>
<i>Standard 14.4 Recomandări și planuri de acțiune</i>	<i>213</i>
<i>Standardul 14.5 Concluziile misiunii de audit intern</i>	<i>214</i>
<i>Standardul 14.6 Documentația misiunii de audit intern.....</i>	<i>215</i>
<i>Principiul 15 Comunicarea rezultatelor misiunii de audit intern și monitorizarea planurilor de acțiune</i>	<i>217</i>
<i>Standard 15.1 Comunicarea finală a misiunii de audit intern.....</i>	<i>217</i>
<i>Standardul 15.2 Confirmarea implementării recomandărilor sau a planurilor de acțiune</i>	<i>219</i>
<i>5.2. Desfășurarea misiunii de audit intern</i>	<i>220</i>
<i>5.2.1. Planificarea preliminară a misiunii de audit intern</i>	<i>220</i>
<i>5.2.2. Notificarea începerii misiunii de audit intern</i>	<i>221</i>
<i>5.2.3. Deschiderea misiunii de audit intern.....</i>	<i>222</i>
<i>5.2.4. Elaborarea programului de lucru al misiunii</i>	<i>223</i>
<i>5.2.5. Realizarea efectivă a misiunii</i>	<i>223</i>

5.2.6. Verificarea finală și revizuirea execuției misiunii de audit intern.....	225
5.3. Finalizarea misiunii de audit intern.....	226
5.3.1. Comunicarea finală/Elaborarea raportului de audit intern și comunicarea rezultatelor.....	226
5.3.2. Ședința de conciliere a observațiilor și de închidere a misiunii	232
5.3.3. Confirmarea implementării recomandărilor sau a planurilor de acțiune	234
Capitolul 6. PROGRAMUL DE ASIGURARE ȘI ÎMBUNĂTĂȚIRE A CALITĂȚII	236
6.1. Rolul programului de îmbunătățire a calității	236
6.2. Monitorizare internă și evaluare	237
6.2.1. Monitorizarea continuă	237
6.2.2. Chestionarele de evaluare	238
6.3. Indicatorii de măsurare a performanței funcției de audit intern.....	239
6.4. Autoevaluarea cu validare independentă externă.....	241
6.5. Evaluări externe de calitate	242
6.6. Comunicarea rezultatelor evaluării.....	244
Capitolul 7. ANEXE.....	246
Anexa 1 Contract prestări servicii de audit intern 2025	247
Anexa 2: Model <i>Carta de audit intern</i>	259
Anexa 3: Modele de <i>Declarații privind respectarea cerințelor de Etică și Profesionalism</i>	271
Anexa 3.1: Model <i>Declarație privind respectarea cerințelor de Etică și Profesionalism</i>	271
Anexa 3.2: Model <i>Declarație privind respectarea cerințelor prevăzute în Domeniul II: Etică și Profesionalism din cadrul Standardelor Globale de Audit Intern – pentru toți membrii echipei de audit</i>	273
Anexa 4: Model <i>Plan strategic/multianual de audit intern</i>	277
Anexa 5: Modele <i>Planul anual de audit intern, fundamentare, analiză riscuri, evaluare control intern</i>	278

Anexa 5.1: Model <i>Plan anual de audit intern</i>	278
Anexa 5.2: Model <i>Fundamentarea planului de audit intern</i>	281
Anexa 5.3: Model <i>Analiză obiective, activități și riscuri asociate</i>	285
Anexa 5.4: Model <i>Chestionar pentru evaluarea preliminară a sistemului de control intern</i>	286
Anexa 6: Model <i>Notificare privind începerea misiunii de audit intern</i>	288
Anexa 7: Model <i>Minuta ședinței de deschidere</i>	290
Anexa 8: Model <i>Program general de lucru al misiunii de audit intern</i>	291
Anexa 9: Model <i>Foaie de lucru</i>	294
Anexa 10: Modele <i>Raport de audit intern</i>	296
Anexa 11. Schema procesului de conciliere.....	314
Anexa 12: Model <i>Minută ședința de închidere</i>	315
Anexa 13: Model - Monitorizarea implementării recomandărilor sau a planurilor de acțiune	317
Anexa 14: Model <i>Raport de monitorizare a implementării recomandărilor sau a planurilor de acțiune</i>	321
Anexa 15: Model <i>Revizuirea dosarului misiunii de audit intern</i>	323
Anexa 16: Modele pentru documentarea evaluării riscurilor.....	337
Anexa 17: Model al <i>Programului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern</i>	340
Anexa 18: Model <i>Chestionar evaluări de calitate</i>	344
Anexa 19: Model autoevaluare – declarația de conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern	347

Capitolul 1 INTRODUCERE

1.1 Prezentare generală a Ghidului 2025

Ghidul de Audit Intern 2025 - Implementarea Standardelor Globale de Audit Intern 2024 („Ghidul”) reprezintă inițiativa Camerei Auditorilor Financieri din România (CAFR) de a răspunde cerințelor noilor Standarde Globale de Audit Intern emise de – The Institute of Internal Auditors – Institutul Auditorilor Interni (IIA) și adoptate de CAFR prin Hotărârea Consiliului nr. 27/2025, precum și de a actualiza ediția a doua a Ghidului, emisă în anul 2019.

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

Subliniem faptul că acest Ghid nu înlocuiește Standardele Globale de Audit Intern 2024 („*Standardele*”) și nici cele mai bune practici recomandate de către Institutul Auditorilor Interni. Dorim ca acest Ghid să fie înțeles ca o *îndrumare practică*, ca un material de referință pentru practicienii în domeniu, abordarea noastră limitându-se la *aspectele general aplicabile*, care lasă loc unei flexibilități de abordare, în funcție de experiența profesionistului, de complexitatea sau caracterul specific al misiunii de audit intern.

În cazul în care există divergențe între prezentul Ghid (sau orice alte materiale pe care le consultați) și Standardele Globale de Audit Intern, acestea din urmă au prioritate.

Extrem de important de reținut: conformarea completă cu Standardele Globale de Audit Intern este obligatorie. În cazul în care misiunea de audit intern nu s-a desfășurat în conformitate cu *Standardele*, se vor prezenta următoarele detalii despre neconformare:

- Standard(e) cu care nu s-a realizat conformarea;
- Motivul (motivele) neconformării;
- Impactul neconformării asupra constatărilor și concluziilor misiunii.

Prin *Ghidul de Audit Intern 2025*, CAFR dorește să sprijine auditorii financiari care efectuează misiuni de audit intern, prin recomandări privind implementarea noilor *Standarde* inclusiv prin modele de documente minime necesare în organizarea și documentarea auditului intern, avându-se în ve-

dere, totodată, menținerea unor standarde înalte de calitate profesională. Reiterăm faptul că modelele documentelor cuprinse în Ghid la ANEXE nu sunt exhaustive și reprezintă linii orientative, astfel încât ele pot fi dezvoltate, modificate și adaptate de la caz la caz, în funcție de specificul activității organizației auditate, menținându-se un cadru procedural adecvat, în conformitate cu Normele emise de CAFR pentru controlul calității activității de audit intern desfășurată de auditorii financiari, precum și cu cerințele autorităților de reglementare și supraveghere specifice domeniilor specializate.

Termenii folosiți în *Ghid* sunt conformi cu cei din *Standardele 2024*.

NOTĂ: Recomandăm cunoașterea, însușirea și aplicarea corespunzătoare a terminologiei!

Termeni care se regăsesc în cadrul acestui Ghid:

1. Prin „organizație” ne referim la orice entitate, din mediul privat sau public, care intră sub incidența reglementărilor în vigoare privind auditul financiar (fie obligatoriu, prin prevederile legii, fie opțional prin decizia conducerii superioare) și, implicit, are obligația organizării activității de audit intern, conform legislației aplicabile în România. În cadrul Ghidului se va detalia cadrul național aplicabil conform prezentului Ghid.
2. Prin „conducerea superioară” sau „guvernantă” ne referim, în ordinea existenței, fie la comitetul de audit, fie la consiliul de administrație, fie la nivelurile superioare ale conducerii organizației respective, în funcție de tipul organizației și de modalitatea în care este administrată. În cadrul Standardelor 2024, la secțiunea Glosar, conducerea superioară este definită ca fiind cel mai înalt nivel al conducerii executive a unei organizații, care răspunde în ultimă instanță în fața consiliului de administrație pentru punerea în aplicare a deciziilor strategice ale organizației, de obicei un grup de persoane care include directorul general sau șeful organizației.
3. Prin „beneficiar” ne referim la conducerea organizației care contractează misiunea de audit intern, respectiv reprezentanții săi legali, la conducerea executivă a structurilor auditate sau, după caz, la adunarea generală a acționarilor sau la alte structuri cărora conducerea superioară le-a acordat responsabilități decizionale.
4. Prin „auditorul intern”, precum și prin „structura de audit” ne referim la departamentul sau compartimentul de audit intern care func-

ționează ca o componentă distinctă în structura de organizare a unor organizații (entități) sau, pentru misiunile de audit intern externalizate, la persoane fizice sau juridice care desfășoară astfel de misiuni.

5. Prin „coordonatorul activității de audit intern” ne referim la persoana care coordonează activitatea de audit intern, fie că este internalizată în cadrul organizației sau externalizată printr-o firmă de specialitate. Coordonatorul trebuie să dețină calitatea de auditor financiar activ în România, conform prevederilor legale aplicabile. În cadrul Standardelor 2024, la secțiunea Glosar este folosită noțiunea de Director executiv de audit intern, acesta fiind descris ca fiind Conducătorul structurii de audit intern care are rolul de conducere a funcției de audit intern și care este responsabil de gestionarea eficientă a tuturor aspectelor funcției de audit intern și de asigurare a calității serviciilor de audit intern în conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern 2024. Denumirea specifică a postului și/sau responsabilitățile aferente pot varia de la o organizație la alta.
6. Prin „misiuni” sau prin „angajamente” se vor înțelege acele misiuni de audit intern, așa cum sunt ele detaliate în prezentul ghid și, în niciun caz, nu se face referire la auditul financiar decât dacă este specificat expres acest aspect.
7. Prin „ciclu operațional planificat” se va înțelege durata minimă de 3 ani necesară auditorului intern pentru a evalua și revizui toate elementele cuprinse în universul de audit și planul strategic. Aceasta este durata minimă recomandată la nivel internațional.
8. Prin „activități de control intern” ne referim la activitățile corespunzătoare de control pentru fiecare proces, concepute astfel încât să asigure reducerea riscurilor care pot afecta negativ realizarea obiectivelor organizației (conform model COSO). În cadrul Standardelor, la secțiunea „Glosar” noțiunea „proces de control” este definită astfel: „Politici, proceduri și activități concepute și puse în aplicare pentru a gestiona riscurile astfel încât să se încadreze în nivelul de toleranță la risc al unei organizații”.

1.2. Scopul și structura *Ghidului*

Ghidul 2025 asigură un suport pentru înțelegerea:

- Importanței și locului auditului intern în cadrul guvernanței unei organizații și maniera în care auditorul intern comunică cu conducerea superioară în ceea ce privește observațiile/riscurile/recomandările din timpul misiunilor efectuate, în contextul *Standardelor 2024*;

- Responsabilităților auditorului intern în cadrul organizației auditate, calitatea mandatului și responsabilitățile conducerii superioare ale entității care face obiectul auditului intern;
- Importanța asigurării calității activității desfășurate de auditorul intern, prin prisma cerințelor de documentare a misiunii;
- Modalitatea de documentare minimală a activității derulate, pentru toate categoriile de profesioniști, inclusiv pentru activitățile subcontractate. **Menționăm că prezentul Ghid se adresează și practicienilor cu expertiză în domeniul economic, domeniul financiar-contabil, cât și în cel al managementului și al guvernantei corporative ale unei organizații.**

Ediția 2025 a Ghidului este organizată în **capitole/subcapitole** care urmăresc etapele practice de derulare a unei misiuni de asigurare. Astfel, fiecare capitol conține o parte narativă, explicativă a conceptelor incluse în acel capitol și acolo unde este cazul, modele de documentație sugerate de CAFR. În cadrul secțiunilor practice există o serie de scheme logice care să faciliteze înțelegerea pașilor necesari de parcurs în cadrul unei misiuni de asigurare și să ghideze în ceea ce privește abordarea misiunii și documentarea activității desfășurate.

Prezentul Ghid actualizează Ghidul anterior emis în 2019 și, de aceea, în multe situații, în Ghidul curent se regăsesc materiale deja incluse ca Anexe în vechiul Ghid, precum și alte Anexe revizuite în conformitate cu cerințele noilor *Standarde Globale de Audit Intern*.

NOTĂ: *Prezentarea Standardelor, ca și diferite referiri la textele din Standarde, sunt marcate în Ghid cu litere italice, fără a dezvolta sau interpreta detaliile.*

De aceea, recomandăm practicienilor să considere acest Ghid ca un sprijin în abordarea standardelor, și să asigure atenția cuvenită înțelegerii și însușirii acestora cu conținutul integral!

1.3. Cadrul aplicabil pentru organizarea activității de audit intern

1.3.1. Cadrul internațional aplicabil pentru organizarea activității de audit intern

În data de 9 ianuarie 2024 s-au emis noile Standardele Globale de Audit Intern de către Institutul Auditorilor Interni – The IIA (www.theiia.org), apli-

cabile din 2025. Mesajul de publicare din partea IIA a menționat printre altele că, „...**astfel, auditorii interni și organizațiile în care aceștia activează vor răspunde mai bine mediului actual de afaceri caracterizat prin complexitate și schimbări rapide**”.

În sprijinul membrilor săi, CAFR a adoptat aceste *Standarde* în februarie 2025, prin Hotărârea Consiliului nr. 27/27.02.2025.

- Noile Standarde au în vedere o abordare nouă, cu o structură diferită față de cele emise în 2017 și se încadrează în Cadrul Internațional de Practici Profesionale 2024 (The International Professional Practices Framework -IPPF).
- IPPF 2024 conține atât prevederi obligatorii (standarde globale și cerințe specifice/actuale), cât și suplimentar, în susținerea aplicării standardelor, ghiduri specifice anumitor aspecte pentru activitatea de audit intern (Global Guidelines), cum ar fi cele legate de servicii de asigurare și consiliere, planificare, performanță și comunicare, servicii financiare, fraudă și alte riscuri, strategia și managementul funcției de audit intern, sustenabilitate.

O scurtă reamintire cu privire la IPPF 2017: conținea următoarele elemente obligatorii:

- Misiunea auditului intern;
- Principiile de bază ale practicii de audit intern;
- Definiția auditului intern;
- Codul de Etică;
- Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern.

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

- Ghiduri de implementare;
- Ghiduri (îndrumări) suplimentare.

Cadrul internațional de practici profesionale ale auditului intern/International Professional Practices Framework (IPPF) 2024 – IPPF - include următoarele:

- Standardele Globale de Audit Intern;
- Cerințe Specifice și

- Ghiduri/Îndrumări Globale.

Standardele Globale de Audit Intern încorporează cele cinci elemente obligatorii ale IPPF 2017 (Misiunea auditului intern, Definiția auditului intern, Principiile de bază ale practicii de audit intern, Codul de etică și Standardele), precum și unul dintre elementele recomandate (neobligatorii): Ghidul de implementare. Din 2024, aceste elemente nu se mai regăsesc separat.

Sistemul de numerotare și ordinea Standardelor s-au schimbat - noile Standarde sunt organizate în cinci domenii și 15 principii.

Sunt adăugate și trebuie respectate cu consecvență:

- **Cerințe specifice**, ca elemente obligatorii pentru fiecare standard, având drept scop susținerea conformării, sporirea coerenței și calității serviciilor de audit intern cu privire la domenii specifice de risc;
- **Aspecte legate de implementare** – care sprijină procesul de asimilare și de aplicare consecventă a *cerințelor*;
- **Exemple de probe de conformitate** – care sprijină conformarea prin documente necesar a fi construite și dezvoltate pentru fiecare misiune.

Noile *Standarde* sunt organizate în cinci domenii:

- I. Scopul auditului intern;
- II. Etică și profesionalism;
- III. Guvernanța funcției de audit intern;
- IV. Gestionarea funcției de audit intern;
- V. Efectuarea serviciilor de audit intern.

NOTĂ: Recomandăm însușirea și aplicarea cu strictețe a fiecărei componente a *Standardelor 2024: Cerințe, Aspecte legate de implementare, Probe de conformitate*

Principalele diferențe față de Cadrul 2017:

- Trecere de la principii generale la cerințe mai prescriptive - Noile Standarde Globale de Audit Intern conțin mai mult noțiunea de „trebuie” și mai puțin pe cea de „ar trebui/ar putea”; altfel spus, se face o trecere de la principii generale la cerințe mai prescriptive.
- Standarde comune pentru asigurare și consiliere - Până în 2024, standardele abordau separat activitatea de audit intern de asigurare

și consiliere. Noile *Standarde* îmbină aceste activități, astfel, există standarde comune pentru asigurare și consiliere.

- Accent pus pe servirea interesului public – „Introducerea” la noile *Standarde* afirmă că IIA „se angajează să stabilească standarde cu contribuția publicului și din care să beneficieze publicul” și că IASB „este responsabil pentru stabilirea și menținerea standardelor în interesul publicului”.
- Strategia de Audit Intern – Coordonatorul activității de audit intern („CAE”) trebuie să dezvolte și să implementeze o strategie pentru funcția de audit intern („AI”) care să sprijine obiectivele strategice și succesul organizației și să se alinieze cu așteptările consiliului de administrație/de conducere, ale conducerii superioare/executive („Conducerea”) și ale altor părți cheie interesate.
- Implicare sporită a Conducerii în activitatea de audit intern - Până în 2024, Consiliile de Administrație își îndeplineau responsabilitățile de guvernanta corporativă legate de auditul intern prin intermediul coordonatorului activității de audit intern. Noile *Standarde* alocă, în schimb, responsabilități specifice de guvernare direct Consiliului de Administrație. Se specifică ce trebuie să facă CAE pentru a sprijini/încuraja Conducerea să îndeplinească responsabilitățile de supraveghere necesare pentru o funcție eficientă de AI. Se definesc „Condiții esențiale” pentru Conducere pentru ca funcția de AI să-și poată îndeplini mandatul și să îndeplinească Scopul auditului intern. CAE are responsabilitatea de a furniza și discuta cu Conducerea informațiile necesare pentru supravegherea funcției de AI.
- Asigurarea Integrată și Planul de Audit Intern - Se cere ca planul de audit intern să se bazeze pe o evaluare documentată a strategiilor, obiectivelor și riscurilor organizației. Această evaluare trebuie să includă înțelegerea de către CAE a proceselor de guvernanta, management al riscurilor și control ale organizației și trebuie efectuată cel puțin o dată pe an. Astfel, funcția de auditor intern ar trebui să se bazeze pe informațiile managementului despre riscuri numai dacă auditorul intern a ajuns la concluzia că procesele de management al riscurilor ale organizației sunt eficiente. Așadar, auditorul intern revizuieste funcția celei de a 2-a linii de apărare pentru a ajunge la o concluzie.
- Fiecare constatare, dar și rezultatul agregat al misiunii va avea o evaluare/notă/priorizare - Fiecare constatare, dar și rezultatul agregat al misiunii va avea o evaluare/notă/priorizare. *Standardele 2024*

menționează că opiniile la nivel de angajament pot fi evaluări, concluzii sau alte descrieri ale rezultatelor. Noile *Standarde* impun ca pentru fiecare constatare, dar și pentru rezultatul agregat al misiunii să se facă o evaluare, o clasare sau o altă indicație de prioritate.

- Declarații de conformitate obligatorii privind comunicările - Conform noilor *Standarde*, comunicările finale ale misiunii și comunicările cu conducerea superioară și consiliul de administrație trebuie să declare în mod specific conformitatea cu *Standardele* sau să declare neconformitatea. Mai exact, comunicările finale ale misiunii trebuie să enumere toate standardele pentru care nu s-a asigurat conformitatea, motivele neconformității și impactul neconformității asupra constatărilor și concluziilor misiunii.
- Conform noilor *Standarde*, auditul intern trebuie să formuleze recomandări pentru fiecare constatare și, dacă este cazul, să obțină planurile de acțiune ale managementului.
- Crește importanța acordată realizării obiectivelor de performanță - Noile *Standarde* extind aplicarea programului de asigurare și îmbunătățire a calității – astfel se va evalua nu numai conformitatea cu standardele, ci și realizarea obiectivelor de performanță.

Față de IPPF 2017, considerăm necesar a evidenția principalele exemple de **beneficii** posibile ce pot fi generate de **implementarea noilor Standarde**:

- O mai bună „*aliniere*” a părților interesate - prin implicarea suplimentară a Conducerii în ciclul de viață al auditului intern, alinierea la prioritățile și acoperirea strategică și raportarea de audit intern optimizată.
- Audit mai eficient al riscurilor importante - încorporând cerințele specifice și îndrumările IIA pentru a ajuta auditul intern să-și îmbunătățească abordarea de a adresa domeniile de risc semnificativ.
- Eficiență sporită și acoperire a riscurilor - prin cooperarea ulterioară cu a doua linie de apărare și o înțelegere clară a activității de asigurare corelate cu domeniile de risc semnificativ.
- Informații suplimentare și valoare adăugată pentru organizație - ca urmare a programelor de pregătire și perfecționare profesională de audit intern, inclusiv cunoștințe despre riscurile strategice/de afaceri, metodologia de audit și tehnologiile specifice.

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

Din punct de vedere al conformării cu **reglementările aplicabile în România**¹, **obligația organizării** activității de audit intern revine atât organizațiilor care intră sub incidența obligativității auditării situațiilor financiare anuale, cât și celor care optează pentru auditarea situațiilor financiare anuale.

În contextul legislativ **actual**, cadrul legal aplicabil la data emiterii prezentului *Ghid*, include următoarele prevederi:

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

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

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

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

- **Art.65(7):** „Entitățile ale căror situații financiare anuale sunt supuse, potrivit legii, auditului statutar sunt obligate să organizeze și să asigure exercitarea activității de audit intern, potrivit cadrului legal”.

Subliniem faptul că, în contextul normativ actual, prin **Legea nr. 137** din 21 iulie **2025**, Parlamentul României a aprobat, cu modificări și completări, OUG nr. 137/2024, vizând **modificarea și completarea Legii nr. 162/2017** privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și consolidate, precum și modificarea unor acte normative conexe. Publicată în Monitorul

¹ Reglementarea activității de audit intern poate fi diferită în alte jurisdicții.

Oficial nr. 685 din 22 iulie 2025, **Legea a intrat în vigoare la data de 25 iulie 2025.**

Considerăm oportun a menționa că principalele modificări au în vedere și actualizarea regimului disciplinar și sancționator, prin care sunt redefinite abaterile grave, incluzând și nerespectarea obligațiilor privind auditul intern (punctul 8 din Legea nr. 137/2025 prevede „penalitate administrativă cuprinsă între 10.000 lei și 100.000 lei pentru încălcarea de către entitățile ale căror situații financiare anuale sunt supuse, potrivit legii, auditului statutar a prevederilor **art. 62** alin. (2) și **art. 65** alin. (1), (3) și (7) din Legea 162/2017 și ale art. 16 din Regulamentul (UE) nr. 537/2014”).

Trebuie reținut că **autoritatea competentă pentru aplicarea sancțiunilor este ASPAAS.**

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

- **Art.3(3):** „Auditul financiar se efectuează de către auditorii financiari sau de firmele de audit care sunt autorizați/autorizate în condițiile legii și care sunt membri/membre ai/ale Camerei Auditorilor Financieri din România, denumită în continuare Camera, și constă, în principal, din următoarele activități:
... **e) audit intern, altul decât auditul public intern”.**
- **Art.5(4):** „Camera elaborează:
 - ...b) normele de audit intern, altele decât cele de audit public intern;
 - c) reglementările necesare efectuării activităților prevăzute la alin. (6);
 - d) alte reglementări necesare ducerii la îndeplinire a atribuțiilor Camerei.”
- **Art.5(6):** „Camera, în exercitarea atribuțiilor sale, desfășoară următoarele activități:
 - a) organizează și urmărește programul de formare continuă a membrilor săi, pentru activitățile prevăzute la art. 3 alin. (3) lit. b)-e);
 - b) controlează calitatea activității membrilor săi, pentru activitățile prevăzute la art. 3 alin. (3) lit. b)-e);

- c) înaintează propuneri privind actualizarea legislației prin AS-PAAS și Ministerul Finanțelor Publice, precum și a normelor de audit financiar și audit intern, în concordanță cu prevederile legii și cu reglementările instituțiilor profesionale europene și internaționale în domeniu;”
- **Art.8(4): „Auditorii financiari care coordonează activitatea de audit intern conform art. 23 trebuie să aibă statutul de auditor financiar activ.”**
 - **Art.20:**
 - „(1) Entitățile ale căror situații financiare anuale sunt supuse, potrivit legii, auditului statutar sunt obligate să organizeze și să asigure exercitarea activității de audit intern, potrivit legii.
 - (2) Standardele de audit intern aplicabile entităților prevăzute la alin. (1) sunt standardele internaționale de audit intern emise de Institutul Auditorilor Interni din Statele Unite ale Americii și adoptate de Cameră.
 - (3) La regiile autonome, companiile/societățile naționale, precum și la celelalte entități economice cu capital majoritar de stat, activitatea de audit intern se organizează și funcționează potrivit cadrului legal privind auditul public intern din entitățile publice.”
 - **Art.23: „Responsabilii pentru organizarea activității de audit intern, coordonarea lucrărilor/angajamentelor și semnarea rapoartelor de audit intern trebuie să aibă calitatea de auditor financiar”.**

(iv) **Hotărârea Consiliului CAFR nr. 27/2025** privind adoptarea Standardelor globale de audit intern 2024.

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

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

Este încurajată conformarea activității auditorului financiar, conducător al unei misiuni de audit intern, cu cerințele celor mai bune practici în domeniu, proiectate conform normelor emise de CAFR, AAIR și a Standardelor Globale de Audit Intern.

În completare, pot fi avute în vedere: Documente de poziție, Cerințe specifice, Ghiduri și Îndrumări emise de IIA²; diferite publicații ale CAFR.

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

1.3.3. Structura sumarizată a Standardelor Globale de Audit Intern

În cele de mai jos este prezentată structura sumarizată a Standardelor Globale de Audit Intern. Sistemul de numerotare și ordinea Standardelor s-au schimbat - noile Standarde sunt organizate în cinci domenii și 15 principii, iar în cadrul fiecărui principiu sunt incluse Standardele aferente. Fiecare standard include o secțiune de „Cerințe”, precum și „Aspecte legate de implementare” și „Exemple de probe de conformitate”. În cadrul acestui Ghid, vom reda secțiunea de „Cerințe” a fiecărui *Standard* în cuprinsul fiecărui capitol specific care prezintă relevanța respectivă în acest sens, împreună cu unele Aspecte legate de implementare și Probe de conformitate, urmând ca, **pentru mai multe detalii cu privire la „Aspecte legate de implementare” și „Exemple de probe de conformitate”, să consultați versiunea completă a Standardelor Globale de Audit Intern.**

- **Domeniul I: Scopul auditului intern**
- **Domeniul II: Etică și Profesionalism**
 - **Principiul 1 Demonstrarea integrității**
 - Standard 1.1 Onestitate și curaj profesional
 - Standard 1.2 Așteptările etice ale organizației
 - Standard 1.3 Comportament corespunzător din perspectivă legală și etică
 - **Principiul 2 Menținerea obiectivității**
 - Standard 2.1 Obiectivitatea individuală
 - Standardul 2.2 Protejarea obiectivității

² <https://global.theiia.org>.

- Standardul 2.3 Dezvăluirea afectării obiectivității
 - **Principiul 3 Demonstrarea competenței**
 - Standard 3.1 Competență
 - Standard 3.2 Dezvoltarea profesională continuă
 - **Principiul 4 Exercițarea conștiinciozității profesionale corespunzătoare**
 - Standard 4.1 Conformitatea cu Standardele Globale de Audit Intern
 - Standard 4.2 Conștiinciozitate profesională corespunzătoare
 - Standard 4.3 Scepticism profesional
 - **Principiul 5 Păstrarea confidențialității**
 - Standard 5.1 Utilizarea informațiilor
 - Standard 5.2 Protecția informațiilor
- **Domeniul III: Guvernanța funcției de audit intern**
 - **Principiul 6 Autorizare de către Consiliul de administrație**
 - Standard 6.1 Mandatul aferent funcției de audit intern
 - Standardul 6.2 Carta/Statutul auditului intern
 - Standardul 6.3 Sprijin din partea consiliului și a conducerii superioare
 - **Principiul 7 Poziționarea independentă**
 - Standard 7.1 Independența organizațională
 - Standardul 7.2 Calificări ale directorului executiv de audit intern
 - **Principiul 8 Supravegherea de către consiliul de administrație**
 - Standard 8.1 Interacțiunea cu Consiliul
 - Standard 8.2 Resurse
 - Standard 8.3 Calitate
 - Standard 8.4 Evaluarea externă a calității
- **Domeniul IV: Gestionarea funcției de audit intern**
 - **Principiul 9 Planificarea strategică**
 - Standardul 9.1 Înțelegerea guvernanței, a managementului riscului și a proceselor de control
 - Standard 9.2 Strategia de audit intern
 - Standard 9.3 Metodologii
 - Standardul 9.4 Planul de audit intern
 - Standardul 9.5 Coordonare și încredere
 - **Principiul 10 Gestionarea resurselor**
 - Standard 10.1 Gestionarea resurselor financiare

- Standard 10.2 Gestionarea resurselor umane
- Standardul 10.3 Resurse tehnologice
- **Principiul 11 Comunicarea eficientă**
 - Standard 11.1 Construirea de relații și comunicarea cu părțile interesate
 - Standardul 11.2 Comunicarea eficace
 - Standard 11.3 Comunicarea rezultatelor
 - Standardul 11.4 Erori și omisiuni
 - Standard 11.5 Comunicarea acceptării riscurilor
- **Principiul 12 Îmbunătățirea calității**
 - Standard 12.1 Evaluarea internă a calității
 - Standardul 12.2 Măsurarea performanței
 - Standardul 12.3 Supravegherea și îmbunătățirea performanțelor de angajare
- **Domeniul V: Efectuarea serviciilor de audit intern**
 - **Principiul 13 Planificarea eficientă a misiunilor de audit intern**
 - Standardul 13.1 Comunicarea pe parcursul angajamentului/misiunii de audit intern
 - Standardul 13.2 Evaluarea riscurilor misiunii de audit intern
 - Standardul 13.3 Obiectivele și domeniul de aplicare al angajamentului/ misiunii de audit intern
 - Standard 13.4 Criterii de evaluare
 - Standard 13.5 Resursele misiunii de audit intern
 - Standard 13.6 Program de lucru
 - **Principiul 14 Desfășurarea activităților în cadrul misiunii de audit intern**
 - Standardul 14.1 Culegerea de informații pentru analiză și evaluare
 - Standard 14.2 Analize și constatări potențiale ale angajamentului/ misiunii de audit intern
 - Standard 14.3 Evaluarea constatărilor
 - Standard 14.4 Recomandări și planuri de acțiune
 - Standardul 14.5 Concluziile misiunii de audit intern
 - Standardul 14.6 Documentația misiunii de audit intern
 - **Principiul 15 Comunicarea rezultatelor misiunii de audit intern și monitorizarea planurilor de acțiune**
 - Standard 15.1 Comunicarea finală a misiunii de audit intern
 - Standardul 15.2 Confirmarea implementării recomandărilor sau a planurilor de acțiune.

Capitolul 2. ORGANIZAREA ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN

DOMENIUL I - Scopul auditului intern

În contextul *Standardelor Globale de Audit Intern 2024*, prin **funcția de audit intern** se înțelege:

„O persoană sau un grup de profesioniști responsabilă/i de furnizarea de servicii de asigurare și consiliere către o organizație”.

Conform *Standardelor 2024* „Auditul intern **consolidează capacitatea organizației de a crea, proteja și susține valoarea**, oferind consiliului de administrație și conducerii o asigurare, consiliere, perspectivă și previziune independente, obiective, bazate pe riscuri.”

și „Auditul intern aduce îmbunătățiri la nivelul organizației cu privire la:

- Realizarea cu succes a obiectivelor acesteia.
- Guvernanța, gestionarea riscurilor și procesele de control.
- Procesul decizional și supravegherea.
- Reputația și credibilitatea în fața părților interesate.
- Capacitatea de a servi interesul public.

Auditul intern este cel mai eficace atunci când:

- Acesta este realizat de către profesioniști competenți, în conformitate cu *Standardele Globale de Audit Intern*, care sunt stabilite în interes public.
- Funcția de audit intern este independentă și răspunde direct în fața consiliului de administrație.
- Auditorii interni nu sunt supuși niciunei influențe nejustificate și sunt dedicați realizării unor evaluări obiective.”

NOTĂ: Recomandăm **verificarea periodică** (cel puțin anual) a respectării fiecărui aspect ce contribuie la scopul auditului intern!

PROCEDURĂ: Notă, document intern pentru verificare/conformare.

2.1. Clarificări generale asupra cadrului de guvernare

Organizarea și exercitarea activității de audit intern **este o responsabilitate exclusivă a organizației** și se implementează prin intermediul organului superior de guvernanță³ (consiliul de administrație) sau, acolo unde există, printr-o structură distinctă în cadrul acesteia⁴ (respectiv Comitetul de Audit⁵).

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

În contextul mecanismului de guvernanță al unei entități⁶, toți cei implicați direct sau indirect în aceste activități ar trebui să își implementeze **propriul cadru de guvernare**⁷, care să asigure:

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

Sistemul de guvernanță⁸ trebuie să asigure:

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

³ Societățile de grup care sunt înregistrate în România și desfășoară activitate pe teritoriul României trebuie să se conformeze aceluiași cerințe privind activitatea de audit intern.

⁴ Global IIA – Frequently Asked Questions: <https://global.theiia.org/about/about-internal-auditing>.

⁵ Conform: Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare (Legea 31/1990); Legea nr.162/2017 privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale și al situațiilor financiare anuale consolidate și de modificare a unor acte normative (Legea nr. 162/2017).

⁶ Pentru detalii a se vedea OECD (2019), OECD Corporate Governance Factbook 2019.

⁷ Vezi: OECD: Principles of Corporate Governance; Methodology for assessing the implementation of the OECD Principles of Corporate Governance; Board Practices – Incentives and governing risks (2011).

⁸ Legea societăților nr. 31/1990, republicată, cu modificările și completările ulterioare (SECȚIUNEA II – Despre administrația societății).

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

- ✓ obiectivelor strategice;
- ✓ planurilor de acțiune;
- ✓ politicilor de risc;
- ✓ bugetelor;
- ✓ planurilor de afaceri;
- ✓ performanțelor.

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

2.2. Guvernanța corporativă în România

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

Prima definiție a guvernanței corporative se referea la „*ansamblul de reguli prin care o companie este condusă și controlată*” (Cadbury, 1992). IIA (2000) definește guvernanța corporativă ca „*un ansamblu de proceduri utilizate de reprezentanții părților interesate de companie pentru a oferi o privire de ansamblu asupra riscului și procedurilor de control administrate de management*”.

Conform definiției OECD⁹, guvernanța corporativă reprezintă, în același timp, „*atât un set de relații între managementul unității, consiliul de administrație, acționari și alte grupuri de persoane interesate, cât și structura prin care se stabilesc obiectivele societății și mijloacele necesare pentru ca acestea să fie atinse, precum și sistemul de stimulente oferite consiliului de administrație și conducerii pentru a urmări obiectivele în interesul acționarilor și al societății.*”

Nici controlul intern nu are o singură definiție consacrată. Totuși, la nivel internațional, cea mai utilizată definiție a controlului intern este cea formu-

⁹ OECD – Organisation for Economic Co-operation and Development.

lată de COSO¹⁰, respectiv „controlul intern este un proces implementat de consiliul de administrație, conducere și alți membrii ai personalului unei entități, care își propune să furnizeze o asigurare rezonabilă cu privire la atingerea următoarelor obiective: eficacitatea și eficiența funcționării controlului intern, fiabilitatea informațiilor financiare, respectarea legilor și regulamentelelor”.

Mai multe detalii se regăsesc la secțiunea 2.5. *Relația dintre controlul intern și auditul intern.*

Drept **Lege Cadru, Legea societăților nr. 31/1990**, republicată, cu **modificările și completările ulterioare**, prevede, în contextul guvernantei corporative, că în România o organizație poate fi administrată **fie în sistem unitar**, fie în **sistem dualist**.

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

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

Inclusiv președintele consiliului de administrație al societății poate fi numit director general, doar dacă prin actul constitutiv sau printr-o hotărâre a adunării generale a acționarilor nu se interzice acest lucru. Totuși, numirea președintelui ca director are atât avantaje, cât și dezavantaje, ultimele fiind preponderente.

În literatura de specialitate separarea managementului executiv de directorii cu responsabilități în guvernanta corporativă (în sensul de a avea un președinte al consiliului de administrație independent sau neexecutiv și un director general) este considerată a fi în avantajul atât al societății, cât și al investitorilor sau al altor persoane interesate în societatea respectivă. Aceasta deoarece riscul de fraudă în detrimentul societății și al terților este mai mic, întrucât

¹⁰ COSO – The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: Enterprise Risk Management – Integrated Framework.

președintele consiliului de administrație poate veghea asupra modului în care directorul general a transpus în practică strategiile stabilite de consiliu, deoarece poate exista o colaborare benefică acționarilor și din alte numeroase motive.

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

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

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

Consiliul de administrație poate crea un comitet consultativ – **comitetul de audit**. La entitățile de interes public Comitetul de audit trebuie să fie un comitet independent sau un comitet al consiliului de administrație sau de supraveghere al entității auditate. Acesta este alcătuit din membri neexecutivi ai consiliului de administrație sau de supraveghere al entității auditate și/sau din membrii desemnați de adunarea generală a acționarilor sau asociaților entității auditate sau, pentru entitățile care nu au acționari sau asociați, de un organism echivalent. Cel puțin un membru al comitetului de audit trebuie să dețină competențe în domeniul contabilității și auditului statutar, dovedite prin documente de calificare pentru domeniile respective. Comitetul de audit trebuie să aibă calificările prevăzute de lege în domeniul în care își desfășoară activitatea entitatea auditată. Majoritatea membrilor comitetului de audit trebuie să fie independenți de entitatea auditată. Președintele comitetului de audit este numit de membrii acestuia sau de către consiliul de supraveghere al entității auditate și este independent de entitatea auditată.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Atitudinea față de auditul intern, cât și modul de administrare al organizației sunt aspecte importante de luat în considerare de către coordonatorul activității de audit intern deoarece aceste considerente îi pot influența procesul

de raportare și comunicare atât în cadrul organizației, cu structurile auditate, cât și cu cei responsabili cu guvernanta corporativă.

S-a menționat mai sus, la prezentarea Domeniului I, care sunt contribuțiile pe care auditul intern le poate aduce în realizarea obiectivelor organizației. În completare, este de reținut faptul că *Standardele 2024* aduc un aport important în susținerea și evidențierea contribuției auditului intern la realizarea obiectivelor organizației. Ca noutate, menționăm de exemplu, cerința din *Standardul 1.1*, care cere auditorilor interni „să își desfășoare activitatea cu onestitate și curaj profesional”. Se înțelege că, prin această cerință, **„Auditorii interni trebuie să dea dovadă de curaj profesional prin comunicarea sinceră și prin adoptarea de măsuri adecvate, chiar și atunci când se confruntă cu dileme și situații dificile.”**

Altfel spus, în practica auditului intern, curajul profesional trebuie să reprezinte o atitudine etică, prin care comunicarea oportună și adecvată, obiectivă, susține capacitatea profesională de a răspunde cerințelor de realizare a mandatului și crește încrederea beneficiarului (organizației) în serviciile prestate.

Mai mult, prin *mandatul* auditorului intern, ar trebui să se evidențeze modul în care acesta se exercită, inclusiv în ceea ce privește accesul la informații și comunicarea cu conducerea superioară a organizației.

Astfel, dacă ne referim strict la Legea societăților nr.31/1990, cu modificările și completările ulterioare, auditorii interni **pot fi convocați** la orice întrunire a consiliului de administrație. Atragem însă atenția că auditorul intern **nu are drept de vot în această ședință, ci doar de participare**, dar această participare, menționată/cerută în mandat, asigură o sursă de informații. Conform legii, conducerea executivă (directorii) trebuie să înștiințeze consiliul de administrație despre toate neregulile constatate cu ocazia îndeplinirii atribuțiilor lor.

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

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

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

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

*În plus, conform art. 153 indice 15 din Legea societăților „**directorii unei societăți pe acțiuni**, în sistemul unitar, și membrii directoratului, în sistemul dualist, nu vor putea fi, fără autorizarea consiliului de administrație, respectiv a consiliului de supraveghere, directori, administratori, membri ai directoratului ori ai consiliului de supraveghere, cenzori sau, după caz, auditori interni ori asociați cu răspundere nelimitată, în alte societăți concurente sau având același obiect de activitate”.*

Legea societăților prevede că fie cenzorii, fie auditorii interni, după caz, vor aduce la cunoștință membrilor consiliului de administrație deficiențele de control intern observate, precum și încălcările dispozițiilor legale și ale prevederilor actului constitutiv pe care le constată în activitatea desfășurată. Defici-

ențele de control intern cu riscuri semnificative pentru organizație se vor aduce și la cunoștința Adunării Generale a Acționarilor (A.G.A.).

În cazul în care auditorii interni sunt însărcinați de A.G.A. să deruleze misiuni speciale privind eventuale nereguli¹¹ sau să se implice în evaluarea propunerilor privind situațiile financiare ce urmează a fi adoptate, aceste misiuni se pot derula doar în limita mandatului agreat, conform Cartei de Audit Intern.

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

2.4. Comitetul de audit

Un consiliu de administrație, respectiv cel de supraveghere, poate să numească sau să constituie o serie de **comitete consultative**¹² care să îi permită un mai bun control în activitatea sa. Astfel, poate crea comitete de audit, comitete de evaluare a riscurilor, comitete de remunerare etc.

În România, în contextul intrării în vigoare a Legii nr. 162/2017, conform art. 65, se prevede **obligativitatea expresă ca entitățile de interes public** să aibă comitet de audit¹³.

Pentru relevanță, este necesar a se avea în vedere:

Articolul 65/ din Legea nr. 162/2017, cu modificările și completările ulterioare:

„(3) Cel puțin un membru al comitetului de audit trebuie să aibă competențe în domeniul contabilității și auditului statutar.”

„(3¹) În aplicarea prevederilor alin. (3), în vederea atestării competențelor, cel puțin un membru al comitetului de audit trebuie să fie autorizat ca auditor financiar și înregistrat în Registrul public electronic de către autoritatea competentă din România, din alt stat membru, din Spațiul Economic European sau din Elveția ori să dețină experiență de cel puțin 3 ani în audit statutar, dobândită prin participarea la misiuni de audit statutar, dovedită cu documente justificative.”

Fără a aduce atingere responsabilității administratorului organizației, membrilor consiliului de administrație/supraveghere, de conducere ori

¹¹ A se vedea art. 164, alin 1 din Legea nr. 31/1990 republicată și modificată, în vigoare la data elaborării Ghidului.

¹² Pentru mai multe clarificări legate de guvernanta corporativă puteți consulta și materialele actualizate publicate de Editura CECCAR în 2019, pe tema guvernantei corporative.

¹³ A se consulta și legislația terțiară emisă de ASPAAS în legătură cu aplicarea Legii nr. 162/2017.

a altor membri care sunt numiți de adunarea generală a acționarilor sau asociațiilor din cadrul organizației auditate, comitetul de audit are, printre altele, **următoarele atribuții**, conform **Legii nr. 162/2017, modificată și completată cu OUG 104/2024**:

Articolul 65 alineatul (6), literele a)-e):

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

b) *monitorizează procesul de raportare financiară și, după caz, **de raportare privind durabilitatea, inclusiv procesul de raportare electronică**, astfel cum este menționat în reglementările contabile aplicabile și procesul desfășurat de întreprindere pentru a identifica informațiile raportate în conformitate cu standardele de raportare privind durabilitatea adoptate de către Comisia Europeană în temeiul art. 29b din Directiva 2013/34/UE și transmite recomandări sau propuneri pentru a asigura integritatea entității auditate;*

c) *monitorizează eficacitatea sistemelor utilizate de entitate pentru controlul intern al calității și gestionarea riscului și, după caz, eficacitatea auditului intern, în ceea ce privește raportarea financiară și, după caz, raportarea privind durabilitatea întreprinderii, inclusiv procesul său de raportare electronică, astfel cum este menționat în reglementările contabile aplicabile fără a încălca independența entității auditate;*

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

e) *evaluează și monitorizează independența auditorilor financiari sau a firmelor de audit în conformitate cu art. 21-25, 28, 29, 311, 312 și 313 din prezenta lege și cu art. 6 din Regulamentul (UE) nr. 537/2014 și, în special, oportunitatea prestării unor servicii care nu sunt de audit către entitatea auditată în conformitate cu art. 5 din respectivul regulament.”*

Pentru celelalte organizații, care intră în sfera auditului intern conform cadrului național menționat în subcapitolul 1.3.2. și pentru care nu este prevăzută obligativitate expresă de organizare a comitetului de audit intern, se vor

avea în vedere cerințele prevăzute în Standardele Globale de Audit Intern de asigurare a unei independențe organizaționale, cu precădere cele din Standardul 7.1 „Independența organizațională”.

2.5. Relația dintre controlul intern și auditul intern

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

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

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

În mod concret, managerul stabilește pentru fiecare grup de activități o serie de măsuri de control intern menite să limiteze și să mențină riscurile asociate în limitele apetitului de risc acceptat de organizație.

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

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

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

Activitățile de control intern trebuie **corelate cu apetitul de risc specific** organizației pentru fiecare domeniu sau activitate, precum și cu ceea ce este considerat acceptabil de organizație și mandatarii acesteia. Activitățile de control pot fi grupate în funcție de momentul în care sunt exercitate în activități preventive sau în acțiuni de depistare. Anumite activități de control pot fi utilizate **fie ca activități preventive, fie de detectare**, în funcție de momentul și forma în care se exercită.

2.5.1. Activitățile preventive de control intern

Acestea sunt acțiunile întreprinse de organizație pentru a asigura funcționarea corespunzătoare a sistemului, precum și pentru a preveni eventualele iregularități, fie ele erori, fie fraude. Activitățile de prevenire se desfășoară **înainte sau în timpul** derulării operațiunilor, neputându-se trece la faza următoare sau la înregistrarea operațiunii respective în cazul în care aceste activități arată neconformități. Spre exemplu, existența unei proceduri de verificare a cantității factice, pregătită de livrare, cu avizul de expediție care însoțește livrarea.

Aceste controale pot lua forme diverse, cum ar fi: forma unor parole, carduri de acces sau chiar a unor semnături sau vize pe documente aplicate de către persoanele abilitate, care nu trebuie doar să aplice viza, ci au și rolul de a se asigura că operațiunea pe care o vizează este autorizată corespunzător și, eventual, are substanță.

2.5.2. Activitățile de control de detectare

Acestea sunt cele menite a identifica funcționarea neconformă a sistemelor, precum și eventualele iregularități, fie ele erori, fie fraude. Activitățile de detectare sunt efectuate de regulă prin sondaj, după ce operațiunile au fost finalizate, asupra unui grup de operațiuni omogene ca natură, cu scopul de a descoperi anomalii în funcționarea sistemului sau pentru a se asigura că aceste anomalii nu există. Spre exemplu: testarea unui eșantion de ordine de plată pentru a se verifica dacă există ordine de plată insuficient autorizate, testarea plăților în numerar prin casă pentru a le identifica pe cele ce depășesc un anumit plafon în vederea asigurării că nu s-a încălcat legislația privind plafonul încasărilor – plăților în numerar sunt activități de control de depistare.

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

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

Controalele din sistemele informatice constau, de regulă, într-un amestec de controale automate și controale manuale. Această combinație depinde de cultura organizațională, de deschiderea față de tehnologie și de investiția în

acest sens, precum și de natura și complexitatea modului de utilizare a sistemului informatic de către organizație.

Controalele automate sunt controalele încorporate în sistemul informatic. Spre exemplu, sistemul nu permite să se înregistreze o descărcare a gestiunii dacă stocul este insuficient, ceea ce ar duce la un sold negativ. Sau, programul de contabilitate nu permite efectuarea de înregistrări care nu par valide (lista tranzacțiilor valide trebuie, de regulă, stabilită de cineva cu autoritate corespunzătoare).

Controalele manuale pot fi independente de sistemul informatic (spre exemplu, pentru a putea storna o înregistrare pe casa de marcat este nevoie de o parolă a unui angajat cu autorizare specială), pot utiliza informații generate de sistemul informatic sau pot fi limitate la monitorizarea funcționării eficiente a sistemului informatic și a controalelor automate și la tratarea excepțiilor (spre exemplu, o persoană responsabilă cu revizuirea balanței de verificare obține balanța din programul de contabilitate și o analizează pentru a descoperi eventuale nereguli; sau, pe baza datelor din balanța de verificare și a datelor de la organul fiscal competent, se reconciliază evidența fiscală cu cea contabilă).

Utilizarea sistemelor informatice de către organizație influențează modul în care sunt implementate activitățile de control. Controalele sistemelor informaționale sunt considerate eficiente atunci când păstrează integritatea informațiilor, securitatea datelor pe care aceste sisteme le procesează și atunci când includ controale generale ale sistemelor informatice.

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

Activitățile de control cel mai des întâlnite sunt:

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

2. Segregarea responsabilităților. Este o formă de control des răspândită, eficientă și recomandată. Spre exemplu, teoria spune că o singură

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

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

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

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

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

7. Oricare alte forme care vin să susțină activitatea de control intern.

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

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

Ca referință, recomandăm modelul COSO, care reprezintă un cadru general emis de The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's (COSO) cu scopul de a sprijini organizațiile în controlul intern al activității.

Pentru detalii consultați <https://www.zengrc.com/blog/guide-to-coso-framework-and-compliance/>

În practică, modelul COSO este reprezentat printr-un **cub** (COSO CUBE), o diagramă care prezintă relația dintre toate părțile implicate în sistemul de control intern.

Prezentăm mai jos modelul de actualitate, care definește cinci componente de risc (fațeta frontală):

- (i) Mediul de control;
- (ii) Evaluarea riscurilor;
- (iii) Activitățile de control;
- (iv) Informarea și comunicarea;
- (v) Monitorizarea.

Elementele esențiale ale cubului COSO se pot sumariza astfel:

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

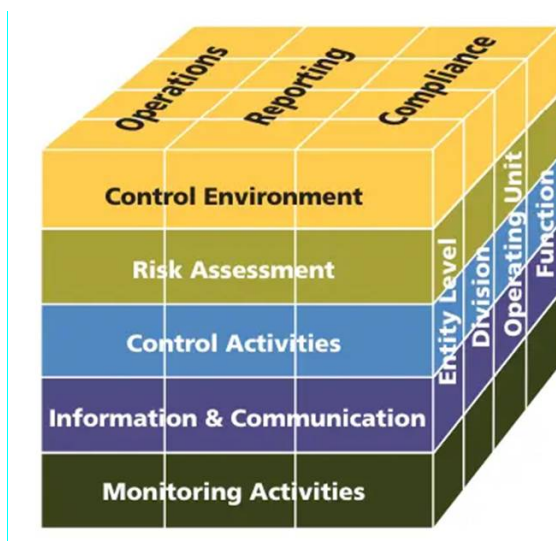
Mediul de control este baza tuturor celorlalte componente ale controlului intern, asigurând aplicarea în mod eficace a sistemului de control intern.

(ii) **Evaluarea riscurilor (Risk Assessment)**

Orice organizație este afectată de riscurile care pot fi: riscuri proprii funcționării organizației însăși, riscuri specifice fiecărei activități, dar și riscuri externe. Unele riscuri sunt acceptabile și inerente fiecărei activități, altele sunt

însă riscuri inacceptabile. Noțiunea de risc poate avea o conotație negativă atunci când se referă la starea de incertitudine, amenințare sau la obstacole în îndeplinirea obiectivelor, dar poate avea și conotație pozitivă atunci când se referă la oportunități sau șanse.

CUBUL COSO – Referință 2025



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

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

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

(iv) **Informarea și comunicarea (Information&Communication)**

Informarea și comunicarea presupun „difuzarea internă de informații pertinente, fiabile, a căror cunoaștere permite fiecăruia să-și exercite respon-

sabilitățile”, conform explicației COSO. Informațiile relevante sunt informațiile pertinente, cheie, care trebuie să parvină la timp și într-o formă convenabilă. Informația inutilă trebuie înlăturată, iar informația pertinentă trebuie analizată de către cei responsabili pentru a se putea lua decizii în cunoștință de cauză. Capacitatea conducerii de a lua decizii adecvate este influențată de calitatea informațiilor, ceea ce presupune ca informațiile să fie adecvate, oportune, actuale, corecte și accesibile.

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

(v) **Monitorizarea (Monitoring Activities)**

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

Fațeta de sus a cubului prezintă abordarea din trei perspective:

- Controale operaționale
- Controale privind raportarea
- Controale privind conformarea

A treia fațetă (lateral dreapta) are în vedere structura organizatorică a organizației: departamente/ unități de lucru/ divizii sau procese, fiecare din ele abordate prin prisma afectării de către controlul intern.

Referința noastră este doar un **model**, întrucât, în practică, se pot identifica diferite combinații a componentelor de control intern consacrate, adaptate la specificul entităților și construite pe baza unui raționament profesional adecvat, care să susțină strategia organizației și eficiența controlului intern.

În abordarea auditului intern este util a se înțelege toate implicațiile controlului intern, ca sistem, de la construire și formalizare, până la eficacitatea implementării.

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

2.6. Exercițarea activității de audit intern

2.6.1. Rolul auditului intern în organizație

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

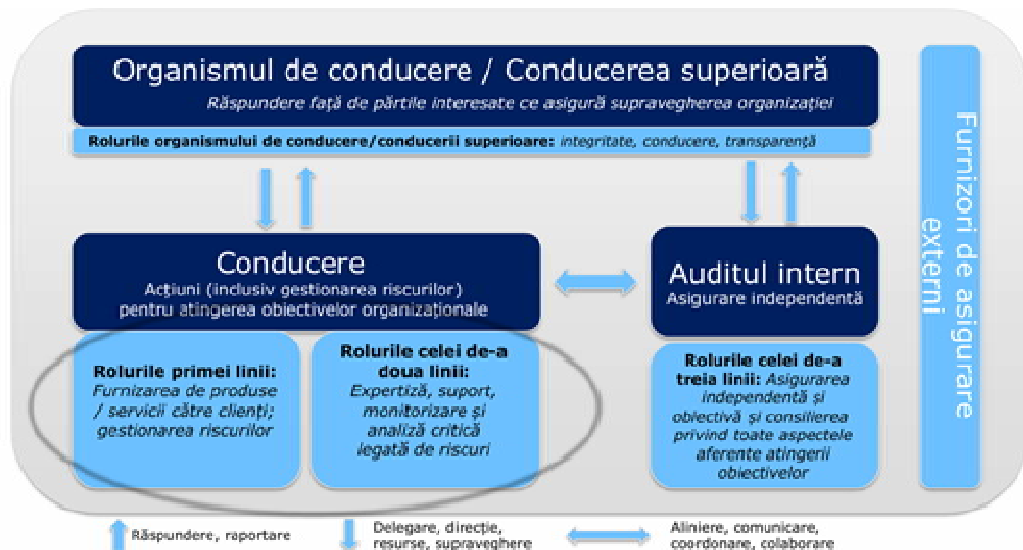
Auditul intern joacă un rol important în găsirea unor soluții eficiente și în asistarea procesului de implementare și dezvoltare a tehnicilor și instrumentelor necesare în acest proces de identificare a riscurilor. **Auditorul intern trebuie să aibă o înțelegere profundă a guvernantei corporative** pentru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

Într-o abordare a practicii internaționale, explicarea rolului auditului intern poate fi identificat în documentul de poziție IIA „**Modelul celor trei linii (IIA)**”.

RELEVANȚĂ: Documentul de poziție clarifică și consolidează principiile fundamentale, extinde domeniul de aplicare și explică modul în care rolurile organizaționale cheie colaborează pentru a facilita o solidă guvernanță și gestionare a riscurilor. Documentul IIA a fost actualizat în septembrie 2024, în contextul terminologiei din glosarul Standardelor Globale de Audit Intern, și poate fi consultat la urmatorul link: <https://www.theiia.org/globalassets/documents/resources/the-iias-three-lines-model-an-update-of-the-three-lines-of-defense-july-2020/three-lines-model-updated-english.pdf>

Noutatea constă în faptul că forma actualizată are la bază 6 principii, necesar a fi cunoscute și aplicate corespunzător, care pot permite adaptarea modelului în funcție de specificul și obiectivele organizației.

Modelul celor trei linii IIA



Roluri cheie:

Organismul de conducere/Conducerea superioară:

- Acceptă responsabilitatea față de părțile interesate pentru supravegherea organizației.
- Se angajează în dialog cu părțile interesate pentru a monitoriza interesele acestora și pentru a comunica transparent cu privire la îndeplinirea obiectivelor.
- Cultivă o cultură care promovează comportamentul etic și responsabilitatea.
- Stabilește structuri și procese pentru guvernanta, inclusiv comitete auxiliare atunci când este necesar.
- Deleagă responsabilitatea și alocă resurse managementului pentru atingerea obiectivelor organizației.
- Determină apetitul organizației pentru risc și exercită supravegherea asupra gestionării riscului (inclusiv a controalelor).
- Menține supravegherea conformității cu cerințele legale, de reglementare și etice.
- Institue și supraveghează o funcție de audit intern independentă, obiectivă și competentă.

Conducerea

Roluri aferente primei linii

- Conduce și coordonează acțiunile (inclusiv gestionarea riscului) și aplicarea resurselor pentru atingerea obiectivelor organizației.
- Menține un dialog continuu cu organismul de conducere și raportează privind rezultatele planificate, realizate și așteptate, corelate cu obiectivele organizației și cu riscurile.
- Stabilește și menține structuri și procese adecvate pentru gestionarea operațiunilor și al riscului (inclusiv controale).
- Asigură respectarea cerințelor legale, de reglementare și etice.

Roluri aferente liniei a doua

- Oferă expertiză complementară, sprijin, monitorizare și analiză critică legată de gestionarea riscului, inclusiv:
 - Dezvoltarea, implementarea și îmbunătățirea continuă a practicilor de gestionare al riscului (inclusiv controale) la nivel de procese, sisteme și organizație.
 - Realizarea obiectivelor de gestionare a riscului, cum ar fi: conformitatea cu legile, reglementările și comportamentul etic acceptabil; controale; securitatea informațiilor și a tehnologiei; sustenabilitatea; și asigurarea calității.
- Furnizează analize și rapoarte privind caracterul adecvat și eficacitatea gestionării riscului (inclusiv a controalelor).

Funcția de audit intern

- Menține responsabilitatea principală față de organismul de conducere și independența față de responsabilitățile conducerii.
- Comunică asigurare și consiliere independentă și obiectivă către conducere și organismul de conducere, cu privire la adecvarea și eficacitatea guvernantei și gestionării riscului (inclusiv a controalelor), pentru a sprijini atingerea obiectivelor organizației și pentru a promova și facilita îmbunătățirea continuă.
- Raportează organismului de conducere orice afectare a independenței și obiectivității și implementează măsuri de protecție după caz.

Furnizorii externi de asigurare

- Oferă asigurare suplimentară pentru:
 - Satisfacerea cerințelor legislative și de reglementare care protejează interesele părților interesate.

- Satisfacerea solicitărilor formulate de conducere și de organismul de conducere pentru a completa sursele interne de asigurare.

Plus – valoare / valoare adăugată

Plus-valoarea muncii de audit intern nu se concretizează doar prin raportul de audit intern sau prin recomandări și concluzii formulate în cadrul misiunii. Acesta este în fapt doar un mijloc de comunicare cu conducerea organizației.

Există însă alte aspecte care pot fi considerate valoare adăugată pentru rolul auditului intern, cum ar fi: sprijin pentru atingerea obiectivelor organizației, dezvoltarea unei culturi organizaționale orientate spre îmbunătățire continuă, oportunitățile pe care le creează sau creșterea receptivității conducerii față de evaluarea și gestionarea riscurilor și, nu în ultimă instanță, îmbunătățirea activității organizației în ansamblu, validată atât prin indicatori tehnici cât și de performanță.

Un aspect este acela că, privit din această perspectivă, auditul intern ar trebui să fie un element care să asigure *transparența informațiilor* și să contribuie la *eficientizarea strategiilor* organizației.

Al doilea aspect, poate mult mai important, este acela al *asigurării calității serviciilor de audit intern în conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern*.

Avem în vedere aici inclusiv respectarea cerințelor legate de „adăugare de valoare” prin activitatea de audit intern.

Menționăm mai jos unele referințe din *Standarde*:

- **Glosar: Audit intern** - Un **serviciu** de asigurare și de consiliere independent și obiectiv, **conceput pentru a adăuga valoare** și a îmbunătăți operațiunile unei organizații.
- **Standard 4.2** Conștiinciozitate profesională corespunzătoare: „**Auditorii interni încearcă să ofere valoare sau beneficiu maxim pentru investiția organizației în servicii de audit intern.**”
- **Standard 11.3** Comunicarea rezultatelor – Coordonatorul / „directorul executiv de audit intern ar trebui să ia în considerare dacă **concluzia** rezolvă o problemă, **adaugă valoare** și/sau conferă conducerii sau altor părți interesate încredere în ceea ce privește o temă sau o condiție generală.

Mențiunile de mai sus evidențiază faptul că, în esență, adăugarea de valoare ar trebui să fie un obiectiv principal al activității de audit intern, iar realizarea acestuia depinde de o bună pregătire profesională, o abordare adecvată a fiecărei misiuni și conștientizarea importanței activității de audit intern.

DOMENIUL II- Etică și profesionalism

2.6.2 Principiile fundamentale ale eticii profesionale a auditului intern

Principiile și standardele din domeniul Etică și Profesionalism din cadrul Standardelor Globale de Audit Intern înlocuiesc fostul Cod de Etică al IIA și prezintă așteptările comportamentale pentru auditorii interni profesioniști, inclusiv coordonatorii activității de audit intern, alte persoane și orice entități care furnizează servicii de audit intern. Conformitatea cu aceste principii și standarde inspiră încredere în activitatea auditorului intern, creează o cultură etică în cadrul funcției de audit intern și oferă baza pentru încrederea în activitatea și aprecierile auditorilor interni. Toți auditorii interni sunt obligați să se conformeze Standardelor de Etică și Profesionalism.

Standardele 2024 oferă practicienilor o nouă abordare, în sensul că etica profesională este o componentă distinctă în cadrul noilor reglementări, iar cerințele, aspectele legate de implementare și probele de conformitate au caracter obligatoriu și trebuie considerate ca atare, inclusiv sub aspectul legat de documentarea conformității.

Este necesar a se respecta cerința fundamentală, care menționează că „Auditorul intern, angajat sau prestator de servicii, **trebuie să fie independent, obiectiv, competent și poartă responsabilitatea calității activității desfășurate.** Ca atare, nu trebuie să își asume niciun fel de responsabilitate operațională sau managerială în cadrul organizației în care se desfășoară activitatea sa.”, este dezvoltată în cadrul fiecărui principiu al Domeniului II și, de aceea, în acest Ghid, facem referire la principalele elemente de conformare, fără a interveni cu recomandări în afara *Standardelor*.

De aceea, recomandăm tuturor cunoașterea și însușirea prevederilor domeniului.

Unele detalii privind înțelegerea și abordarea eticii 2024 pot fi consultate în: Revista Practici de Audit nr.4, CAFR 2024 (acces gratuit de pe site-ul CAFR.).

Principiul 1- Demonstrarea integrității

Standard 1.1 Onestitate și curaj profesional

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să își desfășoare activitatea cu **onestitate și curaj profesional**.

Auditorii interni trebuie să fie **sinceri, exacti, clari, deschiși și respectuoși** în toate relațiile și comunicările profesionale, chiar și atunci când își exprimă scepticismul sau oferă un punct de vedere contrar. Auditorii interni nu trebuie să facă declarații false, înșelătoare sau mincinoase și nici să ascundă sau să omită constatări sau alte informații pertinente din comunicări. Auditorii interni trebuie **să dezvăluie toate elementele relevante de care au cunoștință** și care, dacă nu sunt dezvăluite, ar putea afecta capacitatea organizației de a lua decizii în cunoștință de cauză.

Auditorii interni trebuie să dea dovadă de **curaj profesional** prin comunicarea sinceră și prin adoptarea de măsuri adecvate, chiar și atunci când se confruntă cu dileme și situații dificile. Directorul executiv de audit intern (n.n. Coordonatorul activității de audit intern) trebuie să mențină un mediu de lucru în care auditorii interni să se simtă susținuți atunci când își exprimă rezultatele legitime, bazate pe probe, fie că sunt favorabile sau nefavorabile”.

Aspecte legate de implementare

Conform *Standardului*, creșterea gradului de conștientizare, înțelegerea onestității și curajul profesional trebuie susținute de un nivel corespunzător al pregătirii profesionale, sub toate valențele legate de cunoaștere, capacitate de analiză, abordare obiectivă, concluzionare și formulare de recomandări competente și la obiect.

Evaluarea periodică de către coordonatorul de audit intern a performanțelor membrilor echipei/compartimentului de audit intern are un rol important în asigurarea implementării corespunzătoare a acestui *Standard*.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- Un **plan de formare** care să includă educare și formare în domeniul eticii.
- **Documente care atestă prezența sau participarea** auditorilor interni la educarea și formarea în domeniul eticii.

- **Evaluări de performanță** care să includă onestitatea și curajul profesional ca obiective.
- **Feedback** din partea principalelor părți interesate în ceea ce privește onestitatea și curajul auditorilor interni.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 1.2 Așteptările etice ale organizației

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să înțeleagă, să respecte, să îndeplinească și să contribuie la așteptările legitime și etice ale organizației și trebuie să fie capabili să recunoască un comportament care contravine acestor așteptări. Auditorii interni trebuie să încurajeze și să promoveze o cultură bazată pe etică în cadrul organizației. În cazul în care auditorii interni identifică un comportament în cadrul organizației care nu este în concordanță cu așteptările etice ale organizației, aceștia trebuie să raporteze problema în conformitate cu politicile și procedurile aplicabile”.

Aspecte legate de implementare

Un rol important în acest context îl are „baza unei culturi etice”, construită pe un cod de etică/conduită, precum și politici legate de comportamentul profesional.

Pentru echipa/compartimentul de audit intern **metodologia de abordare a problemelor de etică** se stabilește de către coordonator/director executiv și se discută cu conducerea superioară a entității pentru care se efectuează auditul intern, pentru asigurarea unei abordări comune.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Consemnări** privind participarea auditorilor interni la ateliere de lucru, evenimente de formare sau reuniuni în cadrul cărora au fost discutate așteptările și problemele etice.

- **Formularele semnate** de către auditorii interni individuali prin care aceștia confirmă că au înțeles și se angajează să respecte politicile și procedurile privind etica existente la nivelul organizației.
- **Planul de audit intern**, programul de lucru sau documentele de lucru care indică luarea în considerare a obiectivelor, riscurilor și proceselor de control legate de etică ale organizației.
- **Documente care să demonstreze că problemele etice au fost comunicate** consiliului, conducerii superioare a organizației și autorităților de reglementare în conformitate cu politicile organizației și cu legile și/sau reglementările relevante.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 1.3 Comportament corespunzător din perspectivă legală și etică

Cerințe

„Auditorii interni nu trebuie să se implice în/sau să ia parte la nicio activitate ilegală sau care discreditează organizația sau profesia de auditor intern sau care poate aduce prejudicii organizației sau angajaților acesteia. Auditorii interni trebuie să înțeleagă și să respecte legile și/sau reglementările relevante pentru sectorul de activitate și jurisdicțiile în care operează organizația, inclusiv să facă divulgări de informații, după cum este necesar. În cazul în care auditorii interni identifică încălcări ale legilor sau reglementărilor, aceștia trebuie să raporteze astfel de incidente persoanelor sau entităților care dispun de autoritatea de a adopta măsurile corespunzătoare, așa cum se specifică în legi, reglementări, precum și în politicile și procedurile aplicabile”.

Aspecte legate de implementare

Politicile organizaționale „ar trebui să fie suficient de specifice pentru a aborda situațiile survenite în exercitarea funcției de audit intern”. Măsura suficienței este apreciată de coordonatorul activității de audit intern, iar **Standardul** permite ca acesta „să elaboreze și să pună în aplicare o **metodologie care să precizeze acțiunile** pe care auditorii interni trebuie să le întreprindă **ca răspuns la încălcările prevederilor legale sau de reglementare de care aceștia iau cunoștință**. Metodologia poate include o

procedură de validare a adoptării măsurilor adecvate pentru a aborda încălcarea respectivă”.

Corespunzător, la nivelul auditului intern *ar trebui* să se stabilească o **metodologie** privind obligațiile auditorilor interni de conformare cu *Standardele* și de respectare a unei conduite etice „*în concordanță cu valorile etice și profesionale*”.

De menționat că **sunt prezentate în Standard cele mai reprezentative comportamente compromițătoare**, care ar trebui considerate și, eventual completate, în funcție de situații, astfel încât să se evite orice încălcări ale principiului.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Consemnări** privind participarea auditorilor interni la cursuri de formare privind legile, reglementările și comportamentul etic și profesional.
- **Recunoașterea** de către auditorii interni a **înțelegerii** și a **angajamentului acestora de a acționa** în conformitate cu așteptările legale și profesionale relevante.
- **Metodologii documentate** pentru **gestionarea comportamentelor ilegale** sau **compromițătoare ale auditorilor interni** și a **încălcărilor normelor** legale sau de reglementare comise de către persoane din cadrul organizației.
- **Comunicarea documentată** între auditorii interni și supervizorii acestora și/sau consilierii juridici care abordează problemele legate de acțiuni ilegale sau neprofesionale.
- **Aprobarea** prin care se certifică faptul că **au fost examinate documentele de lucru**.
- **Comunicarea finală** aferentă misiunii, dacă este cazul.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus..

Principiul 2- Menținerea obiectivității

„Auditorii interni mențin o atitudine imparțială și obiectivă atunci când efectuează servicii de audit intern și iau decizii”.

Standard 2.1 Obiectivitatea individuală

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să mențină obiectivitatea profesională atunci când efectuează serviciile de audit intern sub toate aspectele. Obiectivitatea profesională presupune ca auditorii interni să adopte o mentalitate imparțială și obiectivă și să formuleze judecăți bazate pe evaluări echilibrate ale tuturor circumstanțelor relevante. Auditorii interni trebuie să fie conștienți de potențialele prejudecăți și să le gestioneze”.

Aspecte legate de implementare

Accentul este pus pe *„lipsa de compromisuri sau de subordonare a judecății”*.

În contextul *Standardelor*, obiectivitatea se susține prin politici de audit intern pentru *„furnizarea de cerințe, proceduri și orientări care stabilesc o abordare sistematică și disciplinată pentru colectarea și evaluarea informațiilor în vederea furnizării unei evaluări echilibrate a activității examinate.”*

Capacitatea auditorului intern de a evalua informațiile și probele în mod obiectiv *„ar trebui să ia în considerare tendința umană de a interpreta greșit informațiile sau de a face presupuneri sau greșeli”*, care includ prejudecăți cum ar fi: *„Subiectivism în autoevaluare - lipsa unei perspective critice la revizuirea propriei activități, ceea ce poate duce la trecerea cu vederea a unor greșeli sau deficiențe. Prejudecata de familiaritate - formularea de presupuneri pe baza experiențelor anterioare, care poate compromite scepticismul profesional.”*

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Trimiterile din Carta/Statutul de audit intern** la responsabilitatea auditorilor interni de a menține obiectivitatea.
- **Politici și proceduri** legate de obiectivitate.
- **Documente privind formarea planificată și finalizată** în materie de obiectivitate, inclusiv lista participanților.
- **Formulare de atestare** care confirmă faptul că auditorii interni sunt conștienți de importanța obiectivității și de obligația de a dezvălui orice potențiale cazuri de afectare a acesteia.
- **Informarea documentată** cu privire la potențialele conflicte de interese sau alte situații care afectează obiectivitatea.

- **Mențiuni efectuate de către supervizori** pe parcursul activităților de revizuire și mentorat destinate auditorilor interni.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 2.2 Protejarea obiectivității

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să recunoască și să evite sau să soluționeze deficiențele reale, potențiale și identificate în ceea ce privește obiectivitatea. Auditorii interni nu trebuie să accepte niciun element tangibil sau intangibil, cum ar fi un cadou, o recompensă sau o favoare, care ar putea afecta sau se presupune că ar afecta obiectivitatea. Auditorii interni trebuie să evite conflictele de interese și nu trebuie să se lase influențați în mod nejustificat de propriile interese sau de interesele altora, inclusiv ale conducerii superioare sau ale altor persoane aflate într-o poziție de autoritate, sau de mediul politic ori de alte aspecte din sfera acestora de activitate.

Atunci când se efectuează servicii de audit intern:

- *Auditorii interni trebuie să se abțină de la evaluarea activităților specifice pentru care au fost responsabili anterior. Se presupune că obiectivitatea este afectată în cazul în care un auditor intern furnizează servicii de asigurare pentru o activitate pentru care auditorul intern a fost responsabil în ultimele 12 luni.*
- *În cazul în care prin funcția de audit intern urmează să se furnizeze servicii de asigurare în cazul în care anterior au fost prestate servicii de consiliere, directorul executiv de audit.*
- *Auditorul intern trebuie să confirme faptul că natura serviciilor de consiliere nu afectează obiectivitatea și trebuie să aloce resurse astfel încât să fie gestionată obiectivitatea individuală. Misiunile de audit intern de asigurare pentru funcțiile de care este responsabil directorul executiv de audit intern trebuie să fie supravegheate de o parte independentă externă funcției de audit intern.*
- *În cazul în care auditorii interni trebuie să furnizeze servicii de consiliere referitoare la activități pentru care au avut responsabilități anterioare, aceștia trebuie să comunice părții care solicită serviciile*

respective potențialele deficiențe existente înainte de a accepta misiunea de audit intern.

*Directorul executiv de audit intern trebuie să stabilească **metodologii** pentru a aborda situațiile în care este afectată obiectivitatea. Auditorii interni trebuie să analizeze aceste deficiențe și să adopte măsurile corespunzătoare în conformitate cu metodologiile relevante.”*

Aspecte legate de implementare

Se vor avea în vedere cel puțin aspecte menționate de Standard, raționamentul suplimentar și „conflictele de interese, care pot de fapt sau în aparență:

- *Să contravină sau să concureze cu interesele organizației.*
- *Să creeze posibilitatea de a obține un câștig financiar necuvenit sau un alt câștig personal necuvenit.*
- *Să fie stabilite numai pentru a se proteja de pierderi sau prejudicii potențiale sau reale.*
- *Să fie bazate pe nepotism sau favoritism pentru anumite persoane.”*

În metodologiile aferente funcției de audit intern (politici/proceduri interne) se vor mai avea în vedere:

- așteptările și cerințele auditorilor interni în legătură cu **primirea de cadouri, favoruri și recompense; identificarea situațiilor care pot afecta obiectivitatea; acțiuni adecvate la constatarea unei deficiențe.**

- măsuri de precauție pentru a reduce potențialele cazuri de afectare a obiectivității cum ar fi: *bazarea evaluărilor de performanță și a remunerării în principal pe sondaje sau pe contribuțiile din partea conducerii cu privire la activitatea analizată; măsurarea performanței în funcție de numărul de constatări identificate în timpul misiunilor de audit intern, de creșterea veniturilor aferente activității analizate sau de economiile de costuri sau de eliminarea de locuri de muncă impuse activității analizate; permisiunea acordată conducerii de a oferi compensații indirecte sub formă de cadouri și gratuități.*

- proceduri în cadrul procesului de supraveghere a activității de audit intern pentru *examinarea documentelor de lucru și gradul de adecvare a constatărilor și concluziilor.*

Standardul 2.2 se coroborează cu cerințele din standardele 12.3 Supravegherea și îmbunătățirea performanței misiunilor de audit intern, 13.5 Resursele pentru misiunile de audit intern și 2.3 Prezentarea deficiențelor privind obiectivitatea.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Politici și proceduri** pentru identificarea potențialelor deficiențe și a măsurilor de protecție necesare.
- **Evidențe** privind formarea în materie de obiectivitate.
- **Documentația** prin care auditorii interni atestă că nu au cunoștință de existența unor deficiențe sau că au dezvăluit potențiale deficiențe.
- **Surse de feedback** privind percepția obiectivității auditorilor interni, cum ar fi sondajele efectuate în rândul părților interesate cu privire la funcția de audit intern.
- **Note** din evaluările de supraveghere.
- **Planul de remunerare.**
- **Procese-verbale ale ședințelor consiliului de administrație** în care au fost discutate probleme legate de afectarea obiectivității.
- **Planuri** care prezintă dispoziții alternative pentru derularea activităților din planul de audit intern în cazul în care nu se poate evita afectarea obiectivității.
- **Rezultatele evaluărilor externe** ale calității efectuate de către un evaluator independent.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 2.3 Dezvăluirea afectării obiectivității

Cerințe

„În cazul în care obiectivitatea este afectată în fapt sau în aparență, detaliile acestei situații trebuie să fie comunicate cu promptitudine părților interesate. În cazul în care auditorii interni iau cunoștință de o deficiență care le-ar putea afecta obiectivitatea, aceștia trebuie să o comunice directorului executiv de audit intern sau unui supraveghetor desemnat. În cazul în care directorul executiv de audit intern stabilește faptul că o deficiență afectează capacitatea unui auditor intern de a-și îndeplini atribuțiile în mod obiectiv, acesta trebuie să discute despre această deficiență cu conducerea care coor-

donează activitatea examinată, cu consiliul de administrație și/sau cu conducerea superioară și să stabilească măsurile adecvate pentru a rezolva situația. În cazul în care o deficiență, care afectează credibilitatea sau percepția asupra fiabilității constatărilor, recomandărilor și/sau concluziilor misiunii de audit intern, este descoperită după încheierea misiunii de audit intern, directorul executiv de audit intern trebuie să discute problema cu conducerea care coordonează activitatea examinată, cu consiliul de administrație, cu conducerea superioară și/sau cu alte părți interesate afectate și să stabilească măsurile adecvate pentru a rezolva situația. (A se consulta, de asemenea, Standardul 11.4 Erori și omisiuni). În cazul în care obiectivitatea directorului executiv de audit intern este afectată în fapt sau în aparență, acesta trebuie să informeze consiliul de administrație cu privire la această deficiență. (A se consulta, de asemenea, Standardul 7.1 Independența organizațională).”

Aspecte legate de implementare

Procedura de implementare are în vedere modul în care se abordează dezvăluirea și soluționarea deficiențelor de obiectivitate care se stabilește de către coordonator/director executiv de audit intern, de comun acord cu consiliul de administrație și, respectiv cu conducerea superioară.

În cazul în care nu poate fi evitată afectarea obiectivității, coordonatorul/ directorul executiv de audit intern poate lua în considerare opțiuni pentru a gestiona situația respectivă, inclusiv:

- **Repartizarea auditorilor interni** pentru a elimina auditorul intern în cazul căruia s-au constatat deficiențe de obiectivitate din misiunea de audit intern.
- **Reprogramarea unei misiuni** de audit intern pentru a se asigura că pentru aceasta este alocat personal corespunzător.
- **Ajustarea domeniului de aplicare** a unei misiuni de audit intern.
- **Externalizarea executării sau a supravegherii** misiunii de audit intern.”

Standardul se coroborează cu Standardul 7.1 Independența organizațională.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Metodologii** de audit intern pentru dezvăluirea deficiențelor de obiectivitate.

- **Documente** care să ateste prezența sau absența deficiențelor de obiectivitate.
- **Înregistrări** privind dezvăluirea deficiențelor de obiectivitate și răspunsul și/sau aprobarea soluționării acestora de către părțile corespunzătoare.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Principiul 3 Demonstrarea competenței

„Auditorii interni aplică cunoștințele, competențele și abilitățile necesare pentru a-și îndeplini cu succes rolurile și responsabilitățile ce le revin.”

Standard 3.1 Competență

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să posede sau să dobândească competențele necesare pentru a-și îndeplini cu succes responsabilitățile ce le revin. Competențele necesare includ cunoștințele, aptitudinile și abilitățile adecvate postului și responsabilităților corespunzătoare nivelului de experiență al acestora. Auditorii interni trebuie să posede sau să dobândească cunoștințe privind Standardele Globale de Audit Intern ale IIA. Auditorii interni trebuie să se angajeze în prestarea în mod exclusiv a acelor servicii pentru care posedă sau pot dobândi competențele necesare. Fiecare auditor intern este responsabil pentru dezvoltarea și aplicarea continuă a competențelor necesare îndeplinirii responsabilităților profesionale ce le revin. În plus, directorul executiv de audit intern trebuie să se asigure că pentru funcția de audit intern există în mod colectiv competențele necesare prestării serviciilor de audit intern descrise în Carta de audit intern sau trebuie să dobândească competențele necesare. (A se consulta, de asemenea, Standardul 7.2 Calificări ale directorului executiv de audit intern și 10.2 Managementul resurselor umane).”

Aspecte legate de implementare

Notăm faptul că *Standardul* conține o listă cuprinzătoare a **cerințelor** legate de **dezvoltarea competenței**, legate de:

- Comunicare și colaborare.
- Guvernanța, gestionarea riscurilor și procesele de control.

- Funcții de afaceri, cum ar fi managementul financiar și tehnologia informației.
- Riscuri omniprezente, cum ar fi fraudă.
- Instrumente și tehnici de colectare, analiză și evaluare a datelor.
- Riscurile și impactul potențial al diferitelor condiții economice, de mediu, juridice, politice și sociale.
- Legi, reglementări și practici relevante pentru organizație, sector și domeniul de activitate.
- Tendințe și probleme emergente relevante pentru organizație și pentru auditul intern.
- Supervizare și coordonare.

Pentru a-și dezvolta și demonstra competențele, auditorii interni pot:

- Să obțină acreditările profesionale corespunzătoare, cum ar fi titlul de Certified Internal Auditor® (auditor intern certificat®), precum și alte certifi-cări și acreditări.
- Să identifice oportunitățile de perfecționare și competențele care ne-cesită a fi dezvoltate, pe baza feedback-ului oferit de părțile interesate, colegi și supervizori.
- Să caute cursuri de formare relevante nu numai în ceea ce privește metodologiile de audit intern, ci și în ceea ce privește activitățile operaționale relevante pentru organizație. Oportunitățile de formare pot include înscrierea la cursuri, colaborarea cu un mentor sau atribuirea de noi sarcini sub suprave-ghere în timpul unei misiuni de audit intern.

De asemenea, este necesar a avea în vedere faptul că *Standardul* face re-ferire directă la competențele colective necesare funcției de audit intern pentru a presta serviciile de audit intern, pentru care coordonatorul/directorul execu-tiv, ar trebui:

- Să mențină cunoștințele privind competențele auditorilor interni, ca-re vor fi utilizate la repartizarea sarcinilor, la identificarea nevoilor de formare, precum și la recrutarea auditorilor interni pentru ocuparea posturilor vacante.
- Să participe la evaluarea performanțelor auditorilor interni individuali.
- Să identifice domeniile în care ar trebui îmbunătățite competențele aferente funcției de audit intern.

- Să încurajeze curiozitatea intelectuală a auditorilor interni și să investească în formare și în alte oportunități de îmbunătățire a performanțelor de audit intern.

- Să înțeleagă competențele altor furnizori de servicii de asigurare și de consiliere și să ia în considerare posibilitatea de a se baza pe acești furnizori ca sursă de competențe suplimentare sau de specialitate ce nu sunt disponibile în cadrul funcției de audit intern.

- Să ia în considerare posibilitatea de a contracta un furnizor de servicii extern și independent atunci când funcția de audit intern nu dispune în mod colectiv de competențele necesare pentru a efectua serviciile solicitate.

- Să implementeze în mod eficace un program de asigurare și îmbunătățire a calității.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Documentația** care enumeră certificările, educația, experiența, istoricul profesional și alte calificări ale auditorilor interni.

- **Autoevaluarea** de către auditorii interni a competențelor acestora și planurile de dezvoltare profesională.

- **Documente** privind participarea auditorilor interni la programe de formare profesională continuă, cum ar fi cursuri, conferințe, ateliere de lucru și seminarii.

- **Evaluări** documentate ale performanțelor auditorilor interni.

- **Revizuri de supraveghere documentate** ale misiunilor de audit intern, sondaje post-misiune completate de părțile interesate de audit intern și alte forme de feedback care indică competențele demonstrate de auditorii interni individuali și de funcția de audit intern.

- **Rezultatele evaluărilor interne și externe ale calității.**

- **Documentarea competențelor relevante** necesare pentru a realiza planul de audit intern, o analiză a deficitului de resurse, precum și identificarea oportunităților de formare și a bugetului necesar pentru a acoperi acest deficit.

- **Documente**, cum ar fi o hartă de asigurare, care indică competențele altor furnizori de servicii de asigurare și consiliere pe care funcția de audit intern se poate baza.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 3.2 Dezvoltarea profesională continuă

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să își mențină și să își dezvolte continuu competențele pentru a îmbunătăți eficacitatea și calitatea serviciilor de audit intern. Auditorii interni trebuie să urmărească dezvoltarea profesională continuă, inclusiv prin educație și formare. Auditorii interni practicanți care au obținut certificări profesionale în domeniul auditului intern trebuie să respecte politicile de formare profesională continuă și să îndeplinească cerințele aplicabile certificărilor lor”.

Aspecte legate de implementare

Formele de dezvoltare profesională includ:

- autoinstruire, formare la locul de muncă, oportunități de a dobândi noi competențe în cadrul unor misiuni speciale (cum ar fi programele de rotație), mentorat, feedback din partea supervisorului și cursuri de formare gratuite și plătite.

Pe lângă obligativitatea urmăririi formelor de dezvoltare profesională continuă ca urmare a deținerii calității de auditor financiar (organizate de CAFR), coordonatorul/ directorul executiv de audit intern are responsabilitatea de a identifica oportunități de completare a cunoștințelor specifice domeniului, cel puțin anual.

În același timp, coordonatorul/directorul executiv de audit intern răspunde și de asigurarea, monitorizarea și verificarea nivelului de cunoștințe ale membrilor echipei/compartimentului de audit intern.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- Planuri documentate de participare la evenimente de formare, conferințe profesionale și alte activități de formare profesională continuă.
- Registrele de evidență a formării profesionale continue finalizate și a acreditărilor obținute de către auditorii interni.

- Evaluările de performanță ale auditorilor interni și/sau planurile de dezvoltare profesională.
- Dovada implicării active în cadrul IIA și în alte organizații profesionale relevante, cum ar fi serviciul de voluntariat.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Principiul 4 Exercițarea conștiinciozității profesionale corespunzătoare

„Auditorii interni planifică și execută serviciile de audit intern exercitând o conștiinciozitate profesională corespunzătoare.”

Trebuie reținut faptul că „**Standardele** pe care le presupune **exercitarea unei conștiinciozități profesionale corespunzătoare necesită:**

- **Conformarea** cu Standardele Globale de Audit Intern.
- **Luarea în considerare** a naturii, circumstanțelor și cerințelor activităților care urmează să fie efectuate.
- **Aplicarea scepticismului** profesional pentru a evalua și analiza în mod critic informațiile.”

Standard 4.1 Conformitatea cu Standardele Globale de Audit Intern

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să planifice și să presteze servicii de audit intern în conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern. Metodologiile funcției de audit intern trebuie să fie stabilite, documentate și menținute în conformitate cu standardele. Auditorii interni trebuie să respecte standardele și metodologiile funcției de audit intern atunci când planifică și efectuează servicii de audit intern și comunică rezultatele. În cazul în care standardele sunt utilizate împreună cu cerințe emise de către alte organisme abilitate, comunicările de audit intern trebuie să menționeze, de asemenea, utilizarea celorlalte cerințe, după caz. În cazul în care legile sau reglementările interzic auditorilor interni sau funcției de audit intern să se respecte orice parte a standardelor, este necesară conformitatea cu toate celelalte părți ale standardelor și trebuie să se facă divulgări de informații corespunzătoare.

În cazul în care auditorii interni nu se pot conforma unei cerințe, directorul executiv de audit intern trebuie să documenteze și să comunice o descriere a circumstanțelor, a acțiunilor alternative întreprinse, a impactului acțiunilor și a justificării situației. Cerințele legate de dezvăluirea neconformității cu standardele sunt descrise în *Standardele 8.3 Calitate, 12.1 Evaluarea internă a calității și 15.1 Comunicarea finală a misiunii de audit intern.*

Aspecte legate de implementare

Drept condiție principală, este necesar să se asigure conformarea permanentă cu cele mai recente versiuni ale *Standardelor*, aplicarea celor mai stricte cerințe, în cazul în care există neconcordanțe între standarde și reglementări ale altor organisme abilitate, după caz.

Conformitatea cu cerințele din *Standarde* trebuie asigurată prin grija coordonatorului/directorului executiv de audit intern prin forme de revizuire/supraveghere a programelor de lucru ale misiunii, iar orice posibilă neconformitate trebuie abordată și prin prisma respectării principiului respectiv.

Imposibilitatea conformării cu un standard trebuie motivată, confirmată în procesul de supervizare, inclusiv prin prisma efectelor neconformării.

Standardul se coroborează cu Standardul 15.1 Comunicarea finală a misiunii de audit intern.

Se menționează expres în *Standard*: „În plus, legile, reglementările, metodologiile de audit intern și politicile organizaționale pot oferi specificații pentru a determina momentul și modalitatea prin care trebuie dezvăluită neconformitatea.”

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Documentarea metodologiilor** funcției de audit intern și indicarea datei la care acestea au fost actualizate ultima dată.
- Dacă este cazul, **comunicările finale** ale misiunii de audit intern și comunicările cu consiliul de administrație și cu conducerea superioară în cazul în care au fost dezvăluite neconformități.
- **Documentația** care face referire la **legile și/sau reglementările care se impuneau a fi respectate** de către auditorii interni și **care au împiedicat conformitatea acestora cu standardele.**
- **Documentația** care face trimitere la **cerințele cu valoare de normă** la care funcția de audit intern aderă în plus față de standarde.

- **Rezultatele programului de asigurare și îmbunătățire a calității.**

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 4.2 Conștiinciozitate profesională corespunzătoare

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să își exercite conștiinciozitatea profesională corespunzătoare prin evaluarea naturii, circumstanțelor și cerințelor serviciilor care urmează să fie prestate, inclusiv:

- *Strategia și obiectivele organizației.*
- *Interesele celor în beneficiul cărora sunt furnizate servicii de audit intern și interesele altor părți interesate.*
- *Adecvarea și eficacitatea proceselor de guvernanță, de gestionare a riscurilor și de control.*
- *Costul în raport cu beneficiile potențiale ale serviciilor de audit intern care urmează să fie efectuate.*
- *Amploarea și promptitudinea activităților necesare pentru atingerea obiectivelor misiunii.*
- *Complexitatea relativă, importanța relativă sau semnificația riscurilor pentru activitatea examinată.*
- *Probabilitatea apariției unor erori semnificative, a fraudei, a neconformității și a altor riscuri care ar putea afecta obiectivele, operațiunile sau resursele.*
- *Utilizarea de tehnici, instrumente și tehnologii adecvate.”*

Aspecte legate de implementare

Drept condiție esențială pentru prestarea serviciilor de audit intern cu conștiinciozitate, este necesar să se ia în considerare :

- scopul auditului intern și natura serviciilor prestate;
- înțelegerea Cartei auditului intern și a planului de audit intern;
- interesele clienților organizației și ale altor părți interesate (inclusiv ale publicului) afectate de acțiunile organizației;

– abordarea corespunzătoare a circumstanțelor și aspectele riscurilor pe care coordonatorul/directorul executiv de audit trebuie să le ia în considerare atunci când efectuează evaluarea riscurilor pe care se bazează planul de audit intern;

– Supervizarea adecvată a misiunii și un program de asigurare și îmbunătățire a calității.

Standardul se coroborează cu cerințele din Domeniul V: Efectuarea serviciilor de audit intern și Standardele 8.3 Calitate, 8.4 Evaluarea externă a calității și Principiul 12 Îmbunătățirea calității și standardele aferente.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Notele de planificare** care documentează strategia și obiectivele organizației și ale activității care fac obiectul analizei.
- **Evaluări documentate** ale proceselor de guvernanță, de gestionare a riscurilor și de control.
- **Notițe, consemnări** care arată evaluarea riscurilor, inclusiv a erorilor, a neconformității și a fraudei.
- **Minute de la reuniuni sau discuții** privind costurile și beneficiile potențiale ale serviciilor de audit intern, precum și amplexarea și caracterul oportun al misiunii de audit intern.
- **Documentele de lucru** care indică revizuirea de supraveghere a misiunilor de audit intern.
- **Evaluarea performanțelor** auditorilor interni.
- **Însemnări** de la întâlniri, cursuri de formare sau alte discuții privind conștiinciozitatea profesională corespunzătoare.
- **Solicitarea de feedback** din partea părților interesate prin sondaje sau alte instrumente.
- **Evaluările interne și externe** efectuate ca parte a programului de asigurare și îmbunătățire a calității funcției de audit intern.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

2.6.3. Scepticismul profesional

2.6.3.1. Definirea scepticismului profesional

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

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

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

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

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

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

2.6.3.2. Importanța scepticismului profesional în cadrul misiunii de audit intern

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

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

Menținerea scepticismului profesional pe parcursul misiunii de audit intern îi permite auditorului să reducă riscurile de omitere a unor circumstanțe neobișnuite, generalizarea excesivă în momentul formulării concluziilor pe marginea observațiilor de audit sau utilizarea unor prezumții inadecvate în determinarea naturii, perioadei și amplitudinii procedurilor de audit intern și în evaluarea rezultatelor acestora.

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

- ✓ la identificarea și evaluarea riscurilor de denaturare semnificativă (de exemplu, când sunt efectuate proceduri de evaluare a riscurilor);
- ✓ atunci când este revizuită evaluarea auditorului cu privire la riscurile de denaturare semnificativă și sunt modificate, în consecință, procedurile de audit viitoare planificate, de exemplu, ca urmare a unor informații noi care sunt inconsecvente cu probele de audit pe care auditorul intern și-a bazat inițial evaluarea, sau prin atenția acordată modificărilor în circumstanțele date, a noilor informații sau a unei modificări în procesul de înțelegere de către auditor a structurii sau activității auditate;
- ✓ în vederea stabilirii naturii, perioadei și amplitudinii procedurilor de audit ulterioare, care răspund riscurilor evaluate de denaturare semnificativă și a probelor de audit desfășurate în vederea evaluării;
- ✓ când se ia în considerare, în domeniile în care sunt identificate riscuri evaluate mai mari, nevoia de a crește cantitatea probelor de audit sau obținerea de probe mai relevante sau credibile, de exemplu, prin acordarea unei mai mari atenții obținerii de probe de la părțile terțe sau obținerii de probe coroborative de la un număr de surse independente;
- ✓ atunci când este evaluată credibilitatea datelor pe baza cărora sunt elaborate estimările auditorului intern și când sunt identificate și investigate fluctuații sau relații care sunt inconsecvente cu alte infor-

mații relevante sau care diferă, cu o sumă semnificativă, în comparație cu valorile estimate;

- ✓ atunci când sunt formulate concluzii despre obținerea unei asigurări rezonabile și despre măsura în care au fost obținute suficiente probe de audit adecvate pentru a sprijini aceste concluzii. Se iau în considerare implicațiile pentru opinie, atunci când auditorul se află în imposibilitatea de a obține probe de audit necesare.

2.6.3.3. Relația dintre scepticismul profesional și fraudă

Din cauza caracteristicilor fraudei, inclusiv a faptului că aceasta poate include scheme sofisticate menite să o ascundă, scepticismul profesional al auditorului este deosebit de important atunci când se iau în considerare riscurile de denaturare semnificativă cauzate de fraudă.

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

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

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

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

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

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

2.6.3.4. Evidențierea aplicării scepticismului profesional

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

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

Standardul 4.3 Scepticism profesional

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să dea dovadă de scepticism profesional atunci când planifică și efectuează servicii de audit intern. Pentru a exercita scepticismul profesional, auditorii interni trebuie:

- *Să mențină o atitudine care să includă curiozitatea.*
- *Să evalueze în mod critic fiabilitatea informațiilor.*
- *Să fie sinceri și onești atunci când expun anumite chestiuni și să pună întrebări cu privire la informații inconsecvente.*
- *Să caute probe suplimentare pentru a judeca informațiile și declarațiile care ar putea fi incomplete, inconsecvente, false sau înșelătoare.”*

Aspecte legate de implementare

Standardul evidențiază faptul că:

- *scepticismul profesional se aplică în colectarea și analiza informațiilor, pentru a determina dacă informațiile sunt relevante, fiabile și suficiente, și poate determina analize suplimentare în cazul în care se stabilește că informațiile sunt incomplete, inconsecvente, false sau înșelătoare, ori o revizuire suplimentară;*
- *Coordonatorul/directorul executiv de audit intern dezvoltă competențele legate de scepticismul profesional pentru membrii echipei/compartimentului de audit intern.*

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Dovezi ale formării** profesionale relevante planificate și finalizate, inclusiv o listă a participanților.
- **Documente de lucru** care identifică abordarea auditorului intern în vederea evaluării și validării informațiilor colectate în timpul unei misiuni de audit intern.
- **Documente** care să ateste că **informațiile false sau înșelătoare** au fost tratate ca o constatare a angajamentului/misiunii de audit intern.
- **Documentele de lucru și comunicările** privind misiunea de audit intern, revizuite și semnate sau parafate de către supervisorul misiunii de audit intern.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Principiul 5 Păstrarea confidențialității

„Auditorii interni utilizează și protejează informațiile în mod corespunzător”

Standard 5.1 Utilizarea informațiilor

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să respecte politicile, procedurile, legile și reglementările relevante atunci când utilizează informațiile. Informațiile nu

trebuie să fie utilizate în interes personal sau într-un mod contrar sau în detrimentul obiectivelor legitime și etice ale organizației.”

Aspecte legate de implementare

Conform *Standardului*, „**Politicile și procedurile organizației și cele aferente funcției de audit intern** reglementează, în general, gestionarea și utilizarea de către auditorii interni a informațiilor pe tot parcursul ciclului de viață al acestora, de la punctul de acces la colectarea, transferul, stocarea și/sau distrugerea acestora. În plus, auditorii interni ar trebui să cunoască și să respecte orice politici și proceduri legate de informațiile aparținând părților terțe pe care le pot accesa.”

În practică, recomandăm ca procedurile interne de audit intern să se actualizeze pe măsură ce apar situații specifice legate de păstrarea informațiilor, pentru evitarea oricăror situații de divulgare a unor „informații sensibile” și pentru protejarea auditorului intern față de încălcarea acestui principiu.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Controale** implementate și funcționale în mod eficient privind accesul la informații și utilizarea acestora.
- **Documentarea** politicilor, procedurilor și formării relevante legate de utilizarea corectă a informațiilor.
- **Procese-verbale** ale reuniunilor în cadrul cărora s-a discutat despre utilizarea adecvată a informațiilor.
- **Registrele de prezență la cursurile de formare privind utilizarea informațiilor.**
- **Documentația** prin care auditorii interni confirmă că au înțeles politicile, procedurile, legile și reglementările relevante.
- **Evaluări** ale performanțelor care să demonstreze că au fost respectate politicile, procedurile, legile și reglementările relevante.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 5.2 Protecția informațiilor

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să fie conștienți de responsabilitățile care le revin în ceea ce privește protecția informațiilor și să dea dovadă de respect față de confidențialitatea, caracterul privat și proprietatea asupra informațiilor obținute în timpul prestării serviciilor de audit intern sau ca urmare a relațiilor profesionale. Auditorii interni trebuie să înțeleagă și să respecte legile, reglementările, politicile și procedurile referitoare la confidențialitatea informațiilor, la caracterul privat al informațiilor și la securitatea informațiilor care se aplică organizației și funcției de audit intern. Aspectele relevante în mod specific pentru funcția de audit intern includ:

- Custodia, păstrarea și eliminarea înregistrărilor aferente angajamentului/misiunii.
- Transmiterea înregistrărilor privind misiunea către părțile interne și externe.
- Gestionarea, accesul sau copierea de informații confidențiale atunci când acestea nu mai sunt necesare.

Auditorii interni nu trebuie să divulge informații confidențiale unor părți neautorizate, cu excepția cazului în care există o responsabilitate legală sau profesională de a face acest lucru. Auditorii interni trebuie să gestioneze riscul expunerii sau divulgării neintenționate a informațiilor. Directorul executiv de audit intern trebuie să se asigure că funcția de audit intern și persoanele care oferă suport pentru funcția de audit intern respectă aceleași cerințe de protecție a informațiilor.”

Aspecte legate de implementare

În implementarea *Standardului*, auditul intern trebuie să pună accent pe:

- procedurile de audit intern și ale organizației, care trebuie să conțină reguli de securitatea fizică și digitală, precum și accesul la păstrarea și eliminarea informațiilor, în conformitate sau în completarea legilor și altor reglementări care dispun protecția specifică a informațiilor;
- impactul cerințelor și protecțiilor legale și/sau de reglementare (de exemplu, privilegiul juridic sau privilegiul avocat-client);
- monitorizarea accesului la informații și/sau limitarea/anularea acestuia.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Documentația** care să demonstreze aplicarea metodologiilor relevante.
- **Documentația** privind punerea în aplicare a mecanismelor care restricționează accesul la informații și reduc riscul de eludare a controalelor în vigoare.
- **Registrele de prezență** la cursurile de formare privind protecția informațiilor.
- **Documentația** prin care auditorii interni confirmă că au înțeles politicile, procedurile, legile și reglementările relevante.
- **Documentarea** restricțiilor privind distribuirea documentelor de lucru și comunicarea finală.
- **Documentația** privind divulgarea și distribuirea autorizată.
- **Evidențe ale divulgărilor de informații** impuse de lege sau aprobate de către consilierul juridic, dacă este cazul, și/sau de către consiliul de administrație și conducerea superioară.
- **Acorduri/declarații de confidențialitate** sau de nedivulgare a informațiilor semnate de auditorii interni.
- **Evaluări ale performanțelor** care să demonstreze că au fost respectate politicile și procedurile legate de protecția și divulgarea informațiilor.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Orientativ, pot fi avute în vedere modele de declarații de etică, confidențialitate, prezentate în Anexa 3.

2.6.4. Raționamentul profesional

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

Raționamentul profesional este esențial pentru efectuarea unui audit adecvat. Acest lucru se datorează faptului că interpretarea cerințelor etice relevante și a Standardelor Globale de Audit Intern și luarea deciziilor necesare pe

parcursul auditului în cunoștință de cauză nu se pot realiza fără aplicarea cunoștințelor relevante și experienței cu privire la fapte și circumstanțe.

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

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

Raționamentul profesional:

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

2.7. Tipuri de misiuni de audit intern

2.7.1. Prezentare

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

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

Glosar - Standardele Globale de Audit Intern

Servicii de asigurare - Servicii prin care auditorii interni efectuează evaluări obiective pentru a oferi asigurări. Exemple de servicii de asigurare includ misiuni de conformitate, financiare, operaționale sau de performanță și referitoare la tehnologie. Auditorii interni pot oferi o asigurare limitată sau rezonabilă, în funcție de natura, momentul și amploarea procedurilor efectuate.

Servicii de consiliere - Servicii prin care auditorii interni oferă consiliere părților interesate ale unei organizații, fără a oferi asigurări sau fără a-și

asuma responsabilități de management. Natura și domeniul de aplicare a serviciilor de consiliere fac obiectul unui acord cu părțile interesate relevante. Printre exemple, se numără consilierea cu privire la conceperea și implementarea de noi politici, procese, sisteme și produse; furnizarea de servicii de investigare a fraudelor; furnizarea de sesiuni de formare; precum și facilitarea discuțiilor despre riscuri și controale. „Serviciile de consiliere” sunt cunoscute și sub denumirea de „servicii de consultanță”.

Tabelul următor prezintă în mod schematic distincțiile principale dintre serviciile de asigurare și serviciile de consiliere, caracteristice activității de audit intern.

Caracteristică	Servicii de asigurare	Servicii de consiliere
Rol	Oferă evaluări obiective și independente pentru a furniza asigurări managementului și consiliului.	Oferă sprijin și recomandări managementului, fără asumarea responsabilităților de decizie sau implementare.
Metodologie	Audit formal, planificat, cu colectare și analiză de probe, conform standardelor profesionale.	Activități flexibile, adaptate la cerințele părților interesate; nu presupun colectarea de probe pentru asigurare.
Rezultat	Rapoarte de audit cu nivel de asigurare (limitat sau rezonabil).	Recomandări, sugestii, rapoarte consultative, traininguri sau facilitarea discuțiilor.
Obiectiv principal	Oferirea de asigurări privind conformitatea, corectitudinea și eficiența proceselor și controalelor.	Sprijinirea organizației în îmbunătățirea proceselor, luarea deciziilor și gestionarea riscurilor.
Exemple	Misiuni de audit privind conformitatea, aspectele financiare, activitățile operaționale, performanța și tehnologia informației.	Consultanță pentru politici, procese, sisteme, produse noi; investigarea fraudelor; sesiuni de formare; workshopuri despre riscuri.

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

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

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

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

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

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

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

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

Independența organizațională a auditorilor interni le permite inclusiv să-și desfășoare angajamentele de evaluare a modului în care organizația este

efectiv condusă și să **poată raporta fără restricții** asupra eventualelor iregularități descoperite.

Exemplele privind raportarea funcțională către consiliu presupun ca acesta:

- Să aprobe cartă auditului intern;
- Să aprobe planul de audit intern bazat pe riscuri;
- Să aprobe bugetul și resursele pentru auditul intern;
- Să primească comunicări de la coordonatorul/conducătorul executiv al auditului cu privire la executarea activității de audit intern conform planului, precum și la alte aspecte;
- Să aprobe deciziile privind numirea și destituirea coordonatorului/conducătorului executiv al auditului;
- Să aprobe nivelul remunerației conducătorului executiv al auditului; și
- Să solicite informații adecvate managementului și conducătorului executiv al auditului pentru a stabili dacă există îngrădiri privind sfera de cuprindere a auditului sau limitări ale resurselor alocate.”

2.7.2.2. Colaborarea cu alte departamente din cadrul organizației auditate

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

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

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

Chiar în situația îndeplinirii condiției prezentate anterior, munca de natură auditului intern efectuată de angajații transferați temporar **va fi atent**

revizuită de coordonatorul structurii de audit intern, în vederea asigurării calității.

2.7.2.3. Externalizarea totală a structurii de audit intern

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

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

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

că în cazul în care acesta nu este salariat, independența este puțin mai crescută.

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

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

Ca **dezavantaje principale** enumerăm:

- În cazul societăților mari, **raportul cost – beneficii poate fi în favoarea internalizării funcției de audit intern**. Cu alte cuvinte, nevoia organizației poate justifica toate costurile anterior menționate: cu salariile și contribuțiile, cu trainingul auditorilor interni, cu instrumentele de lucru etc.
- **Nimeni nu ar putea cunoaște mai bine o societate (în special una complexă) decât salariații săi**. În cazul serviciilor externalizate, de regulă prestatorul nu stă permanent la sediul societății auditate, ceea ce poate însemna că are acces mai restrâns la informații specifice organizației auditate. Totuși, această limitare a informațiilor detaliate, specifice clientului poate fi balansată de experiența în domeniul auditului intern al specialistului.
- Poate fi dificil să se găsească o societate cu resurse suficiente și adecvate, mai ales în cazul societăților mari și complexe.
- Este **mai ușor de controlat o funcție atunci când este internalizată decât atunci când este externalizată** (în special când este vorba de calitatea serviciilor respective). Pot interveni chestiuni care țin de protecția datelor sau de confidențialitate, chestiuni de regulă mai ușor de controlat în cazul funcțiilor internalizate.
- **Disponibilitatea auditorului intern** în cazul serviciilor externalizate este mai mică decât în cazul celui angajat.
- Orice **fluctuație de personal al firmei de audit** care prestează servicii de audit intern înseamnă pentru organizație o perioadă de discontinuitate în care noii salariați vor trebui să adune informații despre activitate, despre procesele societății etc.
- Auditorul intern, în cazul serviciilor externalizate, **poate găsi mai dificilă o colaborare și o comunicare cu salariații societății**, lovindu-se de reticența acestora deoarece nu este la rândul său salariat.

2.7.2.4. Externalizarea parțială a structurii de audit intern

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

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

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

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

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

Evaluarea trebuie să aibă în vedere:

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

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

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

2.7.2.5. Aspecte necesare de considerat în poziționarea ierarhică

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

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

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

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

În sprijinul derulării activității de audit intern, conducerea organizației:

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

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

2.7.2.6. Colaborarea cu auditorii interni de grup

În contextul actual, în care multe organizații din România fac parte din **grupuri multinaționale**, este posibil ca funcția de audit intern să fie deja organizată la nivelul grupului. Utilizarea compartimentului de audit intern de la nivel de grup aduce o serie de beneficii locale, mai ales prin prisma cunoașterii obiectivelor strategice ale societății, cunoașterea generală a riscurilor la care este expusă activitatea operațională, raportul cost-beneficiu pentru organizație, respectarea unor criterii etice interne ș.a.m.d..

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

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

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

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

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

2.7.2.7 Recomandări privind organizarea compartimentului de audit intern

Obligativitatea respectării cerințelor legale în vigoare privind funcția de audit intern ridică o serie de aspecte necesar a fi clarificate, din punct de vedere al *modului / formei* în care se poate organiza și desfășura această activitate.

În acest sens, considerăm oportun de a evidenția cele mai relevante „elemente” care pot fi ***considerate de către auditorul financiar, în calitate de coordonator al activității de audit intern.***

Menționăm că aceste recomandări se adresează cu precădere profesioniștilor de nivel mic și mediu.

Într-o abordare foarte scurtă, „pașii” de parcurs pentru organizarea compartimentului de audit intern sunt:

1. Se decide și se aprobă de către persoanele responsabile cu guvernanta – consiliul de administrație/comitetul de audit, dacă funcția de audit intern se va organiza prin departament intern propriu sau externalizat - în ambele cazuri de avut în vedere, pentru coordonatorul activității de audit intern, ca acesta să fie auditor financiar activ;
2. Se stabilește și se aprobă de către conducerea superioară bugetul alocat auditului intern, în funcție de cerințe, necesități și opțiunea aleasă;
3. Se selectează și se angajează coordonatorul activității de audit intern (directorul de audit intern/șeful compartimentului de audit intern), și după caz, angajații executivi în cadrul compartimentului de audit intern (pentru serviciile de audit intern externalizate se angajează doar coordonatorul activității);
4. Se aprobă (de către persoanele responsabile cu guvernanta) Carta de audit intern, elaborată de către coordonatorul activității de audit intern, împreună cu toate cerințele de guvernanta conform reglementărilor aplicabile;
5. Pe baza analizei de risc și prin aliniere la obiectivele entității, se va întocmi de către coordonatorul activității de audit intern planul de audit intern, care se aprobă de persoanele responsabile cu guvernanta;
6. Se întocmește și se aprobă manualul propriu de proceduri de audit intern.

Într-o abordare mai detaliată, avem în vedere următoarele aspecte:

I. Responsabilitatea organizării funcției de audit intern

Potrivit reglementărilor în vigoare (Legea nr. 162/2027 privind auditul statutar, OUG 75/1999 privind auditul financiar, cu modificările și completările ulterioare, *Standardele* globale de audit intern 2024) **responsabilitatea exclusivă** pentru organizarea activității de audit intern revine **conducerii superioare/ persoanelor responsabile cu guvernanta** din entitatea care face obiectul auditului intern.

Măsurile de conformare legală:

1. **Stabilirea și aprobarea politicii de organizare a funcției de audit intern**, care se poate desfășura:
 - a. prin compartiment distinct în cadrul organigramei funcționale a entității;
 - b. în sistem externalizat, prin contractarea unei firme de audit, autorizată de ASPAAS și înregistrată la CAFR, care poate efectua astfel de servicii.

Opțiunea este valabilă numai în cazul în care legislația specifică domeniului de activitate al entității (BNR; ASF etc.) nu dispune altfel.

a. Organizarea funcției de audit intern prin compartiment distinct în cadrul organigramei funcționale a entității

Implică:

a.1 – Aspecte de politici interne și funcționale

- aprobarea structurii organizaționale (organigramă) cu **compartiment** distinct „Audit intern” (se poate denumi „departament”, „serviciu”, „birou”, „compartiment”) **în subordinea directă a Consiliului de Administrație/ Comitet de audit**; în acest fel se asigură independența organizațională;

- aprobarea posturilor funcționale (1 post conducere – auditor financiar activ; un număr de posturi executive, stabilit în funcție de mărimea entității, natura activității, eventual de specialități diferite (nu este obligatoriu ca toți să dețină calitatea de auditor financiar);

- aprobarea bugetului disponibil pentru funcția de conducere și pentru funcțiile executive;

- stabilirea și aprobarea responsabilităților și atribuțiilor (fișa postului) pentru fiecare funcție din cadrul compartimentului;

NOTĂ: *Din punct de vedere administrativ, angajații compartimentului de audit intern se subordonează conducerii executive a entității (director general, director, director resurse umane), cel puțin din punct de vedere al relațiilor contractuale, respectarea regulamentului intern etc., ceea ce nu implică și raportarea către executiv a rezultatelor activității de audit intern.*

Din punct de vedere operațional, coordonatorul activității de audit intern (director de audit intern, șef de audit intern, sau oricum se denumește) comunică și raportează direct persoanelor responsabile cu guvernanta (Consiliul de administrație/Comitet de audit).

Cele două aspecte de mai sus NU TREBUIE SĂ AFECTEZE INDEPENDENȚA ÎN FAPT ȘI/SAU ÎN APARENȚĂ pentru nicio persoană care efectuează/coordonează/participă la efectuarea activității de audit intern.

- stabilirea și aprobarea politicii persoanelor responsabile cu guvernanta în ceea ce privește comunicarea (asigurarea comunicării) cu coordonatorul de audit intern și raportarea către Consiliul de administrație/Comitetul de audit (după caz).

a.2 – Aspecte legate de angajarea coordonatorului de audit intern (șef executiv audit intern, director audit intern, sau oricum este denumit).

a.2.1 – Coordonatorul activității de audit intern trebuie să fie auditor financiar activ, să dețină, pentru exercitarea profesiei, viza anuală ASPAAS și CAFR.

NOTĂ: Calitatea de angajat nu exclude obligativitatea deținerii calificării profesionale de auditor financiar activ pentru coordonatorul activității de audit intern.

a.2.2 - Are la bază un contract de muncă, care se încheie în condițiile legislației muncii aplicabile în România. Clauzele contractuale ar trebui să asigure independența coordonatorului de audit intern, neimplicare în alte activități/ sarcini ale executivului, asigurarea comunicării cu persoanele responsabile cu guvernanta, libera decizie în ceea ce privește selectarea angajaților pentru compartimentul de audit intern, responsabilitatea pentru aplicarea eficientă și eficace a *Standardelor* globale de audit intern, a procedurilor și tehnicilor de efectuare a misiunii.

b. Organizarea funcției de audit intern în sistem externalizat, prin contractarea unei firme de audit, autorizată de ASPAAS și înregistrată la CAFR, care poate efectua astfel de servicii.

Implică:

b.1 – Aspecte de politici interne și funcționale

- Aprobarea politicii de externalizare a activității de audit intern, dacă permite legislația domeniului (Ex: BNR, ASF) ;

- Aprobarea bugetului disponibil pentru contractarea serviciului externalizat;

- Stabilirea și aprobarea politicii persoanelor responsabile cu guvernanta în ceea ce privește comunicarea (asigurarea comunicării) cu coordonatorul de audit intern și raportarea către Consiliul de administrație/Comitetul de audit (după caz);

- Stabilirea și aprobarea procedurii de contractare a coordonatorului de audit intern (auditor financiar/firmă de audit) – licitație, ofertă unică etc.

b.2 – Aspecte legate de angajarea coordonatorului de audit intern externalizat

b.2.1 – Coordonatorul activității de audit intern trebuie să fie auditor financiar activ/firmă de audit. La nivelul firmei de audit, persoanele fizice desemnate pentru coordonarea activității de audit intern trebuie să dețină, pentru exercitarea profesiei, viza anuală.

b.2.2 – Angajarea auditorului financiar/firmei de audit are la bază un contract civil de prestări servicii, încheiat în condițiile legislației aplicabile în România. Clauzele contractuale ar trebui să asigure independența serviciilor de audit intern furnizate, asigurarea comunicării cu persoanele responsabile cu guvernanta, libera decizie în ceea ce privește componența echipei de audit intern, responsabilitatea pentru aplicarea eficientă și eficace a *Standardelor* globale de audit intern, a procedurilor și tehnicilor de efectuare a misiunii, asigurarea comunicării și a raportării către persoanele responsabile cu guvernanta.

2. Monitorizarea modului de organizare și funcționare a activității de audit intern

Indiferent de forma de organizare a funcției de audit intern (prin compartiment distinct în organigrama funcțională sau prin externalizare), **persoanele responsabile cu guvernanta** entității care face obiectul auditului intern (consiliul de administrație sau comitetul de audit) **au responsabilități directe privind monitorizare organizării și funcționării activității de audit intern.**

Avem în vedere, cel puțin: aprobarea și verificarea respectării prevederilor din Carta/Statutul auditului intern, aprobarea și urmărirea respectării planului anual de audit intern, susținerea comunicării pe tot parcursul activității auditorului intern.

Domenii și Standarde de referință: DOMENIUL III - Guvernanta funcției de audit intern - Principiul 6: Autorizare de către Consiliul de administrație – Standarde: 6.1 – Mandatul aferent funcției de audit intern; 6.2 Carta/Statutul auditului intern; 6.3 Sprijin din partea consiliului și a conducerii superioare.

II. Responsabilitatea asigurării funcționalității activității de audit intern

- Revine în exclusivitate coordonatorului activității de audit intern !!!

Implică:

- 1. Experiență/implicare/asigurare a respectării principiilor de governanță a funcției de audit intern (DOMENIUL III - Standarde globale de audit intern 2024) și a principiilor privind gestionarea activității de audit intern (DOMENIUL IV- Standarde globale de audit intern 2024).**
- 2. Abordare prin prisma eficienței și eficacității activității de audit intern**

Eficiență – în ceea ce privește abordarea – se referă la capacitatea auditului de a contribui la îmbunătățirea performanței organizaționale și la reducerea riscurilor. Aceasta presupune realizarea auditurilor într-un mod precis, la timp și cu un impact real asupra proceselor de audit și a celorlalte departamente.

Eficacitate – în ceea ce privește rezultatele misiunii/activității - se referă la măsura în care auditul intern contribuie la atingerea obiectivelor organizației și la îmbunătățirea performanței acesteia. Auditul intern evaluează sistemul de control intern, gestionarea riscurilor și respectarea politicilor interne, asigurând astfel că resursele sunt utilizate în mod economic, eficient și eficace.

Domenii de referință: Domeniul II – Etică și Profesionalism; Domeniul IV – Gestionarea funcției de audit intern; Domeniul V – Efectuarea serviciilor de audit intern.

- 3. Aplicarea celor mai adecvate proceduri și tehnici pentru realizarea misiunii**

- Coordonatorul activității de audit intern:

- **decide** asupra procedurilor și tehnicilor de efectuare a fiecărei misiuni;

NOTĂ: Pentru societățile care fac parte dintr-un grup, politicile și procedurile de efectuare a auditului intern se pot stabili de către auditorul intern al grupului, și se poate asigura conformarea.

- 4. Coordonarea angajaților din compartimentul de audit intern/ persoanelor din echipa de audit intern – stabilire activități/persoană; program de activitate; comunicări interne; analiza rezultatelor:**
 - verificarea respectării programului de lucru al misiunii;
 - coroborarea informațiilor obținute din activitățile efectuate;
 - stabilirea pașilor următori, în funcție de informațiile obținute.
- 5. Coordonatorul activității de audit intern – indiferent dacă este angajat sau efectuează servicii de audit intern externalizat își va elabora propriile proceduri (proceduri interne) pentru efectuarea misiunilor de audit intern.**

Capitolul 3 GUVERNANȚA ȘI GESTIONAREA ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN

DOMENIUL III – Guvernanța funcției de audit intern

3.1. Prezentare succintă a cerințelor de guvernanță și gestionare a activității de audit intern.

„Pentru ca funcția de audit intern să fie eficientă, este esențial să existe mecanisme de guvernanță adecvate”

Domeniul III prezintă cerințele conform cărora coordonatorul auditului intern trebuie să colaboreze îndeaproape cu consiliul de administrație pentru a stabili funcția de audit intern, a o poziționa independent și a supraveghea performanța acesteia.

Un aspect important, care este evidențiat cu pregnanță se referă la **Colaborarea cu consiliul de administrație și conducerea superioară, care se poate concretiza prin:**

– Întâlniri, discuții, asigurarea capacității funcției de audit intern de a-și îndeplini scopul sau de a se conforma standardelor specifice, soluționarea dezacordurilor privind condițiile esențiale.

Pe de altă parte se subliniază că directorul executiv de audit intern are **rolul de conducere a funcției de audit intern și este responsabil de gestionarea eficientă a tuturor aspectelor funcției de audit intern și de asigurarea calității serviciilor de audit intern în conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern.**

Menționăm că denumirea specifică a postului și/sau responsabilitățile aferente pot varia de la o organizație la alta, dar esența funcției este aceeași.

Cerințe de guvernanță a activității de audit intern

Pentru ca funcția de audit intern să fie eficientă, este esențial să existe mecanisme de guvernanță adecvate. Coordonatorii activității de audit intern trebuie să colaboreze îndeaproape cu consiliul de administrație pentru a stabili funcția de audit intern, a o poziționa independent și a supraveghea performanța acesteia. Guvernanța activității de audit intern se referă la responsabilitățile conducerii superioare care sprijină responsabilitățile consiliului și promovează o guvernanță solidă a funcției de audit intern.

În timp ce coordonatorul activității de audit intern este responsabil cu cerințele de guvernanta a activității de audit intern, activitățile consiliului și ale conducerii superioare sunt esențiale pentru capacitatea funcției de audit intern de a îndeplini scopul auditului intern. Aceste activități sunt identificate drept „condiții esențiale” în fiecare standard în parte și stabilesc o bază necesară pentru un dialog eficient între consiliu, conducerea superioară și coordonatorul activității de audit intern, permițând, în cele din urmă, exercitarea unei funcții de audit intern eficiente.

Subliniem faptul că se menționează în mod expres:

„Directorul executiv de audit intern, fie că este angajat direct de organizație, fie că este angajat printr-un furnizor extern de servicii, este responsabil pentru conformitatea cu standardele, așa cum se demonstrează prin programul de asigurare și îmbunătățire a calității. În toate cazurile, consiliului de administrație îi va reveni în continuare responsabilitatea de a sprijini și de a supraveghea funcția de audit intern.”

Principiul 6 Autorizare de către Consiliul de administrație

„Consiliul de administrație stabilește, aprobă și sprijină mandatul aferent funcției de audit intern”

Principiul pune accent pe faptul că funcția de audit intern își primește mandatul de la consiliul de administrație (sau conform prevederilor legale aplicabile în anumite medii din sectorul public).

Standard 6.1 Mandatul aferent funcției de audit intern

Aspectele esențiale la care face trimitere *Standardul* se referă la faptul că **mandatul specifică autoritatea, rolul și responsabilitățile aferente funcției de audit intern și este documentat în Carta de audit intern.**

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să furnizeze consiliului și conducerii superioare informațiile necesare pentru a stabili mandatul aferent funcției de audit intern. În acele jurisdicții și domenii în care mandatul aferent funcției de audit intern este prevăzut integral sau parțial în legi sau reglementări, Carta de audit intern trebuie să includă cerințele legale ale mandatului. (A se consulta, de asemenea, Standardul 6.2 Carta de audit intern și „Aplicarea standardelor globale de audit intern în sectorul public”). Pentru a ajuta consiliul de administrație și conducerea superioară să determine domeniul de aplicare și tipurile de servicii de audit intern, directorul

executiv de audit intern trebuie să se coordoneze cu alți furnizori de asigurări interne și externe pentru a înțelege rolurile și responsabilitățile fiecăruia. (A se consulta, de asemenea, Standardul 9.5 Coordonare și încredere).

Directorul executiv de audit intern trebuie să documenteze sau să facă trimitere la mandat în Carta de audit intern, care este aprobată de către consiliul de administrație. (A se consulta, de asemenea, Standardul 6.2 Carta de audit intern). Periodic, directorul executiv de audit intern trebuie să evalueze dacă schimbările de circumstanțe justifică o discuție cu consiliul de administrație și conducerea superioară cu privire la mandatul de audit intern. În acest caz, directorul executiv de audit intern trebuie să discute cu privire la mandatul de audit intern cu consiliul de administrație și cu conducerea superioară pentru a evalua dacă autoritatea, rolul și responsabilitățile continuă să permită funcției de audit intern să își realizeze strategia și să își atingă obiectivele.

Condiții esențiale

Consiliul de administrație

- *Discută cu directorul executiv de audit intern și cu conducerea superioară referitor la autoritatea, rolul și responsabilitățile corespunzătoare ale funcției de audit intern.*
- *Aprobă Carta de audit intern, care include mandatul aferent funcției de audit intern, precum și domeniul de aplicare și tipurile de servicii de audit intern.*

Conducerea superioară

- *Participă la discuții cu consiliul de administrație și cu directorul executiv de audit intern și oferă informații cu privire la așteptările privind funcția de audit intern pe care consiliul de administrație ar trebui să le ia în considerare la stabilirea mandatului aferent funcției de audit intern.*
- *Sprijină mandatul aferent funcției de audit intern în întreaga organizație și promovează autoritatea acordată funcției de audit intern.*

Aspecte privind implementarea

Pentru o implementare eficientă coordonatorul activității de audit intern trebuie:

- *să informeze consiliul și conducerea superioară cu privire la caracteristicile unei funcții de audit intern eficiente prin transmiterea cunoștințelor despre standarde, legi și/sau reglementări relevante și a rezultatelor cercetărilor privind cele mai bune practici aferente funcțiilor de audit intern;*

- să ofere suport consiliului de administrație și conducerii superioare în înțelegerea autorității funcției de audit intern, rolului funcției de audit intern, responsabilități, domeniul de aplicare a auditului intern, natura serviciilor de audit intern (de asigurare sau consiliere).

În același timp, este necesară înțelegerea următoarelor subiecte:

- Autoritatea funcției de audit intern, care este creată de relația de raportare directă către consiliul de administrație. Această autoritate permite accesul liber și nerestricționat la consiliu, precum și la toate activitățile din cadrul organizației (de exemplu, înregistrări, personal și bunuri materiale).
- Rolul principal al funcției de audit intern - de a desfășura activități de audit intern și de a furniza servicii de audit intern (Situatii în care alte roluri în afara auditului intern fac parte din responsabilitățile directorului executiv de audit intern, cum ar fi gestionarea riscurilor sau conformitatea fac obiectul Standardului 7.1 Independența organizațională).
- Responsabilitățile funcției de audit intern, care să cuprindă răspunderea și obligațiile acesteia de a-și îndeplini rolul (rolurile), precum și așteptările specifice ale principalelor părți interesate.
- Domeniul de aplicare al serviciilor de audit intern, care trebuie să acopere întreaga sferă a organizației pentru care funcția de audit intern este responsabilă de furnizarea de servicii.
- Serviciile de audit intern, care pot fi definite pur și simplu ca servicii de asigurare și consiliere sau pot fi definite mai precis, și anume auditul performanței, asigurarea controalelor interne privind raportarea financiară și investigațiile.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- Procesele-verbale ale reuniunilor consiliului de administrație în care s-a discutat mandatul, care poate face parte din procesul mai extins de aprobare a Cartei de audit intern.
- Procesele-verbale ale reuniunilor consiliului de administrație în cursul cărora orice modificări ale Cartei de audit intern sunt discutate și aprobate de către consiliu.

Standardul 6.2 Carta/Statutul auditului intern

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să elaboreze și să mențină o Cartă/ un statut de audit intern care să precizeze, cel puțin, atribuțiile funcției de audit intern:

- Scopul auditului intern.
- Angajamentul de a adera la Standardele Globale de Audit Intern.
- Mandatul, inclusiv domeniul de aplicare și tipurile de servicii care urmează să fie furnizate, precum și responsabilitățile și așteptările consiliului cu privire la sprijinul acordat de către conducere funcției de audit intern. (A se consulta, de asemenea, Standardul 6.1 Mandatul aferent funcției de audit intern).
- Poziția organizațională și relațiile de raportare. (A se consulta, de asemenea, Standardul 7.1 Independența organizațională).

Directorul executiv de audit intern trebuie să discute referitor la carta/statutul propus/ă cu Consiliul de administrație și cu conducerea superioară pentru a confirma că aceasta/acesta reflectă cu exactitate înțelegerea și așteptările acestora cu privire la funcția de audit intern.

Condiții esențiale

Consiliul de administrație

- Discută cu directorul executiv de audit intern și cu conducerea superioară alte subiecte care ar trebui să fie incluse în Carta auditului intern pentru a permite exercitarea unei funcții de audit intern eficiente.
- Aprobă Carta auditului intern.
- Revizuieste Carta de audit intern împreună cu directorul executiv de audit intern pentru a lua în considerare modificările care afectează organizația, cum ar fi angajarea unui nou director executiv de audit intern sau modificări în ceea ce privește tipul, gravitatea și interdependențele riscurilor pentru organizație.

Conducerea superioară

- Comunică cu consiliul de administrație și cu directorul executiv de audit intern cu privire la așteptările conducerii care ar trebui să fie luate în considerare pentru a fi incluse în Carta auditului intern.”

Aspecte legate de implementare

Cerințele-cheie pentru carta/statutul de audit intern sunt prezentate în Standardele 6.1 Mandatul aferent funcției de audit intern și 7.1 Independența organizațională.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- Procesele-verbale ale reuniunilor consiliului de administrație în cursul cărora a fost discutată și aprobată Carta auditului intern.
- Carta auditului intern aprobată și data aprobării.
- Procesele-verbale ale reuniunilor consiliului care includ probe care atestă faptul că directorul executiv de audit intern revizuieste periodic Carta auditului intern împreună cu consiliul și cu conducerea.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

În completarea Standardului, la punctul 3.4 din prezentul Ghid sunt prezentate câteva aspecte de ordin practic.

Standardul 6.3 Sprijin din partea consiliului și a conducerii superioare

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să furnizeze consiliului de administrație și conducerii superioare informațiile necesare pentru a sprijini și promova recunoașterea funcției de audit intern în întreaga organizație.

Directorul executiv de audit intern trebuie să coordoneze comunicările aferente funcției de audit intern cu conducerea superioară pentru a sprijini capacitatea consiliului de a-și îndeplini cerințele.

Condiții esențiale

Consiliul de administrație

- *Susține funcția de audit intern pentru a-i permite acesteia să îndeplinească scopul auditului intern și să respecte strategia și obiectivele.*

- *Colaborează cu conducerea superioară pentru a permite accesul nerestricționat al funcției de audit intern la datele, înregistrările, informațiile, personalul și proprietățile fizice necesare pentru îndeplinirea mandatului de audit intern.*
- *Oferă suport directorului executiv de audit intern prin comunicări directe periodice.*
- *Demonstrează sprijinul prin:*
 - *Specificarea faptului că directorul executiv de audit intern raportează la cel mai înalt nivel din cadrul organizației care permite funcției de audit intern ducerea la îndeplinire a mandatului de audit intern.*
 - *Aprobarea Cartei auditului intern, a planului de audit intern, a bugetului și a planului de resurse.*
 - *Efectuarea de cercetări adecvate la nivelul conducerii superioare și la nivelul directorului executiv de audit intern pentru a stabili dacă există restricții privind domeniul de aplicare, accesul, autoritatea sau resursele funcției de audit intern care limitează capacitatea funcției de a-și îndeplini responsabilitățile în mod eficient.*
 - *Întâlnirea periodică cu directorul executiv de audit intern în cadrul unor sesiuni fără participarea conducerii superioare.*

Conducerea superioară

- *Sprijină recunoașterea funcției de audit intern în întreaga organizație.*
- *Colaborează cu consiliul de administrație și cu conducerea organizației pentru a permite accesul nerestricționat al funcției de audit intern la datele, înregistrările, informațiile, personalul și proprietățile fizice necesare pentru ducerea la îndeplinire a mandatului de audit intern.”*

Aspecte legate de implementare

Elemente esențiale:

- *Întâlniri periodice (cel puțin o dată pe an) între coordonatorul de audit intern și consiliul de administrație;*
- *Interacțiuni cu consiliul de administrație între reuniunile oficiale pentru a ține consiliul la curent cu progresele înregistrate;*
- *Asigurarea nivelului de raportare (Standardul 7.1 Independența organizațională);*

- Colaborare cu conducerea superioară pentru a înțelege cerințele de raportare reciprocă către consiliul de administrație, pentru a contribui la realizarea unei raportări prompte, clare și transparente, care să nu fie redundantă sau contradictorie.
- Asigurarea bugetului de resurse necesar funcționării activității de audit intern prin aprobarea de către consiliul de administrație a bugetului și a planului de resurse.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Procese-verbale** ale reuniunilor consiliului de administrație care indică examinarea și aprobarea de către consiliu a planului de audit intern, a bugetului de audit intern și a planului de resurse.
- **Procese-verbale** sau alte documente de comunicare între consiliul de administrație și conducerea superioară în care a fost abordat accesul nerestricționat al funcției de audit intern.
- O **matrice** convenită sau o **documentație similară** care să indice ce informații ar trebui să fie comunicate de către directorul executiv de audit intern consiliului și conducerii superioare și care este frecvența preconizată pentru a face acest lucru.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Principiul 7 Poziționarea independentă

„Consiliul de administrație stabilește și protejează independența și calificările aferente funcției de audit intern.”

Standard 7.1 Independența organizațională

Cerințe

*„Directorul executiv de audit intern trebuie să **confirme** consiliului de administrație **independența organizațională** a funcției de audit intern cel puțin o dată pe an. Acest lucru include **comunicarea incidentelor** în care independența ar fi putut fi afectată și a acțiunilor sau a măsurilor de protecție utilizate pentru a remedia situația respectivă. Directorul executiv de*

audit intern trebuie **să documenteze în Carta auditului intern relațiile de raportare și poziționarea organizațională** a funcției de audit intern, astfel cum a fost stabilită de către consiliul de administrație. (A se consulta, de asemenea, Standardul 6.2 Carta de audit intern). Directorul executiv de audit intern trebuie **să discute cu consiliul și cu conducerea superioară cu privire la orice rol și responsabilități actuale sau propuse care ar putea afecta independența funcției de audit intern, fie în fapt, fie în aparență**. Directorul executiv de audit intern trebuie **să informeze consiliul de administrație și conducerea superioară cu privire la tipurile de măsuri de protecție** pentru a gestiona deficiențele reale, potențiale sau identificate. În cazul în care directorul executiv de audit intern are **unul sau mai multe roluri continue în afara auditului intern**, responsabilitățile, natura activității și garanțiile stabilite trebuie să fie documentate în Carta auditului intern. În cazul în care aceste arii de responsabilitate fac obiectul auditului intern, trebuie stabilite procese alternative pentru obținerea de asigurări, cum ar fi încheierea unui contract cu un furnizor extern de asigurări, obiectiv și competent, care să raporteze independent către consiliul de administrație. În cazul în care responsabilitățile directorului executiv de audit intern care nu țin de audit sunt temporare, asigurarea pentru ariile respective trebuie să fie furnizată de către o terță parte independentă pe perioada în care îndeplinește responsabilitățile temporare și respectiv pentru următoarele 12 luni. De asemenea, directorul executiv de audit intern trebuie **să stabilească un plan de transfer** al acestor responsabilități către conducere.

În cazul în care **structura de conducere nu sprijină** independența organizațională, **directorul executiv de audit intern trebuie să documenteze caracteristicile structurii de conducere care limitează independența și orice măsuri de protecție** care pot fi utilizate pentru respectarea acestui principiu.

Condiții esențiale

Consiliul de administrație

- Stabilește o relație de raportare directă cu directorul executiv de audit intern și cu funcția de audit intern pentru a permite funcției de audit intern să își ducă la îndeplinire mandatul.
- Autorizează numirea și revocarea din funcție a directorului executiv de audit intern.
- Furnizează informații către conducerea superioară pentru a sprijini evaluarea performanțelor și remunerarea directorului executiv de audit intern.

- *Oferă directorului executiv de audit intern posibilitatea de a discuta cu consiliul de administrație chestiuni semnificative și sensibile, inclusiv în cadrul unor reuniuni la care să nu fie prezentă conducerea superioară.*
- *Solicită ca directorul executiv de audit intern să fie poziționat la un anumit nivel în cadrul organizației care să permită ca serviciile și responsabilitățile de audit intern să fie îndeplinite fără interferențe din partea conducerii. Această poziționare conferă autoritatea și statutul organizațional pentru a prezenta problemele direct conducerii superioare și pentru a le supune atenției consiliului de administrație atunci când este necesar.*
- *Recunoaște afectarea reală sau potențială a independenței funcției de audit intern atunci când aprobă roluri sau responsabilități pentru directorul executiv de audit intern care depășesc sfera de aplicare a auditului intern.*
- *Se angajează împreună cu conducerea superioară și cu directorul executiv de audit intern să stabilească măsuri de protecție adecvate în cazul în care rolurile și responsabilitățile directorului executiv de audit intern afectează sau par să afecteze independența funcției de audit intern.*
- *Se angajează împreună cu conducerea superioară să asigure faptul că funcția de audit intern nu este afectată de interferențe atunci când își stabilește domeniul de aplicare, efectuează misiuni de audit intern și comunică rezultatele.*

Conducerea superioară

- *Poziționează funcția de audit intern la un nivel în cadrul organizației care să îi permită efectuarea serviciilor și îndeplinirea responsabilităților fără interferențe, în conformitate cu instrucțiunile consiliului.*
- *Recunoaște relația de raportare directă a directorului executiv de audit intern către consiliul de administrație.*
- *Colaborează cu consiliul de administrație și cu directorul executiv de audit intern pentru a înțelege orice potențiale deficiențe ale independenței funcției de audit intern, cauzate de roluri care nu țin de auditul intern sau de alte circumstanțe, și susține punerea în aplicare a unor măsuri de protecție adecvate pentru a gestiona astfel de deficiențe.*
- *Furnizează informații consiliului cu privire la numirea și revocarea din funcție a directorului executiv de audit intern.*
- *Solicită contribuția consiliului de administrație la evaluarea performanțelor și remunerarea directorului executiv de audit intern.”*

Aspecte legate de implementare

„Auditul intern este mai **eficient** atunci când funcția de audit intern este direct răspunzătoare în fața consiliului (cunoscută și sub denumirea de **„raportare funcțională către consiliu”**).

Aspecte esențiale:

- Evitarea interferențelor în sistemul de raportare prin raportare directă către consiliul de administrație;

- Evaluarea afectării sau nu a independenței;

Situațiile care pot afecta independența includ:

- Directorul executiv de audit intern nu are o comunicare sau o interacțiune directă cu consiliul de administrație.
- Conducerea încearcă să limiteze domeniul de aplicare a serviciilor de audit intern care au fost aprobate anterior de către consiliul de administrație și documentate în Carta auditului intern.
- Conducerea încearcă să restricționeze accesul la datele, înregistrările, informațiile, personalul și proprietățile fizice necesare pentru a efectua serviciile de audit intern.
- Conducerea face presiuni asupra auditorilor interni pentru a suprima sau modifica constatările auditului intern.
- Bugetul pentru funcția de audit intern este redus la un nivel care face ca funcția să nu-și poată îndeplini responsabilitățile prevăzute în Carta auditului intern.
- O misiune de audit intern de asigurare este realizată de către funcția de audit intern sau supravegheată de către directorul executiv de audit intern într-un domeniu funcțional pentru care directorul executiv de audit intern este responsabil, are atribuții de supraveghere sau poate exercita în alt mod o influență semnificativă.
- Funcția de audit intern prestează sau directorul de audit intern supraveghează serviciile de asigurare legate de o activitate care este gestionată de un cadru superior (altul decât directorul general) căruia directorul executiv de audit intern îi raportează din punct de vedere administrativ. De exemplu, directorul executiv de audit intern îi raportează directorului financiar și este responsabil de auditul trezoreriei, o funcție care, de asemenea, raportează directorului financiar.

- **Roluri ale coordonatorului/directorului executiv de audit intern care nu țin de audit și care pot afecta sau par să afecteze independența funcției de audit intern.** Exemple de situații:

- O nouă cerință de reglementare generează o nevoie imediată de a iniția controale și alte activități de gestionare a riscurilor pentru a asigura conformitatea.
- Directorul executiv de audit intern are cea mai potrivită expertiză pentru a adapta activitățile existente de gestionare a riscurilor la un nou segment de afaceri sau la o nouă piață geografică.
- Resursele organizației sunt prea limitate sau organizația este prea mică pentru a-și permite o funcție de conformitate separată.

- Potențiale **măsuri de protecție** pentru gestionarea riscurilor, inclusiv un calendar pentru transferul responsabilităților temporare de non-audit către conducere.

- **Supravegherea activităților de asigurare** de o terță parte independentă pentru următoarele 12 luni după ce directorul executiv de audit intern își finalizează responsabilitățile temporare în acest domeniu.

- **Determinarea/stabilirea celorlalte părți cărora trebuie să li se comunice deficiențele existente** (în funcție de natura deficienței, impactul acesteia asupra fiabilității rezultatelor serviciilor de audit intern și așteptările părților interesate relevante). (A se consulta, de asemenea, Standardele 2.3 Dezvăluirea afectării obiectivității și 11.4 Erori și omisiuni).

- **Implicarea consiliului de administrație** în procesul de recrutare și numire a coordonatorului/directorului executiv de audit intern (analiza CV - competențe și calificări, participare la interviurile de dinainte de selectare).

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Carta auditului intern**, care documentează relațiile de raportare ale funcției de audit intern.

- **Procese-verbale ale reuniunilor sau alte probe ale comunicării directe** a directorului executiv de audit intern cu consiliul de administrație și cu conducerea superioară în ceea ce privește potențialele cazuri de afectare a independenței și măsurile de protecție planificate.

- **Procese-verbale** ale reuniunilor consiliului sau alte documente care să indice că directorul executiv de audit intern a confirmat în fața consiliului independența permanentă a funcției de audit intern sau a discutat despre deficiențele care afectează capacitatea funcției de audit intern de a-și îndeplini mandatul și despre măsurile de protecție pentru gestionarea acestor deficiențe.

- **Carta auditului intern care documentează aprobarea** de către consiliul de administrație a rolurilor și responsabilităților pe termen lung care nu țin de audit și a garanțiilor corespunzătoare privind independența, inclusiv durata preconizată a rolurilor, responsabilităților și garanțiilor și modul în care va fi evaluată periodic eficacitatea garanțiilor.

- **Metodologii documentate** care trebuie urmate atunci când se suspectează sau se identifică o deficiență.

- **Planuri de acțiune formale** care să prezinte măsuri de protecție specifice pentru a aborda problemele de independență.

- **Documentarea serviciilor de asigurare** care urmează să fie furnizate de către alți furnizori interni sau externi ca o garanție a independenței.

- **Procesele-verbale sau alte documente** care atestă aprobarea de către consiliu a numirii sau revocării din funcție a directorului executiv de audit intern.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standardul 7.2 Calificări ale directorului executiv de audit intern

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să ajute consiliul de administrație să înțeleagă calificările și competențele unui director executiv de audit intern care sunt necesare pentru a gestiona funcția de audit intern. Directorul executiv de audit intern facilitează această înțelegere prin furnizarea de informații și exemple de calificări și competențe comune și de bază. Directorul executiv de audit intern trebuie să își mențină și să își îmbunătățească calificările și competențele necesare pentru a îndeplini rolurile și responsabilitățile așteptate de consiliu. (A se consulta, de asemenea, Principiul 3 Demonstrarea competențelor și standardele aferente).

Condiții esențiale

Consiliul de administrație

- *Examinează cerințele necesare pentru ca directorul executiv de audit intern să gestioneze funcția de audit intern, astfel cum sunt descrise în Domeniul IV: Gestionarea funcției de audit intern.*

- *Aprobă rolurile și responsabilitățile directorului executiv de audit intern și identifică calificările, experiența și competențele necesare pentru îndeplinirea acestor roluri și responsabilități.*
- *Colaborează cu conducerea superioară în vederea numirii unui director executiv de audit intern cu calificările și competențele necesare pentru a gestiona în mod eficient funcția de audit intern și pentru a asigura prestarea de servicii de audit intern de calitate.*

Conducerea superioară

- *Colaborează cu consiliul de administrație pentru a determina calificările, experiența și competențele directorului executiv de audit intern. Facilitează numirea, dezvoltarea și remunerarea directorului executiv de audit intern prin intermediul proceselor de resurse umane ale organizației.”*

Aspecte legate de implementare

- **Colaborare pentru a stabili** care sunt **competențele și calificările pe care organizația le așteaptă** de la un coordonator/director executiv de audit intern;

- **Competențele și calificările** dorite sunt de obicei **documentate** într-o fișă a postului și includ:

- *O înțelegere cuprinzătoare a Standardelor Globale de Audit Intern și a practicilor de referință în materie de audit intern.*
- *Experiență în crearea și gestionarea unei funcții de audit intern eficiente prin recrutarea, angajarea și formarea auditorilor interni și prin sprijinirea acestora în dezvoltarea competențelor relevante.*
- *Titlul de Certified Internal Auditor® (auditor intern certificat®) (CIA) sau alte studii, certificări și acreditări profesionale relevante.*
- *Experiență în funcții de conducere.*
- *Experiență în domeniul sau sectorul de activitate al organizației.*

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Aprobarea documentată** de către consiliul de administrație a fișei postului și/sau a numirii directorului executiv de audit intern sau alte probe care atestă faptul că respectivul consiliu de administrație a evaluat calificările și competențele necesare pentru rolul de director executiv de audit intern.

- **Planurile de formare profesională** ale directorului executiv de audit intern și dovezile de finalizare a acestora.

- **Apartenența la asociații profesionale**, demonstrată cu documente justificative.
- **Discuții privind planificarea succesiunii** cu consiliul de administrație, conducerea superioară și/sau funcția de resurse umane a organizației, demonstrate cu documente justificative.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Principiul 8 Supravegherea de către consiliul de administrație

„Consiliul de administrație supraveghează funcția de audit intern pentru a asigura eficacitatea acesteia.”

Standard 8.1 Interacțiunea cu Consiliul

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să furnizeze consiliului informațiile necesare pentru a-și îndeplini responsabilitățile de supraveghere. Aceste informații pot fi solicitate în mod special de către consiliu sau pot fi, în opinia directorului executiv de audit intern, utile pentru ca acesta să își exercite responsabilitățile de supraveghere. Directorul executiv de audit intern trebuie să raporteze consiliului de administrație și conducerii superioare:

- *Planul și bugetul de audit intern și revizuirile semnificative ulterioare ale acestora. (A se consulta, de asemenea, Standardele 6.3 Sprijin din partea consiliului și a conducerii superioare și 9.4 Planul de audit intern).*
- *Modificările care ar putea afecta sau care afectează mandatul sau carta/statutul. (A se consulta, de asemenea, Standardele 6.1 Mandatul de audit intern și 6.2 Carta/statutul auditului intern).*
- *Potențialele cazuri de afectare a independenței. (A se consulta și Standardul 7.1 Independența organizațională).*
- *Rezultatele serviciilor de audit intern, inclusiv concluziile, temele, asigurarea, consilierea, opiniile și rezultatele monitorizării. (A se consulta, de asemenea, Standardele 11.3 Comunicarea rezultatelor, 14.5 Concluziile misiunii și 15.2 Confirmarea punerii în aplicare a recomandărilor sau a planurilor de acțiune).*

- *Rezultatele programului de asigurare și îmbunătățire a calității. (A se consulta, de asemenea, Standardele 8.3 Calitate, 8.4 Evaluarea externă a calității, 12.1 Evaluarea internă a calității și 12.2 Măsurarea performanței).*

Pot exista cazuri în care directorul executiv de audit intern nu este de acord cu conducerea superioară sau cu alte părți interesate în ceea ce privește domeniul de aplicare, constatările sau alte aspecte ale unei misiuni de audit intern, care pot afecta capacitatea de îndeplinire a responsabilităților ce revin funcției de audit intern. În astfel de cazuri, directorul executiv de audit intern trebuie să prezinte consiliului faptele și circumstanțele pentru a permite consiliului să analizeze dacă, în rolul său de supraveghere, ar trebui să intervină pe lângă conducerea superioară sau alte părți interesate.

Condiții esențiale

Consiliul de administrație

- *Comunică cu directorul executiv de audit intern pentru a înțelege modul în care funcția de audit intern își îndeplinește mandatul.*
- *Comunică perspectiva consiliului de administrație cu privire la strategiile, obiectivele și riscurile organizației pentru a ajuta directorul executiv de audit intern să stabilească prioritățile de audit intern.*
- *Stabilește așteptările împreună cu directorul executiv de audit intern pentru:*
 - *Frecvența cu care consiliul de administrație dorește să primească comunicări din partea directorului executiv de audit intern.*
 - *Criteriile de determinare a aspectelor care ar trebui să fie aduse în atenția consiliului, cum ar fi riscurile semnificative care depășesc toleranța la risc a consiliului.*
 - *Procesul de escaladare a chestiunilor importante către consiliu.*
- *Înțelege eficacitatea proceselor de guvernanță, de gestionare a riscurilor și de control ale organizației, pe baza rezultatelor misiunilor de audit intern și a discuțiilor cu conducerea superioară.*
- *Discută cu directorul executiv de audit intern dezacordurile cu conducerea superioară sau cu alte părți interesate și oferă sprijinul necesar pentru a-i permite directorului executiv de audit intern să își îndeplinească responsabilitățile descrise în mandatul de audit intern.*

Conducerea superioară

- *Comunică perspectiva conducerii superioare cu privire la strategiile, obiectivele și riscurile organizației pentru a ajuta directorul executiv de audit la stabilirea priorităților de audit intern.*

- *Asistă consiliul de administrație în înțelegerea eficacității proceselor de guvernanță, de gestionare a riscurilor și de control ale organizației.*
- *Colaborează cu consiliul și cu directorul executiv de audit intern cu privire la procesul de escaladare a problemelor importante către consiliu.*

Aspecte legate de implementare

- Comunicare bidirecțională între coordonatorul/directorul executiv de audit intern și consiliul de administrație privind informațiile necesare pentru exercitarea atribuțiilor.

- Asigurarea unei frecvențe a comunicării;

- Stabilirea criteriilor privind toleranța la risc – comunicare cu consiliul de administrație.

- Comunicări formale și informale.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Ordinea de zi și procesele-verbale** ale reuniunilor consiliului de administrație care să documenteze natura, subiectele și frecvența discuțiilor cu directorul executiv de audit.

- **Prezentările** făcute de către directorul executiv de audit intern în fața consiliului.

- **Comunicările** de audit intern către membrii consiliului de administrație.

- **Documentarea** criteriilor de identificare a aspectelor care trebuie aduse în atenția consiliului de administrație și un proces de comunicare sau de escaladare a acestor aspecte.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 8.2 Resurse

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să evalueze dacă resursele de audit intern sunt suficiente pentru a îndeplini mandatul de audit intern și pentru a realiza planul de audit intern. În caz contrar, directorul executiv de audit intern trebuie să elaboreze o strategie pentru a obține resurse suficiente și să informeze consiliul de administrație cu privire la impactul resurselor insuficiente și la modul în care vor fi abordate eventualele deficite de resurse.

Condiții esențiale

Consiliul de administrație

- *Colaborează cu conducerea superioară pentru a oferi funcției de audit intern resurse suficiente în vederea îndeplinirii mandatului de audit intern și pentru a realiza planul de audit intern.*
- *Discută cu directorul executiv de audit intern, cel puțin o dată pe an, cu privire la suficiența resurselor de audit intern, atât din punct de vedere numeric, cât și al capacităților, pentru a îndeplini mandatul de audit intern și pentru a realiza planul de audit intern.*
- *Ia în considerare impactul resurselor insuficiente asupra mandatului și planului de audit intern.*
- *Se angajează împreună cu conducerea superioară și cu directorul executiv de audit intern să remedieze situația, în cazul în care se stabilește că resursele sunt insuficiente.*

Conducerea superioară

- *Colaborează cu consiliul de administrație pentru a oferi funcției de audit intern resurse suficiente în vederea îndeplinirii mandatului de audit intern și pentru a realiza planul de audit intern.*
- *Colaborează cu consiliul de administrație și cu directorul executiv de audit intern cu privire la orice problemă legată de resursele insuficiente și la modul de remediere a situației.*

Aspecte legate de implementare

Este necesar a se avea în vedere:

- **analiza diferențelor dintre resursele disponibile** în cadrul funcției de audit intern **și cele necesare** pentru a efectua serviciile de audit intern. (A se consulta, de asemenea, Principiul 10 Gestionarea resurselor și standardele aferente.)

- **discuții periodice (trimestrial) cu consiliul de administrație în legătură cu planul auditului intern (realizare)**, inclusiv „luarea în

considerare a opțiunilor pentru a obține **necesarul de resurse dorit** aferent auditului intern, inclusiv externalizarea sau utilizarea auditorilor invitați/colaboratori, precum și implementarea tehnologiei pentru a îmbunătăți eficiența și eficacitatea funcției de audit intern.”

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Ordinea de zi, procesele-verbale** ale reuniunilor și comunicările dintre directorul executiv de audit intern și consiliul de administrație și/sau conducerea superioară, care documentează discuțiile privind suficiența resurselor de audit intern.
- **Planurile de resurse de audit intern** care indică suficiența resurselor necesare pentru realizarea planului de audit intern.
- **Cereri bugetare** referitoare la resursele de audit intern.
- **Documentarea analizelor** privind diferențele dintre planul de audit intern și resursele disponibile.
- **Documentarea unei analize cost-beneficiu.**
- **Documentarea privind strategia de resurse** a coordonatorului/directorului executiv de audit intern.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 8.3 Calitate

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să elaboreze, să pună în aplicare și să mențină un **program de asigurare și îmbunătățire a calității** care să acopere toate aspectele funcției de audit intern. Programul include două tipuri de evaluări:

- *Evaluări externe. (A se consulta și Standardul 8.4 Evaluarea externă a calității).*
- *Evaluări interne. (A se consulta, de asemenea, Standardul 12.1 Evaluarea internă a calității).*

Cel puțin o dată pe an, directorul executiv de audit intern trebuie să comunice consiliului și conducerii superioare rezultatele evaluării interne a calității. Rezultatele evaluărilor externe ale calității trebuie să fie raportate atunci când sunt finalizate. În ambele cazuri, aceste comunicări includ:

- *Conformitatea funcției de audit intern cu Standardele Globale de Audit Intern și realizarea obiectivelor de performanță.*
- *Dacă este cazul, conformitatea cu legile și/sau reglementările relevante pentru auditul intern.*
- *Dacă este cazul, planurile de remediere a deficiențelor funcției de audit intern și a oportunităților de îmbunătățire.*

Condiții esențiale

Consiliul de administrație

- *Discută cu directorul executiv de audit intern programul de asigurare și îmbunătățire a calității, așa cum este prezentat în Domeniul IV: Gestionarea funcției de audit intern.*
- *Aprobă obiectivele de performanță ale funcției de audit intern cel puțin o dată pe an. (A se consulta, de asemenea, Standardul 12.2 Măsurarea performanței).*
- *Evaluează eficacitatea și eficiența funcției de audit intern. O astfel de evaluare include:*
 - *Examinarea obiectivelor de performanță ale funcției de audit intern, inclusiv conformitatea acestora cu standardele, legile și reglementările, capacitatea de a îndeplini mandatul de audit intern și progresele înregistrate în vederea finalizării planului de audit intern.*
 - *Luarea în considerare a rezultatelor programului de asigurare și îmbunătățire a calității funcției de audit intern.*
 - *Determinarea măsurii în care sunt îndeplinite obiectivele de performanță ale funcției de audit intern.*

Conducerea superioară

- *Furnizează contribuții privind obiectivele de performanță ale funcției de audit intern.*
- *Participă, împreună cu consiliul de administrație, la o evaluare anuală a directorului executiv de audit intern și a funcției de audit intern.*

Aspecte legate de implementare

În susținerea calității activității desfășurate, accentul se pune pe **comunicarea** coordonatorului/directorului executiv de audit intern **către consili-**

ul de administrație și conducerea superioară cu privire la **programul de asigurare și îmbunătățire a calității funcției de audit intern**, care ar trebui să includă:

- **Domeniul de aplicare**, frecvența și rezultatele evaluărilor interne și externe ale calității efectuate sub coordonarea sau cu sprijinul directorului executiv de audit.

- **Planuri de acțiune** care abordează deficiențele și oportunitățile de îmbunătățire. Acțiunile ar trebui să fie stabilite de comun acord cu consiliul de administrație.

- **Progresul înregistrat** în vederea realizării acțiunilor convenite.

„O evaluare a calității funcției de audit intern poate lua în considerare:

- **Nivelul de contribuție la îmbunătățirea guvernantei**, a gestionării riscurilor și a proceselor de control (n.n: **plus-valoare**).

- **Productivitatea** personalului de audit intern (de exemplu, orele planificate în comparație cu orele efective de lucru pe proiecte sau timpul utilizat în cadrul proiectelor de audit intern în comparație cu timpul alocat sarcinilor administrative).

- **Respectarea legilor și/sau a reglementărilor** privind auditul intern.

- **Eficiența costurilor** proceselor de audit intern.

- **Consolidarea relațiilor** cu conducerea superioară și cu alte părți-cheie interesate.

- **Alte măsuri** legate de performanță. (A se consulta și Standardul 12.2 Măsurarea performanței).

NOTĂ: O comunicare eficientă cu consiliul de administrație și conducerea superioară poate releva: capacitatea profesională a auditorului in-tern de a răspunde cerințelor de realizare a obiectivelor organizației, calitatea serviciilor efectuate prin prisma calificărilor obținute, creșterea eficacității prin aportul de plus-valoare și, în final, creșterea încrederii clientului/angajatorului în serviciile de care beneficiază.

Recomandare: Nu evitați curajul de a susține calitatea profesională!

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Ordinea de zi și procesele-verbale** ale reuniunilor consiliului de administrație care documentează discuțiile cu directorul executiv de audit intern cu privire la programul de asigurare și îmbunătățire a calității funcției de audit intern.
- **Prezentări ale directorului executiv de audit intern și alte comunicări** privind rezultatele evaluărilor de calitate și stadiul planurilor de acțiune pentru a aborda orice oportunități de îmbunătățire.
- **Documentele de lucru** ale programului de asigurare și îmbunătățire a calității sau alte documente justificative care să demonstreze finalizarea activităților aferente.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 8.4 Evaluarea externă a calității

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să elaboreze un plan pentru o evaluare externă a calității și să discute planul cu consiliul. Evaluarea externă trebuie să fie efectuată cel puțin o dată la cinci ani de către un evaluator sau o echipă de evaluare calificată și independentă. Cerința privind o evaluare externă a calității poate fi îndeplinită și printr-o autoevaluare cu validare independentă. Atunci când selectează evaluatorul independent sau echipa de evaluare, directorul executiv de audit intern trebuie să se asigure că cel puțin o persoană deține o calificare activă de Certified Internal Auditor® - auditor intern certificat.®

Condiții esențiale

Consiliul de administrație

- Discută cu directorul executiv de audit intern în principal planurile de evaluare externă a calității funcției de audit intern de către un evaluator sau o echipă de evaluare independent și calificată.

- Colaborează cu conducerea superioară și cu directorul executiv de audit intern pentru a stabili domeniul de aplicare și frecvența evaluării externe a calității.
- Ia în considerare responsabilitățile și cerințele de reglementare ale funcției de audit intern și ale directorului executiv de audit intern, astfel cum sunt descrise în carta auditului intern, atunci când este definit domeniul de aplicare al evaluării externe a calității.
- Examinează și aprobă planul directorului executiv de audit intern pentru efectuarea unei evaluări externe a calității. Această aprobare ar trebui să acopere cel puțin:
 - Domeniul de aplicare și frecvența evaluărilor.
 - Competențele și independența evaluatorului extern sau a echipei de evaluare.
 - Motivația alegerii de a efectua o autoevaluare cu validare independentă în locul unei evaluări externe a calității.
- Solicită primirea rezultatelor complete ale evaluării externe a calității sau ale autoevaluării cu validare independentă direct de la evaluator.
- Examinează și aprobă planurile de acțiune ale directorului executiv de audit intern pentru a aborda deficiențele identificate și oportunitățile de îmbunătățire, dacă este cazul.
- Aprobă un calendar pentru finalizarea planurilor de acțiune și monitorizează progresele înregistrate de directorul executiv de audit intern.

Conducerea superioară

- Colaborează cu consiliul de administrație și cu directorul executiv de audit intern pentru a stabili domeniul de aplicare și frecvența evaluării externe a calității.
- Examinează rezultatele evaluării externe a calității, colaborează cu directorul executiv de audit intern și cu consiliul de administrație pentru a conveni asupra planurilor de acțiune care să abordeze deficiențele identificate și oportunitățile de îmbunătățire, dacă este cazul, și convine asupra unui calendar pentru finalizarea planurilor de acțiune.

Cerințe de gestionare a activității de audit intern

Coordonatorul activității de audit intern este responsabil de coordonarea funcției de audit intern în conformitate cu Carta auditului intern și cu Standardele Globale de Audit Intern. Această responsabilitate include planificarea strategică, obținerea și utilizarea resurselor, crearea de relații, comunicarea cu părțile interesate, precum și asigurarea și îmbunătățirea per-

formanței aferente funcției respective. Se așteaptă ca persoana responsabilă de gestionarea funcției de audit intern să se conformeze standardelor, inclusiv să îndeplinească responsabilitățile cerute de Standarde, indiferent dacă persoana este angajată direct de organizație sau dacă este contractată printr-un furnizor extern de servicii. Denumirea specifică a postului și responsabilitățile pot varia de la o organizație la alta. Coordonatorul activității de audit intern poate delega responsabilitățile corespunzătoare altor profesioniști calificați din cadrul funcției de audit intern, dar responsabilitatea finală îi revine acestuia în continuare. Relația de raportare directă dintre consiliu și coordonatorul activității de audit intern permite funcției de audit intern să își îndeplinească mandatul. În plus, coordonatorul activității de audit intern are, de obicei, o linie de raportare administrativă către persoana cu cel mai înalt rang din conducerea superioară, cum ar fi directorul general, pentru a sprijini activitățile zilnice și pentru a stabili statutul și autoritatea necesare cu scopul de a se asigura că rezultatele serviciilor de audit intern sunt luate în considerare în mod corespunzător

Aspecte legate de implementare

Este necesar un plan de evaluare externă o dată la cinci ani.

Frecvența mai mică a evaluării externe poate fi generată de:

- schimbări la nivelul conducerii;
- modificări semnificative ale metodologiilor de audit intern;
- comasarea a două sau mai multe funcții de audit intern sau o rotație semnificativă a personalului.

Evaluarea externă a calității ar trebui să includă o **analiză cuprinzătoare** a caracterului adecvat al funcției de audit intern:

- Conformitatea cu Standardele Globale de Audit Intern.
- Mandatul, statutul, strategia, metodologiile, procesele, evaluarea riscurilor și planul de audit intern.
- Respectarea legilor și/sau a reglementărilor aplicabile.
- Criteriile de performanță și măsurile aferente, precum și rezultatele evaluării.
- Competențe și conștiinciozitatea profesională corespunzătoare, inclusiv utilizarea suficientă a instrumentelor și tehnicilor, precum și concentrarea asupra dezvoltării continue.
- Calificările și competențele, inclusiv cele aferente rolului de director executiv de audit intern, astfel cum sunt definite în fișa postului și în profilul de angajare al organizației.

- Integrarea în procesele de guvernanță ale organizației, inclusiv relațiile dintre cei implicați în poziționarea funcției de audit intern pentru a funcționa independent.
- Contribuția la procesele de guvernanță, de gestionare a riscurilor și de control ale organizației.
- Contribuția la îmbunătățirea operațiunilor organizației și a capacității acesteia de a-și atinge obiectivele.
- Capacitatea de a se ridica la nivelul așteptărilor formulate de către consiliul de administrație, conducerea superioară și de către părțile interesate.

Ca noutate, notăm că în plus față de cerința ca cel puțin un membru al echipei de evaluare externă să fie Certified Internal Auditor - auditor intern certificat®, alte calificări importante ale echipei de evaluare care trebuie luate în considerare includ:

- Experiență și cunoașterea standardelor și a practicilor de referință din domeniul auditului intern.
- Experiență în calitate de director executiv de audit intern sau de nivel superior comparabil de management a auditului intern.
- Experiență în domeniul sau sectorul de activitate al organizației.
- Experiență anterioară în efectuarea de evaluări externe ale calității.
 - Este important a se avea în vedere **„potențialele afectări ale independenței evaluatorilor** datorate relațiilor trecute, prezente sau anticipate cu organizația, cu personalul acesteia sau cu funcția de audit intern.”
 - De asemenea, **subliniem** că, potrivit Standardului:
 - **„Persoanele din alt departament al organizației, deși separate din punct de vedere organizațional de funcția de audit intern, nu sunt considerate independente în scopul efectuării unei evaluări externe.”**

și

- **„Evaluările reciproce inter pares între două organizații nu sunt considerate independente.”**

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Procesele-verbale** ale reuniunilor consiliului în cadrul cărora este discutat și aprobat de către consiliu planul de evaluare a calității externe al directorului executiv de audit intern.

- **Raport formal de evaluare externă** a calității întocmit și validat de către un evaluator calificat și independent.
- **Prezentări ale evaluatorilor externi** în fața consiliului de administrație cu privire la rezultatele evaluării externe a calității.
- **Prezentări** ale directorului executiv de audit intern în fața consiliului de administrație care cuprind rezultatele evaluării externe și planurile de acțiune, după caz.

Domeniul IV: Gestionarea funcției de audit intern

Coordonatorul/„Directorul executiv de audit intern este responsabil de **coordonarea funcției de audit intern** în conformitate cu Carta auditului intern și cu Standardele Globale de Audit Intern. Această responsabilitate **include planificarea strategică, obținerea și utilizarea resurselor, crearea de relații, comunicarea cu părțile interesate, precum și asigurarea și îmbunătățirea performanței aferente funcției respective.**”

Principiul 9 Planificarea strategică

Coordonatorul/„Directorul executiv de audit intern **planifică strategic pentru a poziționa funcția de audit intern astfel încât să își îndeplinească mandatul și să obțină succes pe termen lung**”.

Standardul 9.1 Înțelegerea guvernantei, a managementului riscului și a proceselor de control

Cerințe

„Pentru a elabora o **strategie și un plan de audit intern eficace**, directorul executiv de audit intern trebuie **să înțeleagă procesele de guvernanta, de gestionare a riscurilor și de control ale organizației**. Pentru a înțelege procesele de guvernanta, directorul executiv de audit intern trebuie să ia în considerare **modul în care organizația:**

- **Stabilește obiectivele** strategice și ia decizii strategice și operaționale.
- **Supraveghează** gestionarea și controlul riscurilor.
- **Promovează** o cultură etică.
- **Asigură** o gestionare eficientă a performanței și a responsabilității.
- **Își structurează** funcțiile de conducere și operaționale.

- **Comunică** informațiile privind riscurile și controlul la nivelul întregii organizații.
- **Coordonează** activitățile și comunicările între consiliu, furnizorii interni și externi de servicii de asigurare, și conducere.

Pentru a înțelege procesele de gestionare a riscurilor și de control, directorul executiv de audit intern trebuie să analizeze modul în care organizația identifică și evaluează riscurile semnificative și selectează procesele de control adecvate. Aceasta include înțelegerea modului în care organizația identifică și gestionează următoarele **arii de risc principale**:

- *Fiabilitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale.*
- *Eficacitatea și eficiența operațiunilor și programelor.*
- *Protejarea activelor.*
- *Respectarea legilor și/sau a reglementărilor.*

Aspecte legate de implementare

Elementul de bază în implementarea *Standardului* îl constituie **înțelegerea** de către coordonatorul/directorul executiv de audit intern a *proceselor de guvernanță, a proceselor de gestionare a riscurilor și a proceselor de control*, pe baza **colectării de informații în sens larg și vizualizarea acestora în mod cuprinzător**.

Pentru fiecare element al proceselor trebuie să se aibă în vedere culegerea informațiilor din surse de informații specifice, care să contribuie la o bună înțelegere a componentelor, a modului de implementare și a eficacității acestora.

Standardul detaliază cerințele și, de aceea, este importantă cunoașterea acestora de către coordonatorul/directorul executiv de audit intern, aplicarea raționamentului profesional și abordarea consecventă.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Documentația** privind investigarea, colectarea, revizuirea și examinarea de către directorul executiv de audit intern a cadrelor și proceselor de guvernanță, de gestionare a riscurilor și de control utilizate de organizație, inclusiv:
 - **Statutul consiliului de administrație și a comitetelor organizației**, care descriu așteptările organizației în materie de guvernanță.
 - **Evaluarea** legilor, a reglementărilor și a altor cerințe legate de guvernanță, de gestionarea riscurilor și de procesele de control.

- **Examinarea ordinii de zi și a proceselor-verbale** ale reuniunilor consiliului de administrație care documentează discuțiile privind guvernanța organizației, gestionarea riscurilor și procesele de control, inclusiv strategiile, abordările și supravegherea fiecăruia.

- **Procesele-verbale ale reuniunilor sau notele** de la discuțiile dintre directorul executiv de audit intern și persoanele din cadrul organizației cu roluri în guvernanță și gestionarea riscurilor.

- **Revizuirea declarației privind apetitul la risc al organizației** sau comunicarea documentată cu consiliul de administrație și conducerea superioară cu privire la apetitul la risc și toleranța la risc ale organizației.

- **Documentația** privind orientarea sau formarea oferită personalului de audit intern cu privire la procesele de guvernanță, de gestionare a riscurilor și de control ale organizației.

- **Revizuirea** strategiilor de afaceri și a planurilor de afaceri.

- **Revizuirea comunicărilor** primite de la autoritățile de reglementare.

- **Înțelegerea demonstrată a matricei de risc și control a organizației.**

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus și cu excepția celor care reprezintă documente ale guvernanței corporative.

Standard 9.2 Strategia de audit intern

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să elaboreze și să pună în aplicare o **strategie pentru funcția de audit intern** care să sprijine **obiectivele strategice și succesul organizației** și să se alinieze cu așteptările consiliului, ale conducerii superioare și ale altor principale părți interesate. O strategie de audit intern **presupune un plan de acțiune** menit să **atingă un obiectiv general sau pe termen lung**. Strategia de audit intern trebuie să includă o viziune, obiective strategice și inițiative de sprijin pentru funcția de audit intern. O strategie de audit intern **ajută la orientarea funcției de audit intern către îndeplinirea mandatului de audit intern**. Directorul executiv de audit intern trebuie să revizuiască periodic

strategia de audit intern împreună cu consiliul de administrație și cu conducerea superioară.”

Aspecte legate de implementare

Viziunea și obiectivele strategice ale strategiei de audit intern, ar trebui să înceapă prin „a lua în considerare strategia și obiectivele organizației, precum și așteptările consiliului și ale conducerii superioare”. Coordonatorul de audit intern poate lua în considerare și „tipurile de servicii care urmează să fie prestate și așteptările altor părți interesate deservite de funcția de audit intern, astfel cum s-a convenit în Carta auditului intern”.

Conform Standardului, „Viziunea descrie starea viitoare dorită - în următorii trei până la cinci ani, de exemplu - a funcției de audit intern și oferă o direcție pentru a ajuta funcția de audit intern să își îndeplinească mandatul. Viziunea este, de asemenea, concepută pentru a-i inspira pe auditorii interni să se perfecționeze continuu. Obiectivele strategice definesc ținte realizabile pentru a materializa viziunea. Inițiativele de sprijin descriu tactici și etape mai specifice pentru atingerea fiecărui obiectiv strategic.”

În această concepție, o abordare pentru dezvoltarea unei strategii este reprezentată de:

- **identificarea și analiza punctelor forte, a punctelor slabe, a oportunităților și a amenințărilor pentru funcția de audit intern** - ca exercițiu menit să determine modalitățile de îmbunătățire a funcției de audit intern.

- **efectuarea unei analize** a diferențelor dintre starea actuală și cea dorită a funcției de audit intern.

Pot fi incluse în inițiativele care susțin strategia auditului intern:

- *Oportunități de a-i ajuta pe auditorii interni să își dezvolte competențele;*
- *Introducerea și aplicarea tehnologiei, atunci când aceasta îmbunătățește eficiența și eficacitatea funcției de audit intern;*
- *Oportunități de îmbunătățire a funcției de audit intern în ansamblu.*

Se vor avea în vedere și aspectele legate de **ajustarea/modificarea** strategiei de audit intern, astfel cum se menționează în *Standard*.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- Documentarea strategiei de audit intern, inclusiv viziunea, obiectivele strategice și inițiativele de sprijin.

- Procese-verbale sau corespondența de la reuniunile cu consiliul de administrație, conducerea superioară și/sau alte părți interesate, în cadrul cărora au fost discutate așteptările.
- Note care prezintă informațiile și analizele care au stat la baza strategiei de audit intern.
- Metodologii de audit intern pentru elaborarea și revizuirea strategiei de audit intern și monitorizarea punerii în aplicare a acesteia.
- Rezultatele autoevaluărilor periodice sau ale altor analize ale progreselor înregistrate în cadrul inițiativelor.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus și cu excepția celor care reprezintă documente ale guvernantei corporative.

Standard 9.3 Metodologii

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să stabilească metodologii pentru a ghida funcția de audit intern într-un mod sistematic și disciplinat pentru a pune în aplicare strategia de audit intern, a elabora planul de audit intern și a se conforma standardelor. Directorul executiv de audit intern trebuie să evalueze eficacitatea metodelor și să le actualizeze, după caz, pentru optimizarea funcției de audit intern și pentru a reacționa la schimbările semnificative care afectează funcția. Directorul executiv de audit intern trebuie să le asigure auditorilor interni cursuri de formare cu privire la metodele de audit intern. (A se consulta, de asemenea, Principiile 13 Planificarea eficientă a misiunilor, 14 Desfășurarea activității misiunii și 15 Comunicarea rezultatelor misiunii și monitorizarea planurilor de acțiune, precum și standardele aferente).”

Aspecte legate de implementare

Se acordă importanță **metodologiei de audit intern** care completează Standardele Globale de Audit Intern prin furnizarea de instrucțiuni și criterii specifice care îi ajută pe auditorii interni să pună în aplicare Standardele Globale de Audit Intern și să presteze servicii de calitate. În plus, **metodologiile de audit intern descriu procesele și procedurile de comunicare, de gestionare a aspectelor operaționale și administrative și**

de supraveghere a funcției de audit intern. (A se consulta, de asemenea, Standardele 14.3 Evaluarea constatărilor, 14.5 Concluziile misiunii și 15.2 Confirmarea punerii în aplicare a recomandărilor sau a planurilor de acțiune).

Astfel de **metodologii, documentate**, ar trebui să aibă în vedere:

- **Evaluarea riscurilor** pentru organizație și pentru fiecare angajament/misiune de audit intern în parte.
- **Elaborarea și actualizarea planului de audit intern.**
- **Determinarea echilibrului** între misiunile de audit intern de asigurare și cele de consiliere.
- **Coordonarea cu furnizorii** de asigurări interne și externe.
- **Gestionarea furnizorilor de servicii externe**, atunci când sunt utilizați.
- **Realizarea** misiunilor de audit intern.
- **Comunicarea** în cadrul serviciilor de audit intern.
- **Păstrarea și emiterea evidențelor** privind angajamentul/misiunea de audit intern și a altor informații, în conformitate cu orientările organizației și cu cerințele de reglementare sau de altă natură relevante.
- **Monitorizarea și confirmarea punerii în aplicare** a recomandărilor auditorilor interni sau a planurilor de acțiune ale conducerii.
- **Asigurarea calității și optimizarea funcției de audit intern.**
- **Realizarea unor cuantificări a performanței** pentru a evalua progresele înregistrate în vederea îndeplinirii obiectivelor.
- **Efectuarea de servicii suplimentare** identificate pe parcursul mandatului de audit intern.

„Eficacitatea metodologiilor de audit intern ar trebui să fie examinată în cadrul evaluărilor calității funcției de audit intern.”

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Documentarea programului software** care încorporează metodologii de audit intern.
- **Ordinea de zi și procesele-verbale** ale reuniunilor, e-mailuri, confirmări semnate, programe de formare sau alte documente similare care atestă comunicările către personalul de audit intern cu privire la metodologiile de audit intern.

- **Documentația privind evaluarea calității activității** de audit care demonstrează că sunt respectate metodologiile de audit intern.
- **Note de subsol sau note finale în cadrul metodologiilor** de audit intern sau în manualul de audit intern care citează Standardul de audit intern la care face trimitere conținutul.
- **Documentarea** actualizărilor metodologiilor de audit intern.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standardul 9.4 Planul de audit intern

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să întocmească un **plan de audit intern care să sprijine realizarea obiectivelor organizației**. Directorul executiv de audit intern trebuie să își bazeze planul de audit intern pe o **evaluare documentată a strategiilor, obiectivelor și riscurilor organizației**. Această evaluare trebuie să se bazeze pe contribuțiile consiliului de administrație și ale conducerii superioare, precum și pe înțelegerea de către directorul executiv de audit intern a guvernantei, a gestionării riscurilor și a proceselor de control ale organizației. Evaluarea trebuie să fie efectuată cel puțin o dată pe an. **Planul de audit intern trebuie:**

- **Să ia în considerare mandatul de audit intern** și întreaga gamă de servicii de audit intern convenite.
- **Să specifice serviciile de audit intern** care sprijină evaluarea și optimizarea proceselor de guvernanță, de gestionare a riscurilor și de control ale organizației.
- **Să ia în considerare** acoperirea guvernantei tehnologiei informației, a riscului de fraudă, a eficacității programelor de conformitate și etică ale organizației și a altor arii cu risc ridicat.
- **Să identifice resursele umane, financiare și tehnologice** necesare pentru a finaliza planul.
- **Să fie dinamic și actualizat în timp util** ca răspuns la schimbările survenite în activitatea, riscurile, operațiunile, programele, sistemele, controalele și cultura organizațională a organizației.

Directorul executiv de audit intern trebuie **să examineze** și să revizuiască planul de audit intern, după caz, și **să comunice** în timp util consiliului și conducerii superioare:

- **Impactul oricărei limitări de resurse** asupra acoperirii auditului intern.
- **Motivul** pentru care nu a fost inclusă în planul de audit intern o misiune de asigurare într-un domeniu sau într-o activitate cu risc ridicat.
- **Cereri contradictorii** de servicii între principalele părți interesate, cum ar fi solicitări cu prioritate ridicată bazate pe riscuri emergente și solicitări de înlocuire a misiunilor de asigurare planificate cu misiuni de consiliere.
- **Limitări ale domeniului de aplicare** sau restricții privind accesul la informații.

Directorul executiv de audit intern trebuie să discute planul de audit intern, inclusiv modificările interimare semnificative cu consiliul de administrație și cu conducerea superioară. Planul de audit intern și modificările semnificative ale acestuia trebuie să fie aprobate de către consiliul de administrație.”

Aspecte legate de implementare

În elaborarea planului de audit intern, Coordonatorul de audit intern trebuie să ia în considerare următoarele:

- Misiuni de audit intern impuse de legi sau reglementări.
- Angajamente esențiale pentru misiunea sau strategia organizației.
- Domenii și activități cu niveluri semnificative de risc.
- Dacă toate riscurile semnificative sunt acoperite în mod suficient de furnizori de asigurări.
- Solicitări consultative și ad-hoc.
- Timpul și resursele necesare pentru fiecare angajament potențial.
- Beneficiile potențiale ale fiecărui angajament/a fiecărei misiuni de audit intern pentru organizație, cum ar fi potențialul angajamentului/misiunii de audit intern de a contribui la îmbunătățirea guvernanței, a gestionării riscurilor și a proceselor de control ale organizației.

Potrivit cerințelor din *Standard*, „pentru a programa misiunile de audit intern, coordonatorul de audit intern trebuie să ia în considerare:

- Prioritățile operaționale ale organizației.

- *Calendarul misiunilor de audit extern și al analizelor de reglementare.*
- *Competențele și disponibilitatea auditorilor interni.*
- *Capacitatea de a accesa activitatea în curs de examinare/auditare.”*

De asemenea, în *Standard* se menționează principalele **elemente pe care trebuie să le includă Planul de audit intern:**

- **„Resursele și orele disponibile pentru misiuni de audit intern** în comparație cu alte activități administrative și altele decât cele de audit intern sau cu inițiative axate pe optimizarea funcției de audit intern.
- **Lista angajamentelor propuse și analiza aferentă**, cu precizarea gradului de implicare a angajamentelor/misiunilor de audit intern:
 - Asigurare sau consiliere.
 - Se concentrează pe anumite departamente, unități sau obiective ale organizației.
 - Vizează, în principal, obiective financiare, de conformitate, operaționale, de securitate cibernetică sau de altă natură.
- **Raționamentul pentru selectarea fiecărui angajament propus/fiecărei misiuni de audit intern propuse**; de exemplu, **importanța riscului, tema organizațională sau tendința** (cauza principală), **cerința de reglementare** sau timpul scurs de la ultimul angajament/ultima misiune de audit intern.
- **Scopul general și domeniul de aplicare** preliminar al fiecărei misiuni de audit intern propuse.
- Un **procentaj de ore** care urmează să fie rezervat pentru situații neprevăzute și solicitări ad-hoc.
- **Următorul set de angajamente/misiuni** care ar fi fost efectuate **dacă ar fi fost disponibile resurse suplimentare.”**

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- Planul de audit intern aprobat.
- Evaluarea și prioritizarea riscurilor documentate, inclusiv datele pe care se bazează planul de audit intern.
- Procesele-verbale ale reuniunilor în care directorul executiv de audit intern a discutat cu consiliul și cu conducerea superioară universul de audit intern, evaluarea riscurilor la nivelul organizației, planul de

audit intern, precum și criteriile și protocolul de gestionare a modificărilor semnificative ale planului de audit intern.

- Note care documentează discuțiile purtate pentru a colecta informații în vederea evaluării riscurilor la nivelul organizației și a planului de audit intern.
- Lista documentată a persoanelor cărora le-a fost distribuit planul de audit intern.
- Metodologii documentate pentru evaluarea riscurilor la nivelul întregii organizații și un protocol pentru gestionarea schimbărilor semnificative.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standardul 9.5 Coordonare și încredere

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să se coordoneze cu furnizorii interni și externi de Servicii de asigurare și să ia în considerare posibilitatea de a se baza pe activitatea acestora. Coordonarea serviciilor de audit reduce la minimum duplicarea eforturilor, evidențiază lacunele în acoperirea riscurilor - cheie și sporește valoarea adăugată globală a furnizorilor de servicii de asigurare și consiliere. În cazul în care nu reușește să atingă un nivel adecvat de coordonare, directorul executiv de audit intern trebuie să prezinte orice problemă conducerii superioare și, dacă este necesar, consiliului de administrație. În cazul în care funcția de audit intern se bazează pe activitatea altor furnizori de servicii de asigurare, directorul executiv de audit intern trebuie să documenteze temeiul acestei încrederi și este în continuare responsabil pentru concluziile la care a ajuns funcția de audit intern.”

Aspecte legate de implementare

Implementarea trebuie să se concretizeze în elaborarea unei **metodologii de evaluare a altor furnizori de servicii de asigurare și consiliere** care să includă un fundament, pentru a se asigura baza/**pentru a avea încredere pe activitatea acestora**, în funcție de rolurile, responsabilitățile, independența organizațională, competența și obiectivitatea furnizorilor serviciilor de asigurare și consiliere, precum și de conștiinciozitatea profesională cuvenită aplicată activității acestora.

Responsabilitatea coordonatorului/directorului executiv de audit intern se referă la:

- **înțelegerea** obiectivelor, domeniului de aplicare și rezultatele activității desfășurate de către furnizorii externi;

- **identificarea** furnizorilor de servicii de asigurare și de consiliere ai organizației, comunicând cu conducerea superioară și examinând structura de raportare a organizației și ordinea de zi sau procesele-verbale ale reuniunilor consiliului de administrație;

- **coordonarea raportării** către consiliul de administrație a serviciilor desfășurate de furnizori externi către conducerea superioară sau care pot fi componente ale acestor raportări, cum ar fi cele de conformitate, de mediu, control financiar, sănătate și siguranță, securitate informațională, juridic, management al riscurilor și asigurarea calității;

Exemple de **acțiuni de coordonare (se aplică diferit, în funcție de mărimea și complexitatea organizației)**:

- **Sincronizarea** naturii, a amplitudinii și a calendarului lucrărilor planificate.
- **Stabilirea unei înțelegeri comune** a tehnicilor, metodelor și terminologiei de asigurare.
- **Asigurarea accesului la programele de lucru și la rapoartele fiecăruia.**
- **Utilizarea informațiilor** privind gestionarea riscurilor furnizate de conducere pentru a realiza evaluări comune ale riscurilor.
- **Crearea unui registru comun al riscurilor** sau a unei liste de riscuri.
- **Combinarea rezultatelor** pentru raportarea comună.

NOTĂ: Conform Standardului, „O metodă de coordonare a acoperirii de asigurare este crearea unei hărți de asigurare sau a unei matrice a riscurilor organizației și a furnizorilor interni și externi de servicii de asigurare care acoperă aceste riscuri.”

Harta de asigurare corelează categoriile de riscuri semnificative identificate cu sursele de asigurare relevante și oferă o evaluare a nivelului de asigurare pentru fiecare categorie de risc.”

Este necesar a se avea în vedere că: „Pentru a determina dacă funcția de audit intern se poate baza pe activitatea unui alt furnizor de servicii, metodologia de audit intern ar trebui să ia în considerare activitatea furnizorului de asigurare:

- **Conflicte de interese** potențiale sau reale și dacă au fost făcute divulgări de informații.
- **Relațiile de raportare și impactul potențial** al acestui acord.
- **Relevanța și validitatea experienței profesionale**, a calificărilor și a certificărilor.
- **Metodologia și conștiinciozitatea** profesională corespunzătoare aplicată în planificarea, supravegherea, documentarea și revizuirea/verificarea activităților.
- **Constatăările și concluziile** și dacă acestea sunt rezonabile, bazate pe probe suficiente, fiabile și relevante.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Comunicări** privind rolurile și responsabilitățile distincte de asigurare și consiliere, care pot fi **documentate în notele de la întâlnirile** cu furnizorii individuali de servicii de asigurare și consiliere sau în **procesele-verbale ale reuniunilor cu consiliul de administrație și cu conducerea superioară**.
- **Hărți de asigurare și/sau planuri de asigurare combinate** care identifică furnizorul responsabil pentru serviciile de asigurare în fiecare domeniu.
- **Documentarea și punerea în aplicare a metodologiei** pentru a determina dacă trebuie să se bazeze pe activitatea unui furnizor de asigurare.
- **Acorduri documentate cu alți furnizori** de asigurare care să confirme specificul activității de asigurare pe care aceștia o vor desfășura.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Principiul 10 Gestionarea resurselor

„Directorul executiv de audit gestionează resursele pentru a pune în aplicare strategia funcției de audit intern și pentru a-și îndeplini planul și mandatul.”

Standard 10.1 Gestionarea resurselor financiare

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să gestioneze resursele financiare alocate funcției de audit intern. Directorul executiv de audit intern trebuie să elaboreze un buget care să permită punerea în aplicare cu succes a strategiei de audit intern și realizarea planului de audit intern. Bugetul include resursele necesare pentru exercitarea funcției de audit intern, inclusiv formarea și achiziționarea de tehnologie și instrumente. Directorul executiv de audit intern trebuie să gestioneze activitățile zilnice aferente funcției de audit intern în mod eficace și eficient, în conformitate cu bugetul. Directorul executiv de audit intern trebuie să obțină aprobarea bugetară de la consiliul de administrație. Directorul executiv de audit intern trebuie să comunice prompt consiliului și conducerii superioare impactul insuficienței resurselor financiare.”

Aspecte legate de implementare

Este necesar a se avea în vedere:

- Aprobarea de către consiliul de administrație a unui buget adecvat, aprobat de către consiliul de administrație;

Conform Standardului: „În cazul în care sunt necesare resurse suplimentare semnificative datorate unor circumstanțe neprevăzute, directorul executiv de audit intern ar trebui să discute imediat aceste circumstanțe cu consiliul de administrație și cu conducerea superioară.”

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Documentarea** planului de audit intern în raport cu bugetul, previziunile și cheltuielile efective.

- **Procese-verbale** ale reuniunilor în care directorul executiv de audit intern a discutat bugetul de audit intern cu consiliul de administrație și conducerea superioară.

- **Procese-verbale** ale reuniunilor Consiliului de administrație în care se discută bugetul și aprobarea funcției de audit intern.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 10.2 Gestionarea resurselor umane

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să stabilească o abordare pentru a recruta, dezvolta și păstra auditorii interni care sunt calificați în vederea implementării cu succes a strategiei de audit intern și în vederea realizării planului de audit intern. Directorul executiv de audit intern trebuie să depună eforturi pentru a se asigura că resursele umane sunt adecvate, suficiente și utilizate în mod eficient în vederea realizării planului de audit intern aprobat. Adecvat se referă la combinația de cunoștințe, competențe și abilități; suficient se referă la volumul de resurse; iar implementarea eficientă se referă la alocarea resurselor într-un mod care optimizează realizarea planului de audit intern. Directorul executiv de audit intern trebuie să comunice cu consiliul de administrație și cu conducerea superioară în ceea ce privește caracterul adecvat și suficient al resurselor umane aferente funcției de audit intern. În cazul în care funcția nu dispune de resurse umane adecvate și suficiente pentru a realiza planul de audit intern, directorul executiv de audit intern trebuie să stabilească modalitatea de obținere a resurselor sau să comunice în timp util consiliului de administrație și conducerii superioare impactul acestor limitări. (A se consulta, de asemenea, Standardul 8.2 Resurse). Directorul executiv de audit intern trebuie să evalueze competențele auditorilor interni individuali din cadrul funcției de audit intern și să încurajeze dezvoltarea profesională. Directorul executiv de audit intern trebuie să colaboreze cu auditorii interni pentru a-i ajuta pe aceștia să își dezvolte competențele individuale prin formare, feedback de supraveghere și/sau mentorat. (A se consulta, de asemenea, Standardul 3.1 Competență).”

Aspecte legate de implementare

Pentru o abordare adecvată a resurselor funcției de audit intern, implementarea trebuie să considere **coroborarea** între: „strategia funcției de audit intern, punerea în aplicare a planului de audit intern și Carta auditului intern.” Abordarea gestionării resurselor umane ale funcției de audit intern ar trebui considerate:

- structura și complexitatea organizațională, complexitatea geografică, diversitatea culturală și lingvistică și volatilitatea mediului de risc în care operează organizația;

- *bugetul alocat auditului intern*, ca bază pentru alocarea de personal (angajare salariați/membri în echipă/externalizare servicii/subcontractare);
- *opțiunile pentru obținerea resurselor*;
- *comunicarea cu consiliul de administrație și cu conducerea superioară*;
- *planificarea succesiunii pentru postul de director executiv de audit intern*;
- *abordarea adecvată a recrutării de personal/auditori interni*, pe baza competenței;
- *dezvoltarea și retenția auditorilor interni/angajaților în compartiment/ membrilor echipei de audit intern*;
- *o metodologie adecvată pentru supravegherea activității și a nivelului de calitate a activității efectuate*.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- ***Analiza documentată*** a diferențelor dintre competențele auditorilor interni din cadrul personalului și cele necesare.
- ***Fișe ale posturilor***.
- ***CV-urile*** auditorilor interni angajați de organizație.
- ***Planuri de formare documentate și dovezi*** care atestă cursuri de formare finalizate.
- ***Contractele furnizorilor externi*** de servicii și ***CV-urile*** auditorilor interni desemnați de către furnizor.
- ***Planul de audit intern***, cu calendarul estimat al misiunilor de audit intern și resursele alocate.
- ***Procese-verbale*** ale reuniunilor care documentează discuțiile privind bugetul de audit intern.
- ***Compararea***, după angajare, a orelor de lucru prevăzute în buget cu cele reale.
- ***Evaluarea performanței*** funcției de audit intern și a auditorilor interni individuali.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standardul 10.3 Resurse tehnologice

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să depună eforturi pentru a se asigura că funcția de audit intern dispune de tehnologie pentru a sprijini procesul de audit intern. Directorul executiv de audit trebuie să evalueze periodic tehnologia utilizată de funcția de audit intern și să identifice oportunitățile de îmbunătățire a eficacității și eficienței. La punerea în aplicare a noilor tehnologii, directorul executiv de audit intern trebuie să pună în aplicare un proces de formare adecvată pentru auditorii interni în ceea ce privește utilizarea eficientă a resurselor tehnologice. Directorul executiv de audit intern trebuie să colaboreze cu funcțiile responsabile de tehnologia informației și de securitatea informației din cadrul organizației pentru a implementa resursele tehnologice în mod corespunzător. Directorul executiv de audit intern trebuie să comunice consiliului și conducerii superioare impactul limitărilor tehnologice asupra eficacității sau eficienței funcției de audit intern.”

Aspecte legate de implementare

Standardul pune accent pe îmbunătățirea eficacității și eficienței prin tehnologii ca:

- *Sisteme de management al auditului.*
- *Aplicații de guvernanță, de gestionare a riscurilor și de cartografiere a proceselor de control.*
- *Instrumente suport în domeniul științei datelor și al analizei.*
- *Instrumente care facilitează comunicarea și colaborarea.*

Implementarea solicită ca funcția de audit intern să fie evaluată din punct de vedere al disponibilității/asigurării de resurse tehnologice (A se vedea detalii în Standard).

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Secțiuni din strategia de audit intern** care descriu inițiativele actuale sau planificate pentru utilizarea tehnologiei în vederea promovării obiectivelor funcției de audit intern.
- **Discuții sau planuri documentate** legate de solicitări și implementarea tehnologiilor.
- **Înregistrări** privind implementarea, formarea aferentă și utilizarea tehnologiei, inclusiv **documente de lucru** care să ateste utilizarea tehnologiei în timpul misiunilor de audit intern.

- **Numele auditorilor interni, precum și certificatele și calificările acestora în domeniul tehnologiei.**
- **Securitatea informațiilor, gestionarea evidențelor și alte politici și proceduri** relevante pentru utilizarea resurselor tehnologice de către funcția de audit intern.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Principiul 11 Comunicarea eficientă

„Directorul executiv de audit intern ghidează funcția de audit intern pentru o comunicare eficientă cu părțile interesate.”

Standard 11.1 Construirea de relații și comunicarea cu părțile interesate

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să elaboreze o abordare pentru ca funcția de audit intern să construiască relații cu/și să consolideze încrederea principalelor părți interesate, inclusiv în raport cu consiliul de administrație, conducerea superioară, conducerea operațională, autoritățile de reglementare și furnizorii de asigurări interne și externe și alți consultanți. Directorul executiv de audit intern trebuie să promoveze comunicarea formală și informală între funcția de audit intern și părțile interesate, contribuind la înțelegerea reciprocă a:

- *Intereselor și preocupărilor organizaționale.*
- *Abordărilor pentru identificarea și gestionarea riscurilor și furnizarea de asigurări.*
- *Rolurilor și responsabilităților părților relevante și oportunităților de colaborare.*
- *Cerințelor de reglementare relevante.*
- *Proceselor organizaționale semnificative, inclusiv raportarea financiară.”*

Aspecte legate de implementare

- 1) Conform Standardului, **„O comunicare periodică** și continuă între consiliu, conducerea superioară și funcția de audit intern, con-

tribuire la o înțelegere comună a riscurilor și a priorităților de asigurare ale organizației și promovează adaptabilitatea la schimbări.

- 2) **Discutarea metodologiei de comunicare** cu consiliul de administrație și cu conducerea superioară pentru a stabili criteriile care definesc problemele semnificative ce necesită o comunicare formală, formatul și conținutul comunicării formale, precum și frecvența cu care ar trebui să aibă loc această comunicare.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Documentația privind planul funcției de audit intern** pentru gestionarea relațiilor cu părțile interesate.
- **Ordinea de zi sau procesele-verbale** ale reuniunilor dintre membrii funcției de audit intern și părțile interesate.
- **Sondaje, interviuri și ateliere de lucru de grup** prin care auditorii interni solicită contribuții din partea părților interesate interne.
- **Site-uri sau pagini web, buletine informative, prezentări și alte mijloace** prin care funcția de audit intern comunică cu părțile interesate din cadrul organizației.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standardul 11.2 Comunicarea eficientă

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să stabilească și să pună în aplicare metodologia pentru a promova comunicări de audit intern exacte, obiective, clare, concise, constructive, complete și oportune.”

Aspecte legate de implementare

Elementul principal îl constituie faptul că, în implementare, **„Metodologiile de comunicare** pot include politici, criterii, ghiduri stilistice și proceduri pentru a îndruma comunicările aferente funcției de audit intern și pentru a obține consecvență.”

A se consulta, de asemenea, Standardele 9.3 Metodologii și 15.1 Comunicarea finală a misiunii.

De asemenea, trebuie avut în vedere că „*Metodologiile de audit intern, cum ar fi analizele de supraveghere, ar trebui să îmbunătățească gradul în care comunicările privind angajamentele/misiunile de audit intern sunt:*

- **Precise** - fără erori și distorsiuni și fidele prin descrierea faptelor care stau la baza acestora.
- **Objective** - imparțiale, nepărtinitoare și reprezentând rezultatul unei evaluări corecte și echilibrate a tuturor faptelor și circumstanțelor relevante.
- **Clare** - logice și ușor de înțeles de către părțile interesate relevante, evitând limbajul tehnic inutil.
- **Concise** - succinte și fără detalii inutile sau cuvinte inutile.
- **Constructive** - utile pentru părțile interesate și pentru organizație și care facilitează optimizarea, acolo unde aceasta este necesară.
- **Complete** - informații și probe relevante, fiabile și suficiente pentru a susține rezultatele serviciilor de audit intern.
- **Prompte** - la momentul potrivit, în funcție de importanța problemei, permițând conducerii să ia măsuri corective.

Este necesar a se consulta detaliile din Standard !

Monitorizarea eficacității, ca aspect de implementare, se poate realiza prin măsuri-cheie de performanță pentru a monitoriza eficacitatea comunicării auditului intern, care pot fi utilizate ca parte din programul de asigurare și îmbunătățire a calității funcției respective. (A se consulta, de asemenea, Standardul 8.3 Calitate și Principiul 12 Îmbunătățirea calității și standardele aferente).

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Ghiduri stilistice, modele și alte metodologii documentate** pentru o comunicare eficientă.
- **Dovezi** privind participarea la cursuri de formare sau la reuniuni privind abilitățile de comunicare eficientă.
- **Comunicările finale** și alte documente aprobate de către directorul executiv de audit, precum și **documentele justificative** care demonstrează caracteristicile unei comunicări eficiente.
- **Slide-uri de prezentare sau procese-verbale de ședință** care demonstrează caracteristicile comunicării eficiente.
- **Dovezi** care să demonstreze promptitudinea comunicărilor.
- **Documente de lucru** care demonstrează caracteristicile unei comunicări eficiente.

- **Documente de lucru cu note de examinare de supraveghere** privind îmbunătățirea eficacității comunicării.
- **Rezultatele sondajelor** efectuate în rândul părților interesate cu privire la calitatea comunicărilor de audit intern.
- **Rezultatele programului de asigurare și îmbunătățire a calității.**

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 11.3 Comunicarea rezultatelor

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să comunice rezultatele serviciilor de audit intern consiliului și conducerii superioare periodic și, după caz, pentru fiecare misiune în parte. Directorul executiv de audit intern trebuie să înțeleagă așteptările consiliului și ale conducerii superioare în ceea ce privește natura și momentul comunicărilor. Rezultatele serviciilor de audit intern pot include:

- Concluzii privind implicarea.
- Teme precum practicile eficiente sau cauzele fundamentale.
- Concluzii la nivelul unității de afaceri sau al organizației.

Concluzii privind angajamentul

Directorul executiv de audit intern trebuie să revizuiască și să aprobe comunicările finale ale misiunii, care includ concluziile misiunii, și să decidă cui și cum vor fi difuzate înainte de a fi emise. În cazul în care aceste atribuții sunt delegate altor auditori interni, directorul executiv de audit intern își păstrează responsabilitatea generală. Directorul executiv de audit intern trebuie să solicite opinia consilierului juridic și/sau a conducerii superioare, după caz, înainte de a difuza comunicările finale părților din afara organizației, cu excepția cazului în care legislația și/sau reglementările impun altfel sau restricționează acest lucru. (A se consulta, de asemenea, Standardele 11.4 Erori și omisiuni, 11.5 Comunicarea acceptării riscurilor și 15.1 Comunicarea finală a misiunii).

Teme

Constatările și concluziile mai multor angajamente/misiuni de audit intern, atunci când sunt privite în mod holistic, pot dezvălui modele sau tendin-

te, cum ar fi cauzele fundamentale. Atunci când responsabilul principal de audit identifică teme legate de guvernanta, gestionarea riscurilor și procesele de control ale organizației, aceste teme trebuie comunicate în timp util, împreună cu perspectivele, recomandările și/sau concluziile, consiliului și conducerii superioare.

Concluzii la nivelul unității de afaceri sau al organizației

Se poate solicita directorului executiv de audit intern să formuleze o concluzie la nivelul unității de afaceri sau al organizației cu privire la eficacitatea proceselor de guvernanta, de gestionare a riscurilor și/sau de control, datorită cerințelor din domeniu, a legilor și/sau a reglementărilor sau a așteptărilor consiliului, ale conducerii superioare și/sau ale altor părți interesate. O astfel de concluzie reflectă raționamentul profesional al directorului executiv de audit intern pe baza mai multor misiuni de audit intern și trebuie să fie susținută de informații relevante, fiabile și suficiente. Atunci când comunică o astfel de concluzie consiliului de administrație sau conducerii superioare, directorul executiv de audit intern trebuie să includă:

- Un rezumat al cererii.
- Criteriile utilizate ca bază pentru formularea concluziei, de exemplu un cadru de guvernanta sau un cadru de risc și control.
- Domeniul de aplicare, inclusiv limitările și perioada la care se referă concluzia.
- Un rezumat al informațiilor care susțin concluzia.
- O declarație privind încrederea acordată activității altor furnizori de asigurări, dacă este cazul.”

Aspecte legate de implementare

Concluzii privind angajamentul – coordonatorul/directorul executiv de audit intern este responsabil pentru diseminarea comunicărilor finale ale misiunii de audit intern către părțile relevante. (A se consulta, de asemenea, Standardul 15.1 Comunicarea finală a misiunii)

Teme - urmărirea constatărilor și a concluziilor; comunicările către consiliul de administrație și conducerea superioară, ar trebui să includă:

- Deficiențe semnificative ale controlului și o analiză solidă a cauzelor fundamentale.
- Probleme, acțiuni sau progrese tematice sau sistemice la nivelul mai multor angajamente sau unități de afaceri.

A se consulta, de asemenea, Standardul 9.5 Coordonare și încredere.

Concluzii la nivelul unității de afaceri sau al organizației - se raportează la strategiile, obiectivele și riscurile organizației; se specifică/se

detaliază dacă concluzia rezolvă o problemă, **adaugă valoare** și/sau conferă conducerii sau altor părți interesate încredere în ceea ce privește o temă sau o condiție generală.

A se vedea detaliile din Standard!

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Comunicări finale** privind angajamentul/misiunea de audit intern, inclusiv **constatările, recomandările și concluziile** acestuia.
- **Notițele** directorului executiv de audit intern, **procesele-verbale** ale reuniunilor, **notele** de discurs, **slide-urile** sau **documentele** care indică comunicarea cu consiliul de administrație și conducerea superioară.
- **Analize**, inclusiv rapoarte de date, diagrame și grafice care prezintă tendințele.
- **Aspectele relevante de risc** sau **de control** sau alte criterii relevante utilizate ca bază pentru concluzia generală.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standardul 11.4 Erori și omisiuni

Cerințe

„În cazul în care o comunicare finală a misiunii de audit intern conține o eroare sau o omisiune semnificativă, directorul executiv de audit intern trebuie să comunice prompt informațiile corectate tuturor părților care au primit comunicarea inițială. Semnificația este determinată în funcție de criteriile convenite cu consiliul de administrație.”

Aspecte legate de implementare

Existența unui **protocol de comunicare privind corectarea erorilor**, convenit cu consiliul de administrație, susține implementarea.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Metodologii de audit intern** pentru gestionarea erorilor și a omisiunilor.

- **Criterii convenite** de comun acord cu consiliul de administrație și utilizate de directorul executiv de audit intern pentru a determina nivelul de semnificație.

- **Corespondența** și alte **documente** care arată modul în care directorul executiv de audit intern a determinat semnificația și cauza erorii sau a omisiunii.

- **Calendarul** directorului executiv de audit intern, **procesele verbale** ale reuniunii consiliului de administrație sau ale altor reuniuni, **memorandumurile** și **corespondența prin e-mail** în care s-a discutat despre o eroare sau o omisiune.

- **Documentele de comunicare finale** originale și corectate.

- **Documente care să ateste că părțile relevante au primit comunicările corectate.**

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 11.5 Comunicarea acceptării riscurilor

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să comunice nivelurile inacceptabile de risc. În cazul în care directorul executiv de audit intern concluzionează că managementul a acceptat un nivel de risc care depășește apetitul la risc sau toleranța la risc a organizației, problema trebuie discutată cu conducerea superioară. În cazul în care directorul executiv de audit intern stabilește că problema nu a fost rezolvată de către conducerea superioară, aceasta trebuie să fie transmisă consiliului de administrație. Nu intră în aria de responsabilitate a directorului executiv de audit intern să rezolve situația generată de riscul respectiv.”

Aspecte legate de implementare

Elemente esențiale:

- **Înțelegerea** de către coordonatorul/directorul executiv de audit intern a riscurilor organizației și a **toleranței la risc** prin discuții cu consiliul de administrație și cu conducerea superioară, prin relațiile și comunicarea continuă cu părțile interesate și prin rezultatele serviciilor de audit intern. (A se consulta, de asemenea, Standardele 8.1 Interacțiunea cu consiliul; 9.1 Înțelegerea guvernantei, a managementului riscurilor și a proceselor de control; și 11.1 Construirea de relații și comunicarea cu părțile interesate);

- **Metodologiile** discutate și agreate (cu acordul consiliului de administrație) pentru **documentare și comunicare a acceptării riscurilor care depășesc apetitul la risc sau toleranța la risc**. Pe lângă cerințele din Standardele Globale de Audit Intern, metodologiile de audit intern ar trebui să ia în considerare procesul, politicile și procedurile de gestionare a riscurilor din cadrul organizației.

- **Evidențierea impactului, în cazul în care riscurile depășesc apetitul la risc**, care poate include:

- Afectarea reputației organizației.
- Prejudicii aduse angajaților organizației sau altor părți interesate.
- Amenzi semnificative de reglementare, limitări ale comportamentului comercial sau alte sancțiuni financiare sau contractuale.
- Denaturări semnificative.
- Conflicte de interese, fraudă sau alte acte ilegale.
- Impedimente semnificative în calea realizării obiectivelor strategice.

În abordare, este important raționamentul/judecata profesională a coordonatorului/directorului executiv de audit intern.

Cerințele Standardului se aplică numai în cazul în care coordonatorul/directorul executiv de audit intern **nu** poate ajunge la un **acord cu conducerea responsabilă de gestionarea riscului**.

A se vedea detaliile din Standard!

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Documentarea discuțiilor și a acordului** cu consiliul de administrație cu privire la **metodologiile de comunicare a problemelor legate de riscuri**.

- **Documentarea discuțiilor privind riscul** și acțiunile recomandate conducerii operaționale și conducerii superioare, inclusiv **procesele verbale** ale reuniunilor.

- **Documentația** care explică problema legată de risc și acțiunile de audit intern întreprinse pentru a gestiona situația, inclusiv procesul de escaladare a discuției de la conducerea operațională la conducerea superioară.

- **Documente** de la **întâlnirile** cu consiliul de administrație, inclusiv **sedințele private** sau **închise** în timpul cărora problema a fost prezentată consiliului.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Principiul 12 Îmbunătățirea calității

„Directorul executiv de audit intern este responsabil pentru conformitatea funcției de audit intern cu Standardele Globale de Audit Intern și pentru optimizarea continuă a performanței.”

Standard 12.1 Evaluarea internă a calității

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să elaboreze și să efectueze evaluări interne ale conformității funcției de audit intern cu Standardele Globale de Audit Intern și ale progreselor înregistrate în vederea atingerii obiectivelor de performanță. Directorul executiv de audit intern trebuie să stabilească o metodologie pentru evaluările interne, așa cum este aceasta descrisă în Standardul 8.3 Calitate, care să includă:

- Monitorizarea continuă a conformității funcției de audit intern cu standardele și a progreselor înregistrate în vederea atingerii obiectivelor de performanță.
- Autoevaluări periodice sau evaluări efectuate de către alte persoane din cadrul organizației care au cunoștințe suficiente despre practicile de audit intern pentru a evalua conformitatea cu standardele.
- Comunicarea cu consiliul de administrație și cu conducerea superioară cu privire la rezultatele evaluărilor interne.

Pe baza rezultatelor autoevaluărilor periodice, directorul executiv de audit trebuie să elaboreze planuri de acțiune pentru a gestiona cazurile de neconformitate cu standardele și oportunitățile de îmbunătățire, inclusiv un calendar propus pentru acțiune. Directorul executiv de audit intern trebuie să comunice rezultatele autoevaluărilor periodice și ale planurilor de acțiune consiliului și conducerii superioare. (A se consulta, de asemenea, Standardele 8.1 Interacțiunea cu consiliul, 8.3 Calitate și 9.3 Metodologii). Evaluările interne trebuie să fie documentate și incluse în evaluarea efectuată de o terță parte independentă ca parte din evaluarea externă a calității organizației. (A se consulta, de asemenea, Standardul 8.4 Evaluarea externă a calității). În cazul în care neconformitatea cu Standardele Globale de Audit Intern afectează domeniul de aplicare sau exercitarea generală a funcției de audit in-

tern, directorul executiv de audit intern trebuie să comunice consiliului și conducerii superioare neconformitatea și impactul acesteia.”

Aspecte legate de implementare

Standardul pune accent pe:

- **Monitorizare continuă**, cel puțin prin mecanisme care includ:

- *Liste de verificare sau instrumente automatizate pentru a oferi asigurări cu privire la respectarea de către auditorii interni a metodologiilor stabilite și pentru a facilita prestarea consecventă a serviciilor de audit intern în conformitate cu standardele. Aceste instrumente pot fi deosebit de importante pentru funcțiile de audit intern cu resurse limitate de personal pentru supraveghere.*
- *Feedback din partea părților interesate de auditul intern cu privire la eficiența și eficacitatea echipei de audit intern. Feedback-ul poate fi solicitat imediat după angajare sau periodic (de exemplu, semestrial sau anual) prin intermediul unor instrumente de sondaj sau al unor discuții între directorul executiv de audit și conducere.*
- *Alte măsurători care pot fi utile pentru determinarea eficienței și eficacității funcției de audit intern includ parametri care să indice caracterul adecvat al alocării resurselor (cum ar fi variația buget-situație reală), promptitudinea finalizării misiunilor de audit intern, realizarea planului de audit intern și sondajele privind nivelul de satisfacție a părților interesate.*

- **Autoevaluări periodice**, care „oferă o analiză mai holistică și mai cuprinzătoare a Standardelor Globale de Audit Intern și a funcției de audit intern. Autoevaluările periodice abordează conformitatea cu fiecare standard, în timp ce monitorizarea continuă se poate concentra pe standardele relevante pentru îndeplinirea misiunilor. **Autoevaluările periodice pot fi efectuate de către membri cu poziții de conducere de la nivelul funcției de audit intern, de către o echipă dedicată asigurării calității, de către persoane din cadrul funcției de audit intern care au obținut titlul de Certified Internal Auditor® - auditor intern certificat® sau care au o experiență vastă în ceea ce privește Standardele Globale de Audit Intern, sau de către persoane cu competențe de audit din alte divizii ale organizației.** Directorul executiv de audit intern ar trebui să aibă în vedere includerea auditorilor interni în procesul de autoevaluare periodică pentru a le îmbunătăți acestora gradul de înțelegere a standardelor.

Autoevaluările periodice verifică:

- **Adecvarea metodologiilor** funcției de audit intern.
- **Măsura în care funcția de audit intern sprijină realizarea obiectivelor organizației.**
- **Calitatea serviciilor de audit intern** efectuate și supravegherea asigurată.
- **Gradul de îndeplinire a așteptărilor** părților interesate și de realizare a obiectivelor de performanță.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Liste de verificare** completate care sprijină revizuirile, verificările documentelor de lucru, rezultatele sondajelor și măsurile de performanță legate de eficiența și eficacitatea funcției de audit intern.
- **Documentația privind evaluările periodice** finalizate, inclusiv planul, documentele de lucru și comunicările.
- **Prezentări** către consiliul de administrație și conducere și **procese-verbale** de ședință care cuprind rezultatele evaluărilor interne.
- **Rezultatele documentate ale monitorizării** continue și ale autoevaluărilor periodice, inclusiv planurile de măsuri corective.
- **Acțiunile** întreprinse pentru a îmbunătăți eficiența, eficacitatea și conformitatea funcției de audit intern cu Standardele Globale de Audit Intern.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standardul 12.2 Măsurarea performanței

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să elaboreze obiective pentru a evalua performanța funcției de audit intern. Directorul executiv de audit intern trebuie să ia în considerare contribuțiile și așteptările consiliului de administrație și ale conducerii superioare la elaborarea obiectivelor de performanță. Directorul executiv de audit intern trebuie să elaboreze o metodologie de măsurare a performanței pentru a evalua progresele înregistrate în vederea atingerii obiectivelor aferente funcției și pentru a promova îmbunătățirea continuă a funcției de audit intern. Atunci când evaluează performanța funcției de audit intern, directorul executiv de audit intern trebuie să solici-

te feedback din partea consiliului și a conducerii superioare, după caz. Directorul executiv de audit intern trebuie să elaboreze un plan de acțiune pentru a aborda problemele și oportunitățile de îmbunătățire.”

Aspecte legate de implementare

Conform standardului, „Stabilirea obiectivelor de performanță este esențială pentru a determina dacă o funcție de audit intern își îndeplinește mandatul în conformitate cu standardele și dacă realizează îmbunătățiri în conformitate cu strategia aferentă funcției.

Stabilirea obiectivelor de performanță ar trebui să ia în considerare rezultatele dorite care sunt formulate în cadrul acestora:

- *Principiile Standardelor Globale de Audit Intern.*
- *Carta/statutul auditului intern.*
- *Strategia funcției de audit intern.* „Standardul detaliază cerințele din **Planurile de acțiune** pentru abordarea problemelor și a oportunităților de **realizare a obiectivelor de performanță**, care ar trebui să fie urmărite de către directorul executiv de audit intern și comunicate consiliului și conducerii superioare.

A se considera detaliile din *Standard*!

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Obiectivele de performanță identificate** ca având cel mai mare impact asupra funcției de audit intern care îndeplinesc principiile standardelor, carta/statutul de audit intern și strategia aferentă funcției de audit intern.
- **Măsuri de performanță** care vizează obiectivele de performanță urmărite și țintele respective pentru aceste măsuri.
- **Planuri de acțiune** pentru problemele și oportunitățile identificate în vederea atingerii obiectivelor de performanță identificate.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standardul 12.3 Supravegherea și îmbunătățirea performanțelor de angajare

Cerințe

„Directorul executiv de audit intern trebuie să stabilească și să pună în aplicare metodologia de supraveghere a misiunilor de audit intern, de asigurare a calității și de dezvoltare a competențelor.

- *Directorul executiv de audit intern sau un supervisor al misiunii de audit intern trebuie să ofere auditorilor interni îndrumări pe parcursul misiunii de audit intern, să verifice dacă programele de lucru sunt complete și să confirme că documentele de lucru ale misiunii de audit intern fundamentează în mod adecvat constatările, concluziile și recomandările.*
- *Pentru a asigura calitatea, directorul executiv de audit intern trebuie să verifice dacă misiunile de audit intern sunt realizate în conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern și cu metodologiile aferente funcției de audit intern.*
- *Pentru dezvoltarea competențelor, directorul executiv de audit intern trebuie să le ofere auditorilor interni feedback cu privire la performanțele acestora și la oportunitățile de perfecționare.*

Gradul de supraveghere necesar depinde de gradul de maturitate al funcției de audit intern, de competența și experiența auditorilor interni, precum și de complexitatea misiunilor de audit intern. Directorul executiv de audit intern este responsabil de supravegherea misiunilor de audit intern, indiferent dacă activitatea de misiune de audit intern este efectuată de către personalul de audit intern sau de către alți furnizori de servicii de asigurare sau consiliere. Responsabilitățile de supraveghere pot fi delegate unor persoane adecvate și calificate, însă directorului executiv de audit îi revine în continuare responsabilitatea finală. Directorul executiv de audit intern trebuie să se asigure că probele de supraveghere sunt documentate și păstrate, în conformitate cu metodologiile stabilite de funcția de audit intern.”

Aspecte legate de implementare

Aspecte esențiale:

- *Revizuirea obiectivelor misiunii de audit intern;*
- *Evaluarea competențelor personalului de audit intern (angajat sau membri ai echipei de audit intern);*
- *Aprobarea de către supervisorul misiunii a programului de lucru al misiunii de audit intern.*

A se consulta detaliile din *Standard* și cerințele din Principiul 13 Planificarea eficientă a misiunilor, precum și standardele aferente.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Documentele de lucru** ale misiunii de audit intern cu documentarea supravegherii.
- **Liste de verificare completate** care să susțină revizuirea/verificarea documentelor de lucru.
- **Rezultatele interviurilor** și ale **sondajelor** care includ feedback-ul privind experiența misiunii de audit intern din partea auditorilor interni și a altor persoane direct implicate în misiunea **de audit intern**.
- **Documentarea** comunicării dintre supervisorul misiunii de audit intern și auditorii interni din cadrul personalului cu privire la activitatea realizată pe parcursul misiunii de audit intern.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

3.2. Manualul de politici și proceduri interne

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

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

1. Scopul documentului – faptul că este metodologia internă de lucru și care se va revizui periodic, ori de câte ori survin schimbări de standarde profesionale, recomandări sau nevoi de reorganizare procedurală;
2. Planificarea activității de audit intern;
3. Metodologia de abordare a misiunilor de audit intern:

- a. Misiunea de asigurare;
- b. Misiunea de consiliere sau consultanță;
4. Metodologia de comunicare atât internă, cât și cu conducerea superioară a organizației auditate;
5. Metodologia de evaluare a personalului din cadrul echipei de audit intern;
6. Metodologia de colaborare cu alți experți sau cu personalul din alte departamente;
7. Metodologia de asigurare a evaluării calității și îmbunătățire a activității anuale;
8. Alte prevederi;
9. Anexe – proceduri și formulare (machete).

Menționăm faptul că un astfel de manual de proceduri interne diferă ca formă și abordare, în funcție de:

- organizarea structurii de audit intern – formă internalizată și angajații sunt salariați, sau formă externalizată și firma de audit are propria sa metodologie de abordare;

- condițiile specifice în care se efectuează auditul intern – natura, mărimea, structura, universul de audit intern al organizației „client”.

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

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

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

NOTĂ: Pentru creșterea credibilității, Manualul de Politici și Proceduri Interne trebuie **formalizat** (aprobat), **însușit**, **implementat** și **monitorizat** din punct de vedere al implementării, dar și **actualizat** periodic.

3.3. Acceptarea misiunii de audit intern

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

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

Aspecte necesare de luat în considerare la contractare	Potențiale întrebări
Cunoașterea beneficiarului	- Care este organizația care va face obiectul auditului intern și care este structura de capital? - Cine are influența semnificativă? - Cine este beneficiarul real¹⁴, conform cerințelor legislative pentru combaterea terorismului și prevenirea spălării banilor? - În ce domeniu funcționează și cum se derulează activitatea? - Există suficiente resurse pentru a înțelege acest proces?
Contractarea activității / misiunii	- Care este natura misiunii? De asigurare sau de consiliere? - Care este bugetul de timp alocat? - Care este perioada contractului (cu cât perioada este mai scurtă (mai puțin de 1 an), cu atât realizarea obiectivelor este pusă sub semnul unei eficacități scăzute) - Care este bugetul financiar alocat și ce costuri pot acoperi resursele?

¹⁴ Prin „beneficiar real” se înțelege orice persoană fizică ce deține sau controlează în cele din urmă clientul și/sau persoana fizică în numele căruia/căreia se realizează o tranzacție, o operațiune sau o activitate, în conformitate cu reglementările naționale în vigoare privind prevenirea și combaterea spălării banilor și a finanțării terorismului (AML/CFT).

Aspecte necesare de luat în considerare la contractare	Potențiale întrebări
A existat auditor intern anterior?	- Cine a efectuat acest audit și ce calificări a avut persoana care a coordonat activitatea anterior? - Cum a fost organizată activitatea anterioară de audit intern? - Revizuirea rapoartelor emise anterior de auditorul intern și a hotărârilor AGA/Comitet de audit în acest caz.
Posibilitate de efectuare a misiunii	- Asigurarea independenței - Disponibilitatea conducerii superioare; - Acces la informații; - Comunicarea cu structurile auditate; - Stabilirea sistemului de raportare – când, cui și cum raportează.
Responsabilitatea coordonatorului activității de audit intern	- Aplicarea cerințelor Standardelor globale 2024 în ceea ce privește : - Selectarea membrilor echipei de audit intern – există suficienți membri în echipa de audit pentru a efectua o astfel de misiune sau trebuie să efectuez procedura de selecție (internă sau externă)? Ce resurse se pot folosi din interiorul organizației? - Independență – sunt toți membrii echipei independenți? - Obiectivitate – există amenințări de obiectivitate care pot afecta bunul mers al misiunii de audit intern? - Competență – membrii echipei au experiență suficientă și adecvată pentru a putea realiza misiunea solicitată? - Confidențialitate – există riscuri care pot afecta confidențialitatea contractuală agreată?

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

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

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

Important: *În selecție, un rol de referință îl poate avea **Mandatul auditorului intern**, care, prin forma și conținutul prezentat (a se vedea Domeniul III) poate contribui la punctajul acordat (criterii de acceptare).*

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

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

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

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

- ✓ Semnăturile în original ale persoanelor responsabile de contractarea acestui serviciu;
- ✓ Datarea contractului în original.

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

3.4. Carta de audit intern (Standardul 6.2)

Conform Standardului 6.2, **cadrul legal de organizare și desfășurare a activității de audit intern** trebuie să se concretizeze într-un document scris, **întocmit/propus** de coordonatorul activității de audit intern și **aprobat** de conducerea superioară a organizației, sub forma **Cartei auditului intern**.

Prin intermediul Cartei se vor defini clar:

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

Carta auditului intern trebuie să asigure cea mai adecvată formă oficială de realizare a obiectivelor misiunii, de respectare în totalitate a definiției auditului intern, de aplicare a procedurilor ce se impun în procesul de evaluare a sistemelor de guvernanta, management al riscurilor și control intern.

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

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

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

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

- Scopul auditului intern.
- Angajamentul de a adera la Standardele Globale de Audit Intern.
- Mandatul, inclusiv domeniul de aplicare și tipurile de servicii care urmează să fie furnizate, precum și responsabilitățile și așteptările consiliului cu privire la sprijinul acordat de către conducere funcției de audit intern.
- Poziția organizațională și relațiile de raportare.

Detaliat, se prezintă:

- Modificări ale Mandatului și Cartei.
- Supravegherea Consiliului de Administrație.
- Rolul și responsabilitățile coordonatorului/directorului executiv de audit intern.
- Etica și profesionalismul.
- Obiectivitate.
- Gestionarea funcției de audit intern.

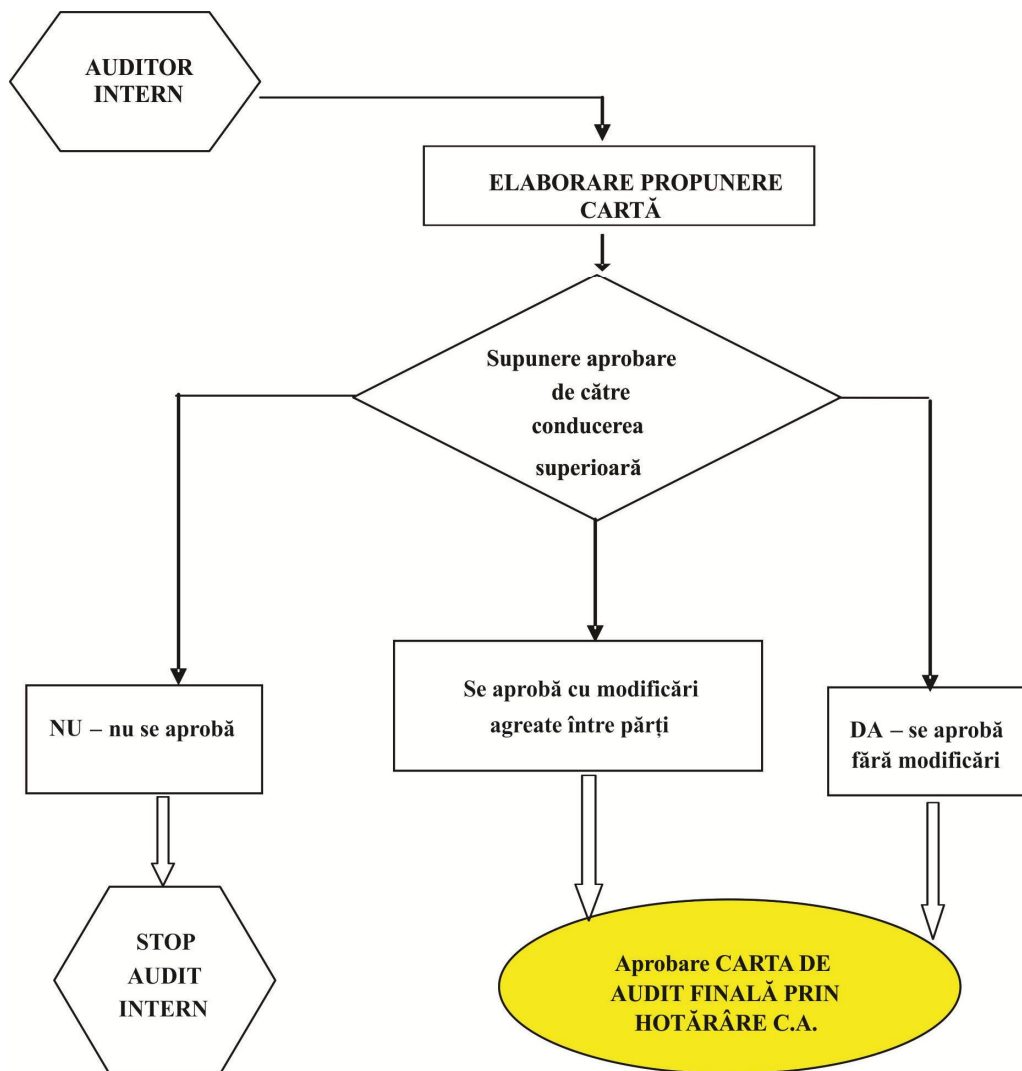
Carta de audit trebuie aprobată de către consiliul de administrație sau altă structură de guvernare. Neaprobarea Cartei de Audit Intern de către consiliul de administrație conduce la imposibilitatea derulării activității de audit intern, în conformitate cu *Standardele Globale*.

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

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

Carta de audit este un document specific fiecărui client de audit intern și trebuie arhivată în dosarul general al misiunii de audit intern.

Anexa 2 prezintă, spre exemplificare, un model de Cartă a auditului intern.



3.5. Independența organizațională (conform Standardului 7.1)

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

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

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

3.6. Declarația de respectare a cerințelor de Etică și Profesionalism

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

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

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

NOTĂ: Cel puțin anual, atât coordonatorul/directorul executiv de audit intern, cât și membrii echipei/angajații în compartimentul de audit intern ar trebui să declare formal respectarea cerințelor de etică și profesionalism.

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

Ca atare, este responsabilitatea fiecărui membru din structura de audit să actualizeze declarația sa privind respectarea cerințelor de Etică și Profesionalism și să informeze coordonatorul activității de audit astfel încât să nu prejudicieze planificarea echipelor și bunul mers al misiunilor de audit intern.

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

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

În concluzie, în **Anexa 3** la ghid sunt prezentate, spre exemplificare, trei modele de declarații diferențiate astfel:

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

3.7. Universul de audit

Dacă în IPPF 2017 universul de audit reprezintă toate auditurile care pot fi efectuate într-o organizație, acesta este strâns legat de strategia și obiectivele de dezvoltare, precum și de riscurile la care este expusă organizația. Deși această noțiune nu mai este definită explicit în cadrul Standardelor Globale, conceptul este în continuare utilizat, în principal în faza de planificare a activității de audit intern (Standardul 9.4).

NOTĂ: Recomandăm includerea în procedurile interne de audit a unei sec-țiuni distincte, dedicată Universului de audit.

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

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

Astfel, coordonatorul structurii de audit intern trebuie să stabilească **un plan de audit intern bazat pe evaluarea riscurilor**, astfel încât să se asigure că adresează prioritățile activității de audit intern, în concordanță cu obiectivele organizației. Pregătirea preliminară a planului de audit intern începe prin consultarea conducerii superioare organizației și a consiliului de administrație pentru o mai bună înțelegere a strategiilor acestora, a obiectivelor generale, a riscurilor asociate obiectivelor și a proceselor de gestionare a riscurilor.

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

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

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

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

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

În cazul în care organizația utilizează **un cadru mai puțin standardizat** de gestionare a riscurilor sau în cazul în care aceasta nu utilizează un cadru de gestionare a riscurilor, coordonatorul structurii de audit intern procedează la identificarea și evaluarea riscurilor asociate diferitelor activități, procese, programe/proiecte, cuprinse în universul de audit, în scopul stabilirii universului de audit și pregătirii unei liste a posibilelor misiuni de audit care ar putea fi incluse în planul de audit intern.

Așadar, stabilirea universului de audit, ca etapă în sine, este un proces subiectiv, supus raționamentului profesional al auditorului intern. Decizia de a crea un univers de audit intern se bazează adesea pe viziunea independentă a auditului intern asupra evaluării riscului în cadrul organizației auditate.

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

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

- ✓ Un univers de audit intern **ajută la asigurarea transparenței auditului intern** și a comitetului de audit în ceea ce privește aco-

perirea riscurilor semnificative și/sau funcțiilor cheie la un moment dat. De exemplu, auditul intern poate calcula și raporta cu ușurință că 100% din ariile auditabile cu risc ridicat au fost sau sunt planificate să fie auditate în cursul exercițiului curent/viitor.

- ✓ Stabilirea unui univers de audit **ajută la sporirea cunoștințelor și competențelor profesionale ale auditorului intern în ceea ce privește industria respectivă**, acesta având ocazia să cunoască și o altă abordare, alte strategii de afaceri, controalele existente și abordarea riscurilor întâmpinate.
- ✓ Conturarea unui univers de audit ajută auditorul intern să înțeleagă mai bine rolul fiecărui departament în organizație, funcțiile din organigramă și să poată identifica mai ușor dacă există duplicare de funcții, de efort sau nevoie de resurse etc.
- ✓ Definirea universului de audit îi poate permite auditorului intern să vadă ce departamente oferă deja asigurare și pe care dintre acestea se poate baza în procesul său de auditare, oferind și conducerii superioare un feedback legat de funcționalitatea internă.
- ✓ Pe baza universului de audit, auditorul intern poate să determine și eventual să recomande mai bine necesitățile de personal din anumite departamente, posibile competențe noi sau nevoia de noi angajări etc.

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

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

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

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

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

3.8. Planificarea activității de audit intern

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

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

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

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

3.8.1. Plan strategic versus Plan anual

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

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

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

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

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

*

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

baza unui plan anual care se stabilește inițial la începutul exercițiului și asupra căruia se raportează la finele anului.

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

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

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

Planul de audit intern trebuie:

- Să ia în considerare mandatul de audit intern și întreaga gamă de servicii de audit intern convenite.
- Să specifice serviciile de audit intern care sprijină evaluarea și optimizarea proceselor de guvernare, de gestionare a riscurilor și de control ale organizației.
- Să ia în considerare acoperirea guvernantei tehnologiei informației, a riscului de fraudă, a eficacității programelor de conformitate și etică ale organizației și a altor arii cu risc ridicat.
- Să identifice resursele umane, financiare și tehnologice necesare pentru a finaliza planul.
- Să fie dinamice și actualizate în timp util ca răspuns la schimbările survenite în activitatea, riscurile, operațiunile, programele, sistemele, controalele și cultura organizațională a organizației.

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

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

auditate, modalitatea de organizare a acestei funcții, pe o perioadă previzibilă de timp.

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

3.8.2. Etapele elaborării planului de audit

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

1. **Analiza informațiilor preliminare colectate despre organizația auditată** (pornind de la documente de societate, informații fiscale, documentația internă de control, informații din spații publice etc.)
2. **Discuții preliminare cu părțile interesate** – pentru a se asigura faptul că planul activității de audit intern se adresează nevoilor și intereselor conducătorilor structurilor organizatorice ale organizației. Auditorul intern poate solicita anual acestora informații referitoare la:
 - proiecte semnificative aflate în curs de implementare sau pe care structura intenționează să le inițieze în cursul anului următor;
 - modificări majore care intervin în structura organizațională sau la nivel operațional;
 - incidente ori disfuncționalități apărute în activitatea părților interesate;
 - eventuale solicitări de misiuni (care pot fi de asigurare sau de consiliere), în scopul întăririi controlului intern sau clarificării unor probleme specifice de management al riscurilor, aferente activităților din sfera de responsabilitate specifică, precum și perioada orientativă optimă pentru efectuarea acestor misiuni;
 - deficiențe identificate de către organe de control sau de supraveghere sau de către auditorul extern.

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

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

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

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

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

- a. În condițiile **în care există un proces de gestionare** a riscurilor, realizat de conducerea organizației, auditul intern ia în considerare la elaborarea planului de audit intern nivelul riscurilor stabilite de către organizație, după un proces de analiză și revizuire;
 - b. În cazurile **în care nu există un proces de gestionare** a riscurilor la nivelul organizației, auditorul intern procedează la identificarea riscurilor pentru fiecare activitate din cadrul organizației și apoi procedează la evaluarea acestora și la includerea cu prioritate în planul de audit a acelor activități cu riscuri ridicate.
4. **Definirea preliminară/Revizuirea universului de audit**¹⁵ – presupune identificarea oricăror aspecte care vizează următoarele:
 - **viziunea conducerii organizației** – Maniera de abordare a universului de audit trebuie să coincidă cu preocupările, așteptările și interesele conducerii executive și ale consiliului de administrație față de auditul intern;

¹⁵ Pentru mai multe detalii, vezi subcapitolul anterior 37 „Universul de Audit”.

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

3.8.3. Aprobarea planului de audit intern

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

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

În cazul în care conducerea superioară a organizației formulează observații asupra proiectului planului de audit, coordonatorul activității de audit intern efectuează ajustările necesare și transmite versiunea finală, spre apro-

bare, astfel încât planul să fie operațional la începutul anului calendaristic următor.

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

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

Capitolul 4. IDENTIFICAREA ȘI EVALUAREA RISCURILOR

4.1. Aspecte preliminare

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

Acest *Ghid*, are în vedere o abordare consecventă cu cerințele din *Standardul 13.2 Evaluarea riscurilor misiunii de audit intern și dorește să ofere un sprijin practic în implementarea acestui standard*, cu ajutorul unor modele potențiale de prezentare, prin care se poate aborda:

- *Evaluarea riscurilor care fundamentează planul de audit intern.*
- *Identificarea riscurilor potențial semnificative pentru obiectivele activității examinate.*
- *Evaluarea importanței riscurilor și stabilirea priorităților pentru revizuire/audit.*

Recomandăm, de asemenea, aprofundarea Standardului 13.2 *Evaluarea riscurilor misiunii de audit intern (prezentat în capitolul următor)*.

Totodată, specificăm faptul că, în practică, și în conformarea cu cerințele *Standardelor*, sunt două aspecte care trebuie abordate distinct:

- *riscurile organizației* – identificate și prezentate de către organizație;
- *riscurile misiunii de audit intern* – identificate și prezentate de către auditorul intern.

În acest context, este foarte important ca **auditorul intern să înțeleagă riscurile organizației, fundamentarea acestora**, să își construiască propria matrice de risc, în funcție de considerentele specifice misiunii, raționamentului profesional și abordare.

Abordarea elementelor de risc trebuie să considere, în primul rând, definirea principalilor **termeni** (definiți în Glosar):

Impact - Rezultatul sau efectul unui anumit eveniment. Evenimentul poate avea un efect pozitiv sau negativ asupra strategiei sau asupra obiectivelor de afaceri ale organizației.

Probabilitate - Posibilitatea ca un anumit eveniment să se producă.

Risc - Efectul pozitiv sau negativ al incertitudinii asupra obiectivelor.

Risc inerent - Combinația de factori de risc interni și externi care există în absența oricăror măsuri de gestionare a acestora.

Risc rezidual - Partea de risc inerent care rămâne după punerea în aplicare a acțiunilor de gestionare a riscului.

Toleranță la risc - Variații acceptabile ale performanței în ceea ce privește atingerea obiectivelor.

Apetit la risc - Tipurile și volumul de risc pe care o organizație este dispusă să le accepte în vederea implementării strategiilor și îndeplinirii obiectivelor sale.

Gestionarea riscurilor - Un proces de identificare, evaluare, gestionare și control asupra evenimentelor sau situațiilor potențiale pentru a oferi o asigurare rezonabilă cu privire la realizarea obiectivelor organizației.

Evaluarea riscurilor - Identificarea și analiza riscurilor relevante pentru realizarea obiectivelor unei organizații.

Control - Orice acțiune întreprinsă de conducere, consiliu și alte părți interesate pentru a gestiona riscul și a crește probabilitatea ca obiectivele și scopurile stabilite să fie atinse.

Procese de control - Politici, proceduri și activități concepute și puse în aplicare pentru a gestiona riscurile.

Matrice de risc și control - Un instrument care facilitează efectuarea auditului intern. De obicei, aceasta corelează obiectivele de afaceri, riscurile, procesele de control și informațiile-cheie pentru a sprijini procesul de audit intern. Statistic, reprezintă un aranjament ordonat al unui ansamblu de elemente.

Concluzia misiunii de audit intern - Aprecierea profesională a auditorilor interni cu privire la constatările misiunii, atunci când sunt privite în mod colectiv. Concluzia misiunii ar trebui să indice o performanță satisfăcătoare sau nesatisfăcătoare.

În elaborarea unei metodologii adecvate de identificare/evaluare a riscurilor organizației, auditorii interni trebuie să înțeleagă și să cunoască noțiuni precum: *expunerea la risc*, *toleranța la risc*, *riscul rezidual*, *apetitul pentru risc al organizației (nivelul de risc acceptat)* și *importanța gestionării riscului*.

4.2. Definirea riscului

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

COMPONENTA 1- IMPACTUL

Impactul este determinat luându-se în considerare potențialele daune asociate *factorului de risc*.

Impactul poate fi:

- **cantitativ**, atunci când poate fi estimat din punct de vedere financiar și
- **calitativ**, când este de tip **operațional** (nerespectare reglementări) sau de tip **reputațional** (daune aduse imaginii organizației).

Determinarea impactului în funcție de încadrarea în Clasa de impact se poate stabili după următoarele criterii (exemplu):

- Impactul financiar – ca efect economic evaluat, cel mai des în valori monetare, pe care o anumită acțiune/un anumit eveniment sau măsură le poate avea asupra unui buget sau a unei activități economice;
- Impactul operațional – ca efect al unui eveniment sau situație asupra capacității unei organizații de a-și desfășura activitatea curentă și de a-și realiza obiectivele.
- Impactul reputațional – ca amenințare sau pericol asupra reputației asupra numelui/brandului organizației, sau indirect, asupra acționarilor.

Stabilirea/încadrarea în clasa de impact poate avea în vedere nivele de la foarte scăzut la foarte ridicat, în funcție de aspecte cantitative/calitative ale impactului identificat.

NOTĂ: CLASA DE IMPACT SE STABILEȘTE PENTRU FIECARE RISC AL ORGANIZAȚIEI, IDENTIFICAT DE CĂTRE AUDITORUL INTERN.

Modelul următor prezintă o abordare cu titlu de **EXEMPLU** și poate fi utilizat în procedurile auditorului intern de stabilire a clasei de impact.

MODEL 1- CLASE DE IMPACT

Clasa de impact	Impact financiar	Impact operațional	Impact reputațional
Foarte scăzut	Impact neglijabil asupra situației monetare sau financiare.	Impact minor asupra performanței operaționale (de ex.: rezultând într-o întrerupere minoră a activităților de bază sau o încălcare minoră a legilor sau reglementărilor, care ar putea conduce la consecințe minore).	Impact minor asupra reputației organizației (de ex.: puține reclamații din partea clienților, puține litigii, puțină atenție din partea presei).
Scăzut	Impact scăzut asupra situației monetare sau financiare.	Impact scăzut asupra performanței operaționale (de ex.: rezultând într-o întrerupere scăzută a activităților de bază sau o încălcare minoră a legilor sau reglementărilor, care ar putea conduce la consecințe scăzute).	Impact scăzut asupra reputației organizației (de ex.: puține reclamații din partea clienților, puține litigii, presa locală acorda o atenție limitată).
Mediu	Impact moderat asupra situației monetare sau financiare.	Impact moderat asupra performanței operaționale (de ex.: rezultând într-o întrerupere moderată a activităților de bază sau o încălcare moderată a legilor sau reglementărilor, care ar putea conduce la consecințe moderate).	Impact moderat asupra reputației sau brandului organizației (de ex.: reclamații în creștere pierdere limitată de clienți, litigii, acoperire media nefavorabilă limitată).
Ridicat	Impact ridicat asupra situației monetare sau financiare.	Impact ridicat asupra performanței operaționale (de ex.: rezultând într-o întrerupere semnificativă a activităților de bază sau o încălcare semnificativă a legilor sau reglementărilor, care ar putea conduce la consecințe semnificative).	Impact ridicat asupra reputației sau brandului organizației (de ex.: tot mai multe reclamații din partea clienților, pierdere de clienți, posibile acțiuni în instanță, acoperire media nefavorabilă a presei naționale).

Clasa de impact	Impact financiar	Impact operațional	Impact reputațional
Foarte ridicat	Impact semnificativ asupra situației monetare sau financiare.	Impact semnificativ asupra performanței operaționale (de ex.: rezultând în incapacitatea de a continua activitățile de bază pentru mai mult de o zi sau o încălcare semnificativă a legilor sau reglementărilor, care ar putea conduce la amenzi sau consecințe materiale).	Impact semnificativ asupra reputației sau brand-ului organizației (de ex.: multe reclamații din partea clienților, scădere importantă a nr. de clienți, număr mare de litigii, articole nefavorabile pe prima pagină în presa națională).

COMPONENTA 2 - PROBABILITATEA

Probabilitatea producerii unui eveniment se poate considera sub aspectul frecvenței de apariție a acestuia. Din punct de vedere practic, identificarea clasei de probabilitate implică un **raționament profesional** al auditorului intern, care ar trebui să identifice **frecvența apariției**, care, teoretic, **ar trebui să se bazeze pe o bună cunoaștere a activității organizației și a mediului în care aceasta se regăsește.**

Stabilirea frecvenței procentuale ar putea avea în vedere o formă statistică, dar și o formă aleatorie, în cazul riscurilor cu nivel scăzut.

Modelul de mai jos prezintă o formă de abordare, orientativă.

MODEL 2 - CLASA DE PROBABILITATE / FRECVENȚA APARIȚIEI

Clasa de probabilitate/ Frecvența apariției	Probabilitate	Frecvența apariției
Foarte scăzută	Un eveniment este anticipat o dată în mai mult de un an	sub 5%
Scăzută	Un eveniment este anticipat anual	5%-10%
Medie	Un eveniment este anticipat semestrial/trimestrial	10% - 25%

Clasa de probabilitate/ Frecvența apariției	Probabilitate	Frecvența apariției
Frecventă	Un eveniment este anticipat lunar	25% - 50%
Foarte frecventă	Un eveniment este anticipat cel puțin săptămânal	Peste 50%

După determinarea celor două elemente de evaluare, acestea se aplică în forme matriceale care determină evaluarea riscului.

4.3. Conceptul de management al riscurilor

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

În cadrul organizației, prin implementarea unui sistem de control intern eficient, conducerea întreprinde activități de gestionare a riscurilor pentru a identifica, evalua și a ține sub control toate tipurile de situații care pot avea impact negativ asupra organizației.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.4. Detectarea riscurilor de către auditorul intern

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

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

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

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

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

Aceste detalii derivă din matricea de risc a organizației sau din documentația organizației privind evaluarea și monitorizarea riscurilor.

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

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

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

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

- a. **riscuri de organizare** (riscuri determinate de organizarea necorespunzătoare a structurii organizatorice și de personal);
- b. **riscuri operaționale** (riscuri aferente afacerii);
- c. **riscuri financiare** (riscul determinat de structura costului, riscul îndatorării, risc schimb valutar, risc rata dobânzii);

- d. **riscuri generate de schimbări** – schimbări legislative, economice, operative generate de industrie (ex.: schimbare legislație producție, legislație poluare) etc.
- e. **riscuri reputaționale** - (posibile acțiuni în instanță, litigii, acoperire media nefavorabilă - presă, rețele de socializare).

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

4.5. Evaluarea riscurilor

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

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

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

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

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

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

$$E = P \times I$$

unde:

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

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

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

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

Evaluarea riscurilor trebuie:

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

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

Criteriile privind aprecierea/analiza riscurilor pot fi:

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

Astfel, pentru o evaluare în trei trepte, care de regulă se utilizează pentru *aprecierea conformării legale*, se pot avea în vedere următoarele nivele:

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

Dacă avem în vedere o evaluare în detaliu a riscurilor organizației, se poate folosi un model în cinci trepte, care ar acoperi și zone de risc foarte scăzut și foarte ridicat.

În acest caz, pragurile de identificare a riscului (probabilitatea) vor fi mai mici, astfel încât să se poată acoperi toate cele cinci nivele ale probabilităților identificate:

- ✓ **Probabilitate foarte scăzută – nivel 1;**
- ✓ **Probabilitate scăzută – nivel 2;**
- ✓ **Probabilitate medie – nivel 3;**
- ✓ **Probabilitate ridicată – nivel 4;**
- ✓ **Probabilitate foarte ridicată – nivel 5.**

Elementele complementare pentru nivel foarte scăzut și nivel foarte ridicat se vor avea în vedere cu precădere pentru organizațiile cu activitate complexă.

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

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

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

Astfel, pentru o evaluare în trei trepte, se poate considera:

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

Pentru organizațiile cu activități complexe, practica recomandă utilizarea unei evaluări în cinci trepte, în care să se evidențieze atât *nivelul foarte scăzut*, cât și *nivelul foarte ridicat*.

În acest caz, criteriile utilizate pentru departajare trebuie să fie foarte strict delimitate și coroborate cu nivelul de probabilitate a riscului identificat.

Forma de abordare pentru aprecierea impactului depinde de raționamentul profesional al auditorului intern, de respectarea condițiilor specifice ale activității organizației și cu respectarea cerințelor din Standardul 13.2 – Evaluarea riscurilor misiunii de audit intern.

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

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

4.6. Matricea de risc a organizației

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

Dacă la nivelul organizațiilor nu putem vorbi de o formă standardizată a unei matrice de risc, aspectele privind identificarea și evaluarea riscurilor la nivelul organizației ar trebui să fie, cel puțin formalizate prin *Registrul riscurilor*.

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

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

4.7. Strategii de răspuns la risc ale organizației

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

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

Strategia de răspuns sau, altfel spus, modalitatea în care o organizație decide să reacționeze în fața unui risc identificat, *poate avea în vedere*:

4.7.1 Acceptarea (tolerarea) riscurilor

Acest tip de răspuns la riscurile identificate ar trebui să considere două aspecte fundamentale:

- a) **Existența și formalizarea unei proceduri interne a organizației** (prin documentație specifică) pentru identificarea riscurilor de expunere a afacerii și acceptarea – toleranța riscurilor (*risk appetite*),

inclusiv **măsuri de monitorizare în cadrul managementului riscurilor** pentru reducerea (atenuarea riscurilor);

- b) **Existența unei forme** formală sau nu (oficializată/neoficializată (informală) a procedurii interne/documentației organizației pentru evidențierea riscurilor și a nivelului de toleranță acceptat, dar **lipsesc măsurile formale de urmărire a evoluției riscurilor și de diminuare a acestora**, cu incidență directă asupra deficiențelor din sistemul de control intern.

Indiferent de situație, a) sau b), acceptarea riscurilor (*toleranța la risc/risk appetit*) este o strategie de răspuns și, de aceea, opțiunea trebuie temeinic justificată de către organizație.

4.7.2 Ignorarea, evitarea sau ocolirea de către organizație a formalizării evidențierii riscurilor

Această strategie de răspuns la risc poate fi identificată, cel puțin, din două atitudini/perspective:

- **Transferarea (externalizarea) riscurilor:** Această atitudine, poate fi considerată ca strategie de răspuns la risc, care constă în *încredința-rea gestionării riscului unui terț care are expertiza necesară gestionării aceluia risc, încheindu-se în acest scop un contract*. Prin aceasta se poate urmări, pe de o parte, micșorarea expunerii organizației, iar, pe de altă parte, gestionarea riscului de către un terț specializat.

Opțiunea ar trebui evaluată de către auditorul intern prin prisma beneficiilor urmărite de către organizație, mai ales în cazul riscurilor financiare și patrimoniale.

Se va avea în vedere aici cel mai cunoscut exemplu de transfer al riscurilor - contractele de asigurare.

- **Evitarea (ocolirea) riscurilor:** Această strategie de răspuns la risc **constă** în ocolirea/evitarea activităților (circumstanțelor) care generează riscurile. Ca „strategie”, răspunsul organizației poate avea în vedere prezentări de performanță (slide-uri, publicitate, prospecte etc.) care, deși prezintă o formă performantă a organizației, nu menționează și nu face referire la potențiale riscuri sau evidențieri ale modalității/măsurilor care au fost sau sunt avute în vedere pentru diminuarea riscurilor existente.

Indiferent de situațiile de mai sus (4.7.1; 4.7.2), auditorul intern ar trebui să aibă în vedere propria formă de evaluare a riscurilor organizației, în funcție de răspunsul organizației la strategia de risc.

4.8. Revizuirea și raportarea riscurilor

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

Revizuirea riscurilor analizează dacă:

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

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

Rezultatele revizuirilor trebuie raportate pentru:

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

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

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

4.9. Matricea de risc a auditorului intern

Teoretic, o astfel de matrice ar trebui să reprezinte o abordare centralizată a informațiilor obținute ca urmare a (1) *stabilirii clasei de impact pentru fiecare risc* și (2) *stabilirea clasei de probabilitate pentru fiecare risc*.

Îmbinarea celor două axe, într-o prezentare grafică, poate reprezenta o formă de identificare a riscurilor pe nivele de la scăzut la ridicat, eventual marcate pe culori tip „semafor”.

Desigur, auditorul intern poate construi o astfel de matrice în forme diferite, dar, care, în final, trebuie să prezinte grafic nivelurile riscurilor identificate.

O matrice de evaluare a expunerii la risc este una **bidimensională** sau, cu alte cuvinte, **de tip matriceal**, în care:

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

MODELUL „STANDARD” DE MATRICE A RISCURILOR (trei trepte/nivele):

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

Evaluarea probabilității

Nivel probabilitate		Explicație
1	Scăzută	Este puțin probabil să se întâmple pe o perioadă lungă de timp (3 ani); s-a întâmplat de foarte puține ori până în prezent.

Nivel probabilitate		Explicație
2	Medie	Este probabil să se întâmple pe o perioadă medie de timp (1- 3 ani); s-a întâmplat de câteva ori în ultimii 3 ani.
3	Ridicată	Este probabil să se întâmple pe o perioadă scurtă de timp (< 1 an); s-a întâmplat de câteva ori în ultimul an.

Evaluarea impactului

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

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

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

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

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

– activități/acțiuni cu risc mic, pentru E = 1 sau 2;

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

Stabilirea nivelului de toleranță

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

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

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

MODEL- DE MATRICE A RISCURILOR (5 trepte)

Impact	Evaluarea riscului.				
Foarte ridicat	Mediu	Ridicat	Ridicat	Foarte ridicat	Foarte ridicat
Ridicat	Scăzut	Mediu	Ridicat	Ridicat	Foarte ridicat
Mediu	Scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Ridicat
Scăzut	Foarte scăzut	Scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat
Foarte scăzut	Foarte scăzut	Foarte scăzut	Scăzut	Scăzut	Mediu
	Foarte scazută	Scazută	Medie	Frecventă	Foarte frecventă
	Probabilitatea/Frecvența apariției				

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

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

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

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

EVALUAREA RISCULUI AFERENT CONCLUZIILOR / CONSTATĂRILOR

În etapa de finalizare a misiunii, concluziile/constatările ar putea fi însoțite de o prezentare, sub formă matriceală a claselor de risc identificate.

În exemplul de mai jos, avem în vedere acordarea unui punctaj, în funcție de clasa de risc.

Astfel, din riscurile identificate, se poate acorda un punctaj care, în funcție de nivelul de risc poate reprezenta un „arbitraj” al nivelului de risc.

Evaluarea riscului aferent concluziilor/constatărilor se poate puncta astfel:

Clasa de risc	Punctaj acordat (EXEMPLU)
Foarte ridicat	40 puncte per constatare
Ridicat	20 puncte per constatare
Mediu	5 puncte per constatare
Scăzut	3 puncte per constatare
Foarte scăzut	1 punct per constatare

Interpretare:

Punctajul acordat poate releva că, în clasa de risc foarte ridicat, fiecare constatare a fost punctată cu un număr de puncte (în funcție de aspectele de risc determinate, pornind în acest exemplu, de la un număr maxim de 40 de puncte/constatare).

**MATRICEA DE EVALUARE A OBIECTIVELOR
DE AUDIT INTERN**

În cadrul procedurilor de audit intern, poate fi relevantă și o prezentare matriceală a evaluării obiectivelor de audit.

Poate fi o procedură subsecventă, dar aceasta sprijină activitatea auditorului intern prin evaluările efectuate.

Matricea de evaluare a obiectivelor, se bazează pe calculul **riscului rezidual** pe baza a două componente:

a) *Riscul inerent*, calculat pentru fiecare obiectiv din programul de audit;

b) Sistemul de control intern.

a) Riscul inerent - cunoaștere și evaluare

Poate fi identificat ca riscul existent la nivelul organizației, dacă nu ar fi aplicate niciun fel de măsuri pentru a reduce sau controla riscul.

Deși pare facilă, această procedură face apel la o bună cunoaștere a activității organizației, a factorilor de influență obiectivi, dar și subiectivi, și la experiența practică a auditorului intern.

În practică, se poate construi o **listă de verificare a riscului inerent** (*check list*), care nu poate fi standardizată, dar care ar putea avea în vedere diverși factori care au determinat nerealizarea obiectivului (de exemplu: *factori de natura resurselor umane, finanțări, inclusiv limitări sau modificări ale politicilor de finanțare, impunerea obligației de restructurare, reorganizare etc.*).

În mod cert, evaluarea riscului inerent impune o mare atenție în abordare și un raționament profesional adecvat.

b) Evaluarea controalelor interne – Riscul de control intern

Obiectivul acestei etape/acestei faze este de a evalua capacitatea controalelor interne de a limita riscul inerent pentru fiecare obiectiv de control, precum și riscul total al mediului de evaluare și de a verifica nivelul de acceptabilitate al riscului rezidual.

NOTĂ: Pentru fiecare obiectiv auditorul intern formulează constatări asupra calității sistemului de control intern, prin barem convențional bazat pe *cinci nivele (recomandat) posibile: slab, nesatisfăcător, necesită îmbunătățiri, satisfăcător, bun*).

Sistemul de control intern (SCI) reprezintă cadrul de organizare și reglementare stabilit la nivelul organizației în relație cu fiecare proces operațional, în vederea asigurării funcționării lor adecvate pentru a diminua riscurile relevante.

Evaluarea *SCI* se poate efectua pornind de la evaluarea constatărilor, bazate pe scoruri /punctaj, stabilite pe baza raționamentului profesional, în funcție de specificitatea activității organizației.

MODEL 5 - EVALUAREA SISTEMULUI DE CONTROL INTERN

În modelul de mai jos, care reprezintă neconformități sau disfuncționalități ale *SCI*, în cuantificarea la o **organizație mare**, se poate avea în vedere următorul punctaj:

Total puncte	Evaluare sistem control intern	Descriere (EXEMPLU)
150 de puncte și peste	Slab	- Inexistența controalelor sau existența unor controale nefuncționale; - Au existat pierderi semnificative ca urmare a nefuncționării controalelor; - Au fost detectate cazuri de fraudă sau de încălcare semnificativă a reglementărilor organizației; - Nu s-au luat măsuri privind constatările anterioare semnificative ale auditului intern.
100-149	Nesatisfăcător	- Un număr inacceptabil de controale nefuncționale; - Au existat pierderi ca urmare a deficiențelor mediului de control; - Au fost detectate cazuri frecvente de încălcări ale reglementărilor organizației; - S-au luat prea puține măsuri privind constatările anterioare semnificative ale auditului.

Total puncte	Evaluare sistem control intern	Descriere (EXEMPLU)
50-99	Necesită îmbunătățiri	- Un număr relativ mare de controale nefuncționale; - Au fost detectate cazuri de încălcări ale reglementarilor organizației; - Unele constatări anterioare semnificative nu au fost soluționate în timp util.
15-49	Satisfăcător	- Un număr relativ scăzut de controale nefuncționale; - Puține cazuri de încălcări ale reglementarilor organizației.
14 puncte sau mai puțin	Bun	- Nu au fost identificate controale nefuncționale; - Toate constatările anterioare de audit intern au fost închise în termen.

În cazul organizațiilor mici, punctajul se adaptează în funcție de dimensiunea organizației și proporțional cu riscurile identificate.

IMPORTANT: între punctajul maxim și minim se evidențiază/se stabilesc pragurile care delimitează nivelele!

EVALUAREA RISCULUI REZIDUAL

Odată ce concluziile/constatările referitoare la controalele interne au fost formulate, discutate și validate, se poate accesa *evaluarea riscului rezidual pentru fiecare factor de risc* și pentru riscul general al mediului de evaluare, obținut ca **rezultat al diferenței dintre riscul inerent și riscul privind sistemul de control intern**.

Este important să se facă diferențierea între **riscul inerent** și **riscul rezidual**:

1. **Riscul inerent** este riscul specific ce ține de realizarea obiectivului, fără a se interveni prin măsuri de atenuare a riscurilor (controlul intern); Evaluarea riscurilor inerente identificate de organizație se poate documenta sub forma tabelară prezentată în **tabelul 3, Anexa 16** din prezentul Ghid.

2. **Riscul rezidual** este riscul care rămâne după ce s-au pus în operă măsurile de atenuare a riscurilor inerente sau, cu alte cuvinte, **riscurile remanente controlului intern**. Riscul rezidual este consecință a faptului că riscurile inerente nu pot fi controlate în totalitate.

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

Ce este riscul rezidual?

Conform *Standardului 14.3 – Evaluarea constatărilor* - este necesar a se avea în vedere că „Pentru a determina semnificația unei constatări, auditorii interni identifică și evaluează controalele existente în ceea ce privește caracterul adecvat și eficacitatea acestora, apoi determină nivelul de risc rezidual, care reprezintă **riscul care rămâne în pofida existenței controalelor**. Deși auditorii interni trebuie să comunice riscurile semnificative sub formă de constatări, auditorii interni pot, de asemenea, să comunice și alte riscuri sub formă de constatări sau în alt mod.”

Pentru auditorul intern, aspectul tehnic al identificării riscului rezidual, ar trebui să considere ecuația:

$$RR = RI - RSCI$$

În care:

RR= Risc rezidual

RI= Risc Inerent

RSCI=Risc Sistem Control Intern

Procedură aplicabilă pentru auditorul intern:

- Evaluarea răspunsului organizației la riscurile identificate de către auditorul intern;
- Aplicarea procedurii interne a auditorului intern privind evaluarea riscului inerent și riscul de control intern
- Evaluarea matriceală a riscului rezidual.

Matricea de mai jos prezintă o posibilă construcție matriceală, având în vedere combinația între evaluarea riscului inerent (RI) și evaluarea riscului de control intern (SCI).

NOTĂ: Forma matriceală, aprecierea nivelurilor de risc și procedura aplicată depinde de raționamentul profesional al auditorului intern, precum și de cerințele de conformare cu *Standardele Globale 2024, aplicabile*.

MODEL - MATRICE DE RISC ȘI CONTROL

Exemplul de mai jos combină clasificarea riscurilor inerente (RI) cu evaluarea sistemului de control intern (SCI).

SCI \ RI	Foarte scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Foarte ridicat
Slab	Mediu	Ridicat	Ridicat	Foarte ridicat	Foarte ridicat
Nesatisfăcător	Scăzut	Mediu	Ridicat	Ridicat	Foarte ridicat
Necesită îmbunătățiri	Scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat	Ridicat
Satisfăcător	Foarte scăzut	Scăzut	Scăzut	Mediu	Ridicat
Bun	Foarte scăzut	Foarte scăzut	Scăzut	Scăzut	Mediu

NOTĂ: Evaluarea generală reprezintă *rezultatul mediei aritmetice a scorurilor obiectivelor de audit intern.*

FORME, STRATEGII - ABORDĂRI PRACTICE

Formele de *recunoaștere a riscurilor* la nivelul managementului unei organizații pot diferi, de la caz la caz, în funcție de, cel puțin:

- Natura și specificul organizației;
- Dispersia pe piață și mediul concurențial;
- Deschiderea conducerii spre identificarea și stabilirea unei strategii de gestionare a riscurilor afacerii;
- Monitorizarea și eficientizarea controlului intern în implementarea și urmărirea rezultatelor implementării strategiei de gestionarea a riscurilor;
- Alte aspecte de ordin subiectiv care pot determina o „prezentare falsă” a riscurilor la care se expune organizația.

Indiferent de forma prezentată de către management/conducerea superioară, auditorul intern trebuie să aplice cele mai adecvate proceduri pentru

a identifica, prin metode diferite, proprii, riscurile și nivelurile acestora la nivelul organizației.

Pot fi situații în care organizația prezintă forme, strategii de gestionare a riscurilor, caz în care auditorul intern pornește de la evaluarea prezentării organizației, sau pot fi situații în care nu există forme, ori strategii formale, caz în care abordarea practică a auditorului intern ar trebui să fie mult mai elaborată.

IMPORTANT: Nu se confundă matricea de risc/identificarea riscurilor de către organizație cu matricea de risc /evaluarea riscurilor de către auditorul intern!

Totuși, **din perspectiva auditorului intern**, abordarea generală, se rezumă la **următoarele etape**:

- **Cunoașterea** tuturor aspectelor care pot genera riscuri (obiective, specific de activitate, dispersia geografică, concurență, mediul de control) prin surse de informații coerente, reale, adecvate);

- **Identificarea riscurilor potențiale**, drept evenimente care, în momentul producerii, pot declanșa pierderi. Ca abordare, identificarea riscurilor poate începe de la sursa informațiilor, prin, pe de o parte, *analiza sursei* – internă sau externă sistemului de management al riscului, iar, pe de altă parte, *analiza problemei* – prin relaționare cu amenințările identificate.

- **Construcția matricei de risc a auditorului intern** – ca metodă vizuală clară de identificare a riscurilor, în funcție de **impact și probabilitate**.

- **Evaluarea riscurilor** - prin clasificarea riscurilor în funcție de nivelurile identificate, cu fundamentarea aprecierii, prin prisma realizării obiectivelor organizației și a măsurilor de prevenție.

- **Prioritizarea abordării riscurilor** - în funcție de nivelul stabilit și măsurile de prevenție.

De altfel, practicile în domeniu recomandă adoptarea de către auditorul intern a propriei forme de abordare a riscului, prin aplicarea raționamentului profesional și cu evidențierea comparabilității între criterii, forme și evaluări ale riscurilor la nivelul managementului (matricea de management a riscurilor) și matricea de evaluare a riscurilor auditorului intern – pentru fiecare misiune de audit intern.

Alte aspecte practice:

✓ **Pași pentru completarea matricei de risc** a auditorului intern:

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

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

Nr. crt.	Riscul asociat obiectivelor specifice ¹⁶	Probabilitatea de apariție		Impactul		Grad de expunere al riscului		Gradul de evaluare a controlului intern	Nivelul corectat al expunerii la risc
		Probabilitate	Scor	Impact	Scor	Expunere	Scor	Calificativ	Calificativ
		(P)	(1)	(I)	(2)	(E)	(3=1*2)	(4)	(5=3*4)
1.									
2.									
3.									

2. **Stabilirea** nivelurilor de evaluare a **probabilității** de apariție a riscului (de exemplu: foarte mare, mare, medie, mică, foarte mică).
3. **Alocarea unui scor valoric** aferent probabilității de apariție potrivit metodologiei proprii a auditorului intern (de exemplu: de la 1 la 10).

Exemplu de calcul al scorului pentru probabilitate

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

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

¹⁶ Riscurile specifice care se preiau în această matrice sunt cele incluse în Analiza Riscurilor, conform Anexa 8, de către auditorul intern.

Exemplu de calcul al scorului pentru impact

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

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

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

Exemplu de calcul al gradului de expunere la risc

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

7. În practică, gradul de expunere la risc estimat la punctul 6 de mai sus se ajustează cu factorul de evaluare a controlului intern, implementat în organizație. Astfel, auditorul intern stabilește **calificativul adecvat pentru controlul intern existent în organizație**, pe baza raționamentului profesional și a tehnicilor de investigare. Un exemplu de investigare prin chestionare este prezentat în Anexa 5.4 a acestui Ghid.

Exemplu:

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

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

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

8. La final, **gradul de expunere la risc** se va „ajusta” cu calificativul de evaluare al controlului intern implementat de organizație pe fiecare obiectiv/activitate din lista inițial întocmită și se determină nivelul final al expunerii la risc (de exemplu: mare, mediu, mic).

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

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

a) TIP LETRIC

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

b) TIP SEMAFOR

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

Exemple de categorii de riscuri:

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

Riscul de piață – riscul de a înregistra pierderi aferente pozițiilor din bilanț și din afara bilanțului din cauza fluctuațiilor nefavorabile pe piață ale

prețurilor (cum ar fi, de exemplu, prețurile acțiunilor, ratele de dobândă, cursurile de schimb valutar);

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

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

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

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

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

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

Riscul de spălare a banilor – ca *aspect general*, acest risc poate fi generat de **neconformitatea cu cerințele din reglementările aplicabile, completat cu aspecte specifice** care se referă la măsurile concrete de prevenire și combatere a spălării banilor. Pentru auditul intern aceste abordări implică pe de o parte identificarea riscului de spălare a banilor și finanțare a terorismului la nivelul organizației client și, pe de altă parte, implementarea și monitorizarea aplicării unor măsuri de prevenire și combatere a spălării banilor și finanțare a terorismului de către profesionistul auditor financiar, în calitate sa de entitate raportoare.

Riscul de Conformitate cu cerințele GDPR – Cerințele GDPR au ca scop standardizarea și armonizarea la nivelul Uniunii Europene a reglementărilor privind protecția datelor cu caracter personal. Prin acest regulament se

pun în atenție riscurile legate de protecția datelor cu caracter personal, fără a stabili cum să se realizeze protecția acestor date. Mai degrabă se stabilesc așteptări legate de date pe baza nivelului de sensibilitate a acestora și a riscurilor potențiale.

Riscul cibernetic – este unul dintre cele mai actuale riscuri în era digitală. Organizațiile trebuie să rămână sigure, vigilente și rezistente pentru minimizarea riscului, cât și pentru optimizarea noilor oportunități. Mediul de afaceri de astăzi este global și foarte interconectat, sporind probabilitatea unei organizații la amenințări cibernetice.

Capitolul 5. EFECTUAREA ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN

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

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

5.1. Standardele relevante pentru efectuarea activității de audit intern

Domeniul V: Efectuarea serviciilor de audit intern

„Pentru a presta servicii de audit intern, auditorii interni trebuie să planifice în mod eficient misiunile de audit intern, să desfășoare misiunea de audit intern pentru a formula constatări și concluzii, să colaboreze cu conducerea pentru a identifica recomandări și/sau planuri de acțiune care să răspundă constatărilor și să comunice cu conducerea și cu angajații responsabili de activitatea examinată pe parcursul misiunii de audit intern și ulterior încheierii acesteia.

*Deși Standardele de realizare a misiunilor de audit intern sunt prezentate într-o anumită succesiune, **etapele de realizare a misiunilor de audit intern nu sunt întotdeauna distincte, liniare și secvențiale**. În practică, ordinea în care se execută etapele poate varia în funcție de angajamentul/misiunea de audit intern și poate avea aspecte care se suprapun și iterative.”*

Metodologiile de efectuare a auditului intern se stabilesc de către coordonatorul /directorul executiv de audit intern, care are răspunderea finală pentru modul de aplicare a acestora. (A se consulta, de asemenea, **Standardul 9.3 Metodologii**.)

Principiul 13 Planificarea eficientă a misiunilor de audit intern

„Auditorii interni planifică fiecare misiune de audit intern folosind o abordare sistematică și disciplinată.”

Standardul 13.1 Comunicarea pe parcursul angajamentului /misiunii de audit intern

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să comunice eficient pe parcursul misiunii de audit intern. (A se consulta, de asemenea, Principiul 11 Comunicare eficientă și standardele aferente și Standardul 15.1 Comunicarea finală a misiunii de audit intern). Auditorii interni trebuie să comunice conducerii obiectivele, domeniul de aplicare și calendarul misiunii de audit intern. Modificările ulterioare trebuie comunicate în timp util conducerii. (A se consulta, de asemenea, Standardul 13.3 Obiectivele și domeniul de aplicare al misiunii de audit intern). La sfârșitul unei misiuni de audit intern, în cazul în care auditorii interni și conducerea nu sunt de acord cu rezultatele misiunii de audit intern, auditorii interni trebuie să discute și să încerce să ajungă la o înțelegere reciprocă a problemei cu conducerea activității examinate. În cazul în care nu se poate ajunge la o înțelegere reciprocă, auditorii interni nu trebuie să fie obligați să modifice nicio parte a rezultatelor misiunii de audit intern, cu excepția cazului în care există un motiv întemeiat pentru a face acest lucru. Auditorii interni trebuie să urmeze o metodologie stabilită pentru a permite ambelor părți să își exprime pozițiile în ceea ce privește conținutul comunicării finale a misiunii de audit intern și motivele pentru orice diferențe de opinie cu privire la rezultatele misiunii de audit intern. (A se consulta, de asemenea, Standardele 9.3 Metodologii și 14.4 Recomandări și planuri de acțiune).”

Aspecte legate de implementare

Standardul pune accent pe aspectele de comunicare (comunicări inițiale, continue, de încheiere și finale cu conducerea ce coordonează activitatea examinată) care pot fi formale, informale, scrise și verbale.

„**Gradul de comunicare continuă** depinde de natura și durata misiunii de audit intern și poate include:

- **Anunțarea misiunii** de audit intern.
- **Discutarea** evaluării riscurilor, a obiectivelor, a domeniului de aplicare și a calendarului misiunii de audit intern.

- **Solicitarea** informațiilor și a resurselor necesare pentru realizarea misiunii de audit intern.
- **Stabilirea așteptărilor** pentru comunicări suplimentare privind angajamentul/misiunea de audit intern.
- **Furnizarea de actualizări** cu privire la progresul misiunii de audit intern, inclusiv cu privire la aspectele legate de guvernanță, de gestionarea riscurilor sau de control care necesită o atenție imediată și, respectiv, cu privire la modificările aduse domeniului de aplicare, obiectivelor, calendarului sau duratei misiunii de audit intern.
- **Rezultatele misiunii** de audit intern, inclusiv constatările, recomandările și/sau planurile de acțiune ale conducerii pentru a aborda constatările.
- **Calendarul și responsabilul principal** pentru punerea în aplicare a recomandărilor și/sau a planurilor de acțiune.”

A se vedea detaliile din *Standard* (inclusiv cele privind fezabilitatea recomandărilor auditorilor interni sau a planurilor de acțiune ale conducerii).

A se corobora cu cerințele din **Standardul 14.4 Recomandări și planuri de acțiune**.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Documente** (e-mailuri, procese-verbale de ședință, minute, note sau memorandumuri) care să demonstreze că au avut loc comunicările necesare pe parcursul misiunii de audit intern.
- **Documentația privind feedback-ul primit** (de exemplu, prin intermediul unor sondaje) din partea conducerii responsabile pentru activitatea analizată/auditată .

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standardul 13.2 Evaluarea riscurilor misiunii de audit intern

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să dobândească o înțelegere a activității examinate pentru a putea evalua riscurile relevante. În cazul serviciilor de consiliere, este posibil să nu fie necesară o evaluare formală și documentată a riscurilor, în funcție de acordul cu părțile interesate relevante. Pentru a dobândi o înțelegere adecvată, auditorii interni trebuie să identifice și să colecteze informații fiabile, relevante și suficiente cu privire la:

- *Strategiile, obiectivele și riscurile organizației relevante pentru activitatea examinată.*
- *Toleranța la risc a organizației, dacă a fost stabilită.*
- *Evaluarea riscurilor care fundamentează planul de audit intern.*
- *Procese de guvernanță, de gestionare a riscurilor și de control ale activității examinate.*
- *Normele, orientările și alte criterii aplicabile care pot fi utilizate pentru a evalua eficacitatea acestor procese.*

Auditorii interni trebuie să analizeze informațiile colectate pentru a înțelege modul dorit pentru funcționarea proceselor.

Auditorii interni trebuie să identifice riscurile care trebuie analizate prin:

- *Identificarea riscurilor potențial semnificative pentru obiectivele activității examinate.*
- *Luarea în considerare a riscurilor specifice legate de fraudă.*
- *Evaluarea importanței riscurilor și stabilirea priorităților pentru revizuire/audit.*

Auditorii interni trebuie să identifice criteriile pe care conducerea le utilizează pentru a măsura dacă activitatea își atinge obiectivele. În cazul în care auditorii interni au identificat riscurile relevante pentru o activitate care face obiectul revizuirii/auditului în misiuni de audit intern anterioare, este necesară doar o revizuire și o actualizare a evaluării riscurilor din misiunea de audit intern anterioară.”

Aspecte legate de implementare

Principalele elemente se referă la:

- **Consultarea** cu supervisorul misiunii;

- **Înțelegerea** activității examinate și pentru a evalua riscurile relevante, prin prisma misiunilor incluse în planul de audit intern;

- **Considerarea riscurilor aplicabile misiunii** de audit intern, a modificărilor și revizuirilor planului de audit intern;

- **Colectarea și considerarea informațiilor** despre *strategiile și procesele organizației în materie de guvernanta, de gestionare a riscurilor și de procese de control, precum și despre obiectivele, politicile și procedurile organizației*, în vederea **alinierii /referirii la activitatea examinată**;

- **Procedurile de colectare a informațiilor**, care pot include:

- **Examinarea** evaluărilor de risc efectuate recent de către funcția de audit intern, conducere sau furnizorii externi de servicii de asigurare și de consiliere. Obiectivele luate în considerare ar trebui să le includă pe cele legate de conformitate, raportare financiară, operațiuni sau performanță, fraudă, tehnologia informației, strategie și planuri de audit intern.

- **Revizuirea comunicărilor** privind misiunile de audit intern efectuate anterior de funcția de audit intern și de alți furnizori de servicii de asigurare și de consiliere, cum ar fi cele financiare, de mediu, de responsabilitate socială și de guvernanta.

- **Revizuirea documentelor de lucru din misiunile de audit intern anterioare.**

- **Revizuirea materialelor de referință**, inclusiv orientările autorizate ale IIA și ale altor organisme, legile și reglementările relevante pentru sectorul, domeniul și jurisdicția organizației.

- **Considerarea categoriilor de risc relevante** ale organizației, inclusiv cele strategice, operaționale, financiare și de conformitate.

- **Considerarea toleranței la risc**, dacă aceasta a fost definită.

- **Utilizarea organigramelor și a fișelor posturilor** pentru a determina cine este responsabil pentru informațiile, procesele și alte aspecte relevante ale activității analizate.

- **Inspectarea activelor fizice** ale activității examinate/auditare.

- **Examinarea documentației** din partea deținătorului informațiilor sau din surse externe, inclusiv politicile, procedurile, diagramele și rapoartele conducerii.

- **Examinarea** site-urilor web, a bazelor de date și a sistemelor.

- **Investigarea** prin intermediul unor interviuri, discuții sau sondaje.

- **Observarea** unui proces aflat în derulare.

- **Întâlniri** cu alți furnizori de servicii de asigurare și consiliere.
- **Observarea** condițiilor actuale de la nivelul activității examinate prin sondaje, interviuri, inspecții fizice și inspecții intermediare ale proceselor. **A se consulta detaliile din *Standard* și *Standardul 14.6 Documentația misiunii*.**

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

Documente de lucru care să ateste:

- **Strategii organizaționale** relevante, obiective și riscuri ale organizației.
- **Obiectivele activității** care face obiectul revizuirii/auditului.
- **Procese** de guvernare, de gestionare a riscurilor și de control ale activității examinate/auditate.
- **Organigrame și fișe de post.**
- **Note și/sau fotografii** rezultate în urma observației directe sau a inspecției.
- **Politici și proceduri** pentru activitatea respectivă.
- **Legi și/sau reglementări** relevante și **evaluări** documentate ale conformității.
- **Informații relevante** colectate de pe site-uri web, baze de date și sisteme.
- **Note** de la interviuri, discuții sau sondaje.
- **Informații** relevante din evaluările de risc și misiunile de audit intern finalizate anterior și din activitatea altor furnizori de servicii de asigurare.
- **Importanța fiecărui risc** și **caracterul adecvat** al modului de concepere a controalelor.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standardul 13.3 Obiectivele și domeniul de aplicare a angajamentului/ misiunii de audit intern

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să stabilească și să documenteze obiectivele și domeniul de aplicare pentru fiecare misiune de audit intern. Obiectivele angajamentului/misiunii de audit intern trebuie să fundamenteze scopul angajamentului/misiunii de audit intern și să descrie obiectivele specifice care trebuie atinse, inclusive cele impuse de legi și/sau reglementări.

Domeniul de aplicare trebuie să stabilească obiectivul și limitele misiunii de audit intern prin specificarea activităților, locațiilor, proceselor, sistemelor, componentelor, perioadei de timp care urmează să fie acoperite în cadrul misiunii de audit intern, precum și alte elemente care urmează să fie examinate, și trebuie să fie suficiente pentru a atinge obiectivele misiunii de audit intern. Auditorii interni trebuie să analizeze dacă misiunea de audit intern este destinată furnizării de servicii de asigurare sau de consiliere, deoarece așteptările părților interesate și cerințele standardelor diferă în funcție de tipul de misiune de audit intern. Limitările domeniului de aplicare trebuie discutate cu conducerea atunci când sunt identificate, cu scopul de a se ajunge la o rezolvare a situației. Limitările domeniului de aplicare sunt condiții ale misiunii de audit intern de asigurare, cum ar fi constrângerile legate de resurse sau restricțiile privind accesul la personal, echipamente, date și informații, care îi împiedică pe auditorii interni să-și desfășoare activitatea conform așteptărilor din programul de lucru al auditului. (A se consulta, de asemenea, Standardul 13.5 Resurse ale angajamentului).

În cazul în care nu se poate ajunge la o soluționare cu conducerea, directorul executiv de audit intern trebuie să prezinte consiliului problema limitării domeniului de aplicare, în conformitate cu o metodologie stabilită. Auditorii interni trebuie să aibă flexibilitatea de a aduce modificări obiectivelor și domeniului de aplicare al misiunii atunci când activitatea de audit identifică necesitatea de a face acest lucru pe măsură ce misiunea avansează. Directorul executiv de audit intern trebuie să aprobe obiectivele și domeniul de aplicare al misiunii de audit intern, precum și orice modificări care survin pe parcursul misiunii de audit intern.”

Aspecte legate de implementare

Este necesar a se avea în vedere:

- **Diferențierea** modului de stabilire a obiectivelor și a domeniului de aplicare: de către auditorul intern – pentru misiuni de asigurare/în colaborare cu conducerea superioară pentru misiuni de consiliere;

- **Definirea** adecvată a **obiectivelor și a domeniului de aplicare** a misiunii înainte de începerea acesteia, care să permită auditorilor interni să:

- *Concentreze eforturile asupra riscurilor relevante pentru activitatea examinată, pe baza rezultatelor evaluării riscurilor legate de angajament. (A se consulta, de asemenea, Standardul 13.2 Evaluarea riscurilor angajamentului).*
- *Elaboreze programul de lucru privind angajamentul/misiunea de audit intern.*
- *Evite duplicarea eforturilor sau efectuarea de lucrări care nu aduc valoare adăugată.*
- *Stabilească respectivul calendar al misiunii de audit intern.*
- *Aloce resurse adecvate și suficiente pentru a finaliza misiunea. (A se consulta, de asemenea, Standardul 13.5 Resurse pentru misiune).*
- *Comunice în mod clar cu conducerea și consiliul de administrație.*

- **Stabilirea** obiectivelor misiunilor de asigurare în contextul orientării către priorități care să permită testarea controalelor proceselor și sistemelor în timpul misiunii de audit intern. *Acestea includ controale concepute pentru a gestiona riscurile legate de:*

- *Atribuirea autorității și a responsabilității.*
- *Respectarea politicilor, planurilor, procedurilor, legilor și reglementărilor.*
- *Raportarea de informații exacte și fiabile.*
- *Utilizarea eficientă și eficace a resurselor.*
- *Protejarea activelor.*

- **Stabilirea** adecvată a domeniului de aplicare, astfel încât să se asigure încadrarea obiectivelor stabilite și realizarea acestora în cadrul domeniului de aplicare.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Memorandum de planificare** a angajamentului/misiunii de audit intern.
- **Documentele de lucru** ale misiunii de audit intern care să ateste:
 - *Alinierea obiectivelor și evaluarea riscurilor legate de angajament/misiunea de audit intern.*

- *Domeniul de aplicare care permite atingerea obiectivelor angajamentului/ misiunii de audit intern.*
- *Programul de lucru al misiunii de audit intern aprobat, care conține obiectivele și domeniul de aplicare a misiunii de audit intern.*
- *Procese-verbale ale reuniunilor cu părțile interesate cu privire la obiectivele și domeniul de aplicare a angajamentului/misiunii de audit intern.*
- *Limitări ale domeniului de aplicare și solicitări din partea părților interesate în ceea ce privește elementele care trebuie incluse sau excluse.*
- *Comunicarea finală la încheierea misiunii de audit intern.*

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 13.4 Criterii de evaluare

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să identifice cele mai relevante criterii care urmează să fie utilizate pentru a evalua aspectele activității supuse revizuirii definite în obiectivele și domeniul de aplicare al misiunii de audit intern. Pentru serviciile de consiliere, identificarea criteriilor de evaluare poate să nu fie necesară, în funcție de acordul cu părțile interesate relevante. Auditorii interni trebuie să evalueze măsura în care consiliul de administrație și conducerea superioară au stabilit criterii adecvate pentru a determina dacă activitatea examinată/auditată și-a îndeplinit obiectivele și scopurile. În cazul în care aceste criterii sunt adecvate, auditorii interni trebuie să le utilizeze pentru evaluare. În cazul în care criteriile sunt inadecvate, auditorii interni trebuie să identifice criterii adecvate prin discuții cu consiliul de administrație și/sau conducerea superioară.”

Aspecte legate de implementare

Standardul pune accent pe identificarea celor mai relevante criterii de evaluare – a proceselor de guvernanță, de gestionare a riscurilor și de control ale activității examinate (specifice și practice).

Esența o reprezintă identificarea oricărei diferențe între starea dorită și starea efectivă.

A se vedea detaliile din *Standard* !

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Documente de lucru** care să ateste sursele pentru criterii luate în considerare și procesul utilizat pentru a determina caracterul adecvat al criteriilor utilizate.
- **Documente**, cum ar fi procesele-verbale ale reuniunilor, un memorandum de planificare sau un e-mail, care să indice discuțiile purtate de auditorii interni cu privire la criterii cu conducerea activității examinate/auditate și/sau cu consiliul de administrație.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 13.5 Resursele misiunii de audit intern

Cerințe

„Atunci când planifică o misiune de audit intern, auditorii interni trebuie să identifice tipurile și volumul de resurse necesare pentru a atinge obiectivele misiunii de audit intern. Auditorii interni trebuie să ia în considerare:

- Natura și complexitatea angajamentului/ misiunii de audit intern.
- Perioada de timp în care trebuie finalizat/ă misiunea/angajamentul de audit intern.
- Dacă resursele financiare, umane și tehnologice disponibile sunt adecvate și suficiente pentru a atinge obiectivele misiunii de audit intern.

În cazul în care resursele disponibile sunt inadecvate sau insuficiente, auditorii interni trebuie să discute problemele cu directorul executiv de audit intern pentru a obține resursele necesare.”

Aspecte legate de implementare

În esență, „**coordonatorul** și supervisorul **aplică raționamentul profesional** pentru a atribui resursele pe baza etapelor identificate în programul de lucru pentru atingerea obiectivelor misiunii de audit intern și a

timpului preconizat pentru fiecare etapă a misiunii de audit intern. (**A se consulta Standardul 13.6 Programul de lucru**). De asemenea, este important să se ia în considerare **constrângerile** care pot afecta performanța misiunii de audit intern, cum ar fi **numărul de ore bugetate, calendarul, logistica și comunicarea în mai multe limbi**.

A se vedea detaliile din Standard !

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Programul de lucru** al angajamentului aprobat/misiunii de audit intern aprobate care să indice utilizarea unor resurse adecvate și suficiente.
- **Documentația de planificare** care analizează nevoile de resurse ale misiunii de audit intern și alocarea resurselor.
- **Sondaj ulterior încheierii misiunii**, realizat de către conducerea responsabilă de activitatea analizată, cu privire la respectarea termenelor și la adecvarea resurselor.
- **Contracte și/sau relații** cu furnizorii de servicii externe

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 13.6 Program de lucru

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să elaboreze și să documenteze un program de lucru pentru îndeplinirea obiectivelor misiunii de audit intern. Programul de lucru al misiunii de audit intern trebuie să se bazeze pe informațiile obținute în timpul planificării misiunii de audit intern, inclusiv, dacă este cazul, pe rezultatele evaluării riscurilor misiunii de audit intern. Programul de lucru privind angajamentul trebuie să identifice:

- Criteriile care urmează să fie utilizate pentru evaluarea fiecărui obiectiv.
- Sarcini pentru atingerea obiectivelor angajamentului/ misiunii de audit intern.

- *Metodologii, inclusiv procedurile analitice care urmează să fie utilizate și instrumentele pentru îndeplinirea sarcinilor.*
- *Auditorii interni desemnați să îndeplinească fiecare sarcină ce le revine.*

Directorul executiv de audit intern trebuie să revizuiască și să aprobe programul de lucru al misiunii de audit intern înainte de punerea în aplicare a acestuia și, de asemenea, să aprobe cu promptitudine orice modificare ulterioară.”

Aspecte legate de implementare

„Lucrările efectuate în timpul fazei de planificare ar trebui să fie documentate în documentele de lucru și să fie menționate în programul de lucru. (A se consulta, de asemenea, Standardul 14.6 Documentația misiunii de audit intern).”

Programele de lucru ar trebui să prezinte în structura lor pentru fiecare misiune și detalii privind:

- *numele auditorului intern care a finalizat activitatea;*
- *data la care aceasta a fost finalizată și o indicație privind revizuirea și aprobarea diferitelor sarcini finalizate pe măsură ce activitatea este finalizată;*
- *metodologia de eșantionare, populația, dimensiunea eșantionului și dacă rezultatele pot fi proiectate la nivelul populației.*

A se vedea explicațiile din Standard !

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

Documentele de lucru care susțin elaborarea programului de lucru, cum ar fi:

- ***Matricea riscurilor și a controalelor cu abordarea de testare.***
- ***Hărți sau descrieri ale proceselor de control.***
- ***Note privind evaluarea caracterului adecvat al controalelor proiectate/stabilite.***
- ***Planificarea de teste suplimentare.***
- ***Procese-verbale, note sau documente*** de la reuniunile de planificare în timpul cărora au fost stabilite sarcinile și procedurile.

- **Programul de lucru** aferent angajamentului/al misiunii de audit intern completat și cu aprobarea documentată.
- **Aprobarea documentată a modificărilor** aduse programului de lucru.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Principiul 14 Desfășurarea activităților în cadrul misiunii de audit intern

„Auditorii interni pun în aplicare programul de lucru al misiunii de audit intern pentru a atinge obiectivele misiunii de audit intern.

Standardul 14.1 Culegerea de informații pentru analiză și evaluare

Cerințe

„Pentru a efectua analize și evaluări, auditorii interni trebuie să adune informații care sunt:

- **Relevante** - sunt în concordanță cu obiectivele misiunii de audit intern, se încadrează în domeniul de aplicare a misiunii de audit intern și contribuie la obținerea rezultatelor misiunii de audit intern.
- **Fiabile** - faptice și actuale. Auditorii interni folosesc scepticismul profesional pentru a evalua dacă informațiile sunt fiabile. Fiabilitatea este consolidată atunci când informațiile sunt:
 - Obținute direct de un auditor intern sau de la o sursă independentă.
 - Coroborate.
 - Obținute dintr-un sistem cu procese eficiente de guvernanță, de gestionare a riscurilor și de control.
- **Suficiente** - atunci când permit auditorilor interni să efectueze analize și evaluări complete și pot permite unei persoane prudente, informate și competente să repete programul de lucru al misiunii de audit intern și să ajungă la aceleași concluzii ca și auditorul intern.

Auditorii interni trebuie să evalueze dacă informațiile sunt relevante și fiabile și dacă sunt suficiente pentru ca analizele să ofere o bază rezonabilă pe care să se bazeze pentru a formula constatările și concluziile potențiale ale misiunii de audit intern. (A se consulta, de asemenea, Standardul 14.2 Analize și constatări potențiale ale misiunii). Auditorii interni trebuie să stabilească dacă trebuie să colecteze informații suplimentare pentru analize și evaluări atunci când probele nu sunt relevante, fiabile sau suficiente pentru a susține constatările misiunii de audit intern. În cazul în care nu pot fi obținute probe relevante, auditorii interni trebuie să stabilească dacă trebuie să identifice acest lucru ca fiind o constatare.”

Aspecte legate de implementare

Culegerea informațiilor ar trebui să aibă în vedere :

- relevanța pentru obiectivele misiunii;
- încadrarea în domeniul de aplicare;
- evaluarea în mod critic a evaluării informațiilor;
- coroborarea și compararea informațiilor culese din mai multe surse;
- includerea în procedurile de colectare a:
 - Interviewării sau chestionării persoanelor implicate în activitate.
 - Observării directe a unui proces, cunoscută și sub numele de “walk-through” (trecere în revistă).
 - Obținerii unei confirmări sau verificări a informațiilor de la o persoană care este independentă de activitatea examinată.
 - Inspectării sau examinării probelor fizice, cum ar fi documentația, inventarul sau echipamentele.
 - Accesării directe a sistemelor organizaționale pentru a observa sau extrage date.
 - Colaborării cu utilizatorii și administratorii de sistem pentru a obține date.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- Programul de lucru al misiunii de audit intern, care include proceduri de colectare a datelor relevante pentru obiectivele misiunii de audit intern.
- Descrierea informațiilor culese, inclusiv sursa, data la care au fost culese și perioada la care fac referire.

- O explicație documentată a modului în care auditorul intern a stabilit că informațiile colectate sunt suficiente pentru a putea efectua o analiză.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 14.2 Analize și constatări potențiale ale angajamentului/misiunii de audit intern

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să analizeze informații relevante, fiabile și suficiente pentru a formula constatările potențiale ale misiunii de audit intern. În cazul serviciilor de consiliere, poate să nu fie necesară colectarea de probe pentru a elabora constatări, în funcție de acordul cu părțile interesate relevante. Auditorii interni trebuie să analizeze informațiile pentru a determina dacă există o diferență între criteriile de evaluare și starea existentă a activității examinate/auditate, cunoscută sub numele de „condiție”. (A se consulta, de asemenea, Standardul 13.4 Criterii de evaluare). Auditorii interni trebuie să determine starea existentă prin utilizarea informațiilor și a probelor colectate în timpul misiunii de audit intern. O diferență între criteriu și condiție indică o potențială constatare a angajamentului/misiunii de audit intern care trebuie notată și evaluată în continuare. În cazul în care analizele inițiale nu oferă suficiente probe pentru a susține o potențială constatare a misiunii de audit intern, auditorii interni trebuie să exercite atenția profesională necesară pentru a determina dacă sunt necesare analize suplimentare. În cazul în care sunt necesare analize suplimentare, programul de lucru trebuie ajustat în consecință și aprobat de către directorul executiv de audit intern. În cazul în care auditorii interni stabilesc că nu sunt necesare analize suplimentare și că nu există nicio diferență între criterii și condiție, auditorii interni trebuie să ofere asigurări în concluzia misiunii de audit intern cu privire la eficacitatea proceselor de guvernare, de gestionare a riscurilor și de control ale activității.”

Aspecte legate de implementare

„Programul de lucru privind angajamentul/misiunea de audit intern poate include o listă de analize specifice care trebuie efectuate, cum ar fi:

- Testele privind acuratețea sau eficacitatea unui proces sau a unei activități.

- *Analize de raportare/repere, tendință și regresie.*
- *Comparații între informațiile din perioada curentă și bugetele, previziunile sau informațiile similare din perioadele anterioare.*
- *Analiza relațiilor dintre seturile de informații (de exemplu, informații financiare, cum ar fi cheltuielile salariale înregistrate, și informații nefinanciare, cum ar fi modificările numărului mediu de angajați).*
- *Analiza comparativă internă, compararea informațiilor între diferite arii din cadrul organizației.*
- *Analiza comparativă externă, comparând informații aparținând unor organizații similare.”*

Se va mai avea în vedere:

- utilizarea tehnologiilor care îmbunătățesc eficiența și eficacitatea analizelor, cum ar fi aplicațiile software care permit testarea unei întregi populații și nu doar a unui eșantion.

- analize pe bază de comparații între criteriile de evaluare și condiții;

- efectuarea de analize suplimentare conform detaliilor din *Standard*.

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- Documente de lucru care documentează analizele efectuate, inclusiv programele de analiză a datelor sau software-ul utilizat, populațiile de testare, procesele de eșantionare și metodele de eșantionare.

- Documente de lucru cu trimiteri încrucișate în programul de lucru și/sau în comunicarea finală.

- Documentația referitoare la comunicarea finală.

- Revizuiți de supraveghere a misiunii de audit intern.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 14.3 Evaluarea constatărilor

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să evalueze fiecare constatare potențială a misiunii de audit intern pentru a determina importanța acesteia. Atunci când evaluează potențialele constatări ale misiunii de audit intern, auditorii interni trebuie să colaboreze cu conducerea pentru a identifica cauzele profunde, atunci când este posibil, pentru a determina potențialele efecte și pentru a evalua semnificația problemei. Pentru a determina importanța riscului, auditorii interni trebuie să ia în considerare probabilitate ca riscul să se producă și impactul pe care acesta îl poate avea asupra guvernantei organizației, a managementului riscului sau a proceselor de control. În cazul în care auditorii interni stabilesc că organizația este expusă unui risc semnificativ, acesta trebuie documentat și comunicat sub forma unei constatări.

Auditorii interni trebuie să stabilească dacă trebuie să raporteze alte riscuri ca fiind constatări, pe baza circumstanțelor și a metodologiilor de audit intern stabilite. Auditorii interni trebuie să prioritizeze fiecare constatare a misiunii de audit de audit intern în funcție de importanța acesteia, folosind metodologii de audit intern stabilite de către directorul executiv de audit intern.”

Aspecte legate de implementare

În evaluarea constatărilor auditorul intern „compară criteriile stabilite cu situația existentă în activitatea examinată/auditată. (A se consulta, de asemenea, Standardul 14.2 Analize și constatări potențiale ale misiunii de audit intern).”

Pentru o implementare adecvată a Standardului auditul intern ar trebui să considere o evaluare a diferențelor dintre criteriile stabilite și situația existentă.

O astfel de evaluare ar trebui să investigheze elementele legate de:

- **Cauza principală a diferenței**, care se referă adesea la o deficiență de control și reprezintă un motiv direct pentru care există această condiție. În măsura în care este posibil, auditorii interni ar trebui să determine cauza principală, care reprezintă o problemă de bază sau mai profundă care a contribuit la apariția condiției respective. În cel mai simplu caz, determinarea cauzei fundamentale presupune adresarea unei serii de întrebări cu privire la motivul pentru care există diferența. Identificarea cauzei profunde implică colaborarea cu conducerea, care poate fi într-o poziție mai bună pentru a înțelege cauzele care stau la baza diferenței.

• **Cum poate fi cuantificat impactul diferenței.** În multe cazuri, amploarea expunerii reprezintă o estimare bazată pe raționamentul profesional al auditorilor interni și pe contribuția conducerii responsabile cu activitatea examinată/auditată. (A se consulta, de asemenea, Principiul 4 Exercițierea conștiinciozității profesionale corespunzătoare și standardele aferente).

Este necesar a se avea în vedere:

- identificarea și evaluarea controalelor existente în ceea ce privește caracterul adecvat și eficacitatea acestora;
- determinarea nivelului de risc rezidual;
- prioritizarea constatărilor pe baza metodologiei stabilite, având în vedere:

- Impactul și probabilitatea de apariție a riscului;
- Toleranța la risc;
- Orice alți factori importanți pentru organizație.

A se vedea și detaliile din Standard !

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Documente de lucru** care să explice criteriile utilizate pentru **evaluarea constatărilor**.

- **Documente de lucru** care enumeră **criteriile, starea, cauza principală** (atunci când este posibil), **efectul** (risc sau expunere potențială) și o **ierarhizare** a fiecărei constatări.

- **Documente de lucru sau alte documente** care să explice **importanța relativă, toleranța la risc și elementele oricărei analize cost-beneficiu** utilizate ca bază a analizei constatărilor.

- **Metodologii, modele și orientări relevante** în materie de audit intern.

- **Documentația** referitoare la **comunicarea finală** aferentă angajamentului/ misiunii de audit intern.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standard 14.4 Recomandări și planuri de acțiune

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să stabilească dacă trebuie să formuleze recomandări, să solicite planuri de acțiune din partea conducerii sau să colaboreze cu conducerea pentru a conveni asupra acțiunilor de urmat cu scopul de a:

- Rezolva diferențele dintre criteriile stabilite și starea existentă.
- Reduce riscurile identificate la un nivel acceptabil.
- Aborda cauza principală a constatării.
- Consolida sau îmbunătățește activitatea examinată/auditată.

Atunci când formulează recomandări, auditorii interni trebuie să discute recomandările cu conducerea activității examinate/auditate. În cazul în care auditorii interni și conducerea nu sunt de acord cu privire la recomandările și/sau planurile de acțiune ale misiunii de audit intern, auditorii interni trebuie să urmeze o metodologie de audit intern stabilită pentru a permite ambelor părți să își exprime pozițiile și raționamentele și pentru a conveni asupra unei soluții. (A se consulta, de asemenea, Standardul 9.3 Metodologii de audit intern).”

Aspecte legate de implementare

Important: discutarea cu celeritate a constatărilor și a eventualelor recomandări sau planuri de acțiune cu conducerea autorizată ca să opereze și să supravegheze schimbările în activitatea examinată, inclusiv fezabilitatea și caracterul rezonabil al recomandărilor și/sau al planurilor de acțiune.

NOTĂ: conducerea organizației are responsabilitatea de a pune în aplicare acțiuni pentru a aborda constatățile. (A se consulta, de asemenea, Standardul 15.1 Comunicarea finală a misiunii de audit intern.)

A se vedea și detaliile din Standard !

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- **Documente de lucru pentru fiecare constatare**, cu criteriile, starea, cauza principală (atunci când este posibil), efectul (risc sau expunere potențială) și recomandarea (recomandările) și/sau planurile de acțiune incluse.

- **Note, documente de lucru sau alte documente care să ateste discuțiile** cu conducerea cu privire la constatările și fezabilitatea recomandărilor și/sau a planurilor de acțiune.
- **Documentația referitoare la comunicarea finală.**

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standardul 14.5 Concluziile misiunii de audit intern

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să elaboreze o concluzie a misiunii de audit intern care să prezinte succint rezultatele misiunii de audit intern în raport cu obiectivele misiunii de audit intern și cu obiectivele conducerii. Concluzia misiunii de audit intern trebuie să rezume judecata profesională a auditorilor interni cu privire la semnificația globală a constatărilor agregate ale misiunii de audit intern. Concluziile misiunii de audit intern de asigurare trebuie să includă opinia auditorilor interni cu privire la eficacitatea proceselor de guvernanta, de gestionare a riscurilor și/sau de control ale activității examinate/auditate, inclusiv o recunoaștere a cazurilor în care procesele sunt eficiente.”

Aspecte legate de implementare

Se pune accent pe metodologiile de audit intern pentru eficacitatea controalelor (A se consulta, de asemenea, Standardul 14.3 Evaluarea constatărilor);

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- Un document de lucru care să prezinte baza pentru concluzia generală a misiunii de audit intern.
- O declarație ce include concluziile în comunicarea finală.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standardul 14.6 Documentația misiunii de audit intern

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să documenteze informațiile și probele pentru a susține rezultatele misiunii de audit intern. Analizele, evaluările și informațiile justificative relevante pentru o misiune de audit intern trebuie să fie documentate astfel încât un auditor intern informat și prudent sau o persoană la fel de informată și competentă să poată repeta activitatea și să obțină aceleași rezultate ale misiunii de audit intern. Auditorii interni și supervisorul misiunii de audit intern trebuie să revizuiască documentația misiunii de audit intern pentru a verifica acuratețea, relevanța și caracterul complet al acesteia. Directorul executiv de audit intern trebuie să revizuiască și să aprobe documentația misiunii de audit intern. Auditorii interni trebuie să păstreze documentația misiunii de audit intern în conformitate cu legile și/sau reglementările relevante, precum și cu politicile și procedurile funcției de audit intern și ale organizației.”

Aspecte legate de implementare

„**Documentarea** misiunii de audit intern prin intermediul documentelor de lucru reprezintă o parte importantă a unui proces aferent unei misiuni de audit sistematic și disciplinat, deoarece organizează informațiile privind misiunea de audit intern într-un mod care permite repetarea activității și susține rezultatele misiunii de audit intern.

Documentația privind angajamentul/misiunea de audit intern ar trebui să includă:

- Data sau perioada angajamentului/misiunii de audit intern.
- Evaluarea riscului misiunii de audit intern.
- Obiectivele și domeniul de aplicare ale misiunii de audit intern.
- Programul de lucru.
- Descrierea analizelor, inclusiv detalii privind procedurile și sursa (sursele) de date.
- Rezultatele misiunii de audit intern.
- Numele sau inițialele persoanelor care au efectuat și supravegheat lucrările.
- Dovada comunicării către părțile interesate.”

Documente de lucru uzuale:

- Documentația de planificare.

- *Harta proceselor, organigrama sau descrieri narative ale proceselor-cheie.*
- *Rezumate ale interviurilor realizate sau ale sondajelor efectuate.*
- *Matricea riscurilor și a controalelor.*
- *Detalii privind testele efectuate și analizele efectuate.*
- *Concluzii, inclusiv trimiteri încrucișate la documentul de lucru privind constatările de audit.*
- *Activitatea de monitorizare a misiunii de audit intern propusă a fi efectuată.*
- *Comunicarea finală a auditului intern cu răspunsurile conducerii.*

Formatul de bază al oricărui document de lucru ar trebui să conțină, cel puțin, următoarele:

- *Numărul de index sau de referință.*
- *Titlul sau rubrica care identifică activitatea ce face obiectul analizei.*
- *Data sau perioada angajamentului/misiunii de audit intern.*
- *Domeniul de aplicare a lucrărilor efectuate.*
- *Declarația privind scopul obținerii și analizei datelor.*
- *Sursa (sursele) datelor cuprinse în documentul de lucru.*
- *Descrierea populației evaluate, inclusiv mărimea eșantionului și metoda de selecție utilizată pentru analiza datelor (metoda de testare).*
- *Numele auditorului (auditorilor) intern(i) care a (au) efectuat activități în cadrul misiunii de audit intern.*
- *Note de verificare și numele auditorului (auditorilor) intern(i) care a (au) verificat activitatea în cadrul misiunii de audit intern.*

A se vedea și detaliile din *Standard* !

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- ***Documente de lucru*** care să ateste activitatea desfășurată în conformitate cu metodologia stabilită.
- ***Rezultatele analizelor interne*** de evaluare a calității care validează conformitatea cu politicile privind documentele de lucru și supravegherea.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Principiul 15 Comunicarea rezultatelor misiunii de audit intern și monitorizarea planurilor de acțiune

„Auditorii interni comunică rezultatele misiunii de audit intern părților interesate și monitorizează progresele înregistrate de conducere în ceea ce privește punerea în aplicare a recomandărilor sau a planurilor de acțiune.”

Standard 15.1 Comunicarea finală a misiunii de audit intern

Cerințe

„Pentru fiecare misiune de audit intern, auditorii interni trebuie să elaboreze o comunicare finală care să includă obiectivele, domeniul de aplicare, recomandările și/sau planurile de acțiune, dacă este cazul, și concluziile misiunii de audit intern. Comunicarea finală pentru misiunile de audit intern de asigurare trebuie, de asemenea, să includă:

- Constatările, semnificația și prioritizarea acestora.
- O explicație a limitărilor domeniului de aplicare, dacă este cazul.
- O concluzie cu privire la eficacitatea proceselor de guvernanță, de gestionare a riscurilor și de control ale activității examinate.

Comunicarea finală trebuie să precizeze persoanele responsabile de soluționarea constatărilor și data planificată până la care ar trebui finalizate acțiunile. În cazul în care auditorii interni iau cunoștință de faptul că managementul a inițiat sau a finalizat acțiuni pentru a aborda o constatare înainte de comunicarea finală, acțiunile trebuie să fie recunoscute în comunicarea finală. Comunicarea finală trebuie să fie precisă, obiectivă, clară, concisă, constructivă, completă și oportună, așa cum este descris în Standardul 11.2 Comunicare eficientă. Auditorii interni trebuie să se asigure că respectiva comunicare finală este verificată și aprobată de către directorul executiv de audit intern înainte de a fi emisă.

Directorul executiv de audit intern trebuie să transmită comunicarea finală părților care pot asigura că rezultatele sunt luate în considerare în mod corespunzător. (A se consulta și Standardul 11.3 Comunicarea rezultatelor).

În cazul în care misiunea de audit intern nu se desfășoară în conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern, comunicarea finală a misiunii de audit intern trebuie să prezinte următoarele detalii despre neconformitate:

- *Standardul (standardele) cu care nu s-a obținut conformitatea.*
- *Motivul (motivele) neconformității.*
- *Impactul neconformității asupra constatărilor și concluziilor misiunii de audit intern.”*

Aspecte legate de implementare

Conform Standardului, „În comunicarea finală a misiunii de audit intern ar trebui inclusă o declarație conform căreia misiunea de audit intern se desfășoară în conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern. Indicarea faptului că misiunea de audit intern a fost conformă cu Standardele Globale de Audit Intern este adecvată numai dacă este susținută de rezultatele supravegherii misiunii de audit intern și de programul de asigurare și îmbunătățire a calității.”

A se acorda atenție la:

- stilul și formatul comunicării;*
- conținutul comunicării finale sub formă de raport;*

A se vedea și detaliile din *Standard* !

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- ***Comunicări finale scrise.***
- ***Slide-uri și/sau note de ședință*** ale prezentărilor atunci când comunicarea finală se face verbal.
- ***Documente*** care să indice că a fost revizuită și aprobată comunicarea finală.
- ***Documente*** care atestă că au fost îndeplinite cerințele de comunicare cu reprezentanții activității examinate/auditate.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

Standardul 15.2 Confirmarea implementării recomandărilor sau a planurilor de acțiune

Cerințe

„Auditorii interni trebuie să confirme faptul că managementul a implementat recomandările auditorilor interni sau planurile de acțiune ale managementului în conformitate cu o metodologie stabilită, care include:

- Solicitarea de informații despre progresele înregistrate în ceea ce privește implementarea.
- Efectuarea de evaluări de monitorizare folosind o abordare bazată pe riscuri.
- Actualizarea stadiului acțiunilor conducerii într-un sistem de monitorizare a recomandărilor.

Amploarea acestor proceduri trebuie să țină seama de importanța constatării. În cazul în care conducerea nu a progresat în punerea în aplicare a acțiunilor în conformitate cu datele de finalizare stabilite, auditorii interni trebuie să obțină și să documenteze o explicație din partea conducerii și să discute problema cu directorul executiv de audit intern. Directorul executiv de audit intern este responsabil pentru a stabili dacă, prin întârziere sau inacțiune, conducerea superioară a acceptat un risc care depășește toleranța la risc. (A se consulta, de asemenea, Standardul 11.5 Comunicarea acceptării riscurilor).”

Aspecte legate de implementare

În esență, urmărirea/confirmarea implementării recomandărilor/planurilor de acțiune poate utiliza forme diferite, cum ar fi un *program software*, o *foaie de calcul* sau un *sistem special*, care să asigure modul în care au fost implementate recomandările și rezultatul acestei implementări.

În acest context, o importanță semnificativă o are *metodologia de audit intern* pentru implementarea Standardului.

A se vedea și detaliile din Standard !

Probe de conformitate

Pentru o implementare corespunzătoare a Standardului pot fi avute în vedere următoarele exemple de probe de conformitate:

- Un **sistem de monitorizare actualizat** în mod curent (de exemplu, o foaie de calcul, o bază de date sau un alt instrument) care conține constatarea, planul de măsuri corective asociat, stadiul și confirmarea auditului intern.

- **Rapoarte** privind stadiul acțiunilor corective pregătite pentru consiliul de administrație și conducerea superioară.

NOTĂ: Forma de construire/prezentare a fiecărei probe este la latitudinea coordonatorului de audit intern, în funcție de raționamentul profesional și condițiile specifice ale activității, dar cu respectarea cerințelor de mai sus.

5.2. Desfășurarea misiunii de audit intern

Desfășurarea unei misiuni de audit implică, în primul rând, o pregătire adecvată a acesteia din punct de vedere al alocării resurselor, presupune consemnarea fiecărei etape a misiunii în evidențele structurii de audit, precum și parcurgerea a cel puțin următoarelor etape principale:

- Realizarea misiunii
- Comunicarea rezultatelor
- Monitorizarea progresului

Sunt prezentate mai jos unele aspecte de ordin practic cu privire la planificarea misiunii de audit intern, care au caracter de **recomandări** în susținerea unei calități a activității de audit intern.

5.2.1. Planificarea preliminară a misiunii de audit intern

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

La planificarea misiunii trebuie luate în considerare:

- Obiectivele strategice și operaționale ale activității selectate pentru audit intern și mijloacele prin care activitatea este controlată în cadrul organizației (ca management al riscurilor);
- Identificarea clară a structurii (departamentului) care va face obiectul misiunii de audit intern;
- Riscurile semnificative legate de activitatea respectivă, care sunt obiectivele sale, resursele utilizate, precum și operațiile și mijloacele prin care impactul potențial al riscului este menținut la un nivel acceptabil de către organizație (așa cum au fost ele identificate inițial în Evaluarea preliminară de risc pentru elaborarea Planului Strategic de Audit Intern);

- Obiectivul misiunii de audit intern va fi acela de adecvare și eficacitate a sistemelor de management și control ale riscurilor activității, cu referire la un cadru sau model relevant de control;
- Resursele disponibile în cadrul departamentului de audit intern, atât din punct de vedere calitativ (ca număr de persoane în echipă), cât și cantitativ (drept competențe profesionale și experiența în domeniul respectiv); de asemenea, trebuie luată în calcul și resursa timpului pentru efectuarea misiunii de audit intern;
- Conformarea membrilor echipei de audit cu criteriile calitative profesionale etice – în speță independența – și evitarea oricărui conflict de interese. Coordonatorul verifică actualizarea declarațiilor de independență pentru echipa sa.

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

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

5.2.2. Notificarea începerii misiunii de audit intern

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

Notificarea trebuie să conțină informații referitoare la obiectivele generale, durata misiunii, perioada supusă auditării, componența echipei misiunii de audit intern, solicitarea asigurării prezenței personalului din structura auditată și asigurarea condițiilor de desfășurare a misiunii în bună regulă, **precum și informații cu privire la data, locația și ora organizării ședinței de deschidere a misiunii de audit intern.**

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

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

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

În Ghidul curent modelul de *Notificare* este actualizat și prezentat în **Anexa 6**.

5.2.3. Deschiderea misiunii de audit intern

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

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

Principalele aspecte discutate în cadrul ședinței de deschidere sunt consemnate într-o minută și sunt transmise conducerii structurii auditate pentru confirmare. Într-o perioadă de timp limitată, conducerea structurii auditate trebuie să formuleze și să transmită echipei de audit intern eventualele sale observații asupra conținutului minutei.

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

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

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

5.2.4. Elaborarea programului de lucru al misiunii

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

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

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

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

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

5.2.5. Realizarea efectivă a misiunii

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

În cadrul acestei etape se desfășoară cel puțin următoarele activități:

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

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

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

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

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

Auditorii pot aplica procedurile mai sus-menționate **pe o populație de date**, informații sau înregistrări, **testând integral sau pe bază de eșantion**, caz în care vor utiliza tehnici de eșantionare adecvate¹⁷.

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

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

În **Anexa 9** se prezintă un model general de foaie de lucru. Este foarte important ca foaia de lucru să ofere **baza pentru observațiile** care se vor include în raport și să permită o **trasabilitate rapidă** la sursa informațiilor. De aceea, pentru ușoara trasabilitate, se pot utiliza referințe similare celor din dosarele de audit financiar, care vor permite conectarea diverselor secțiuni din dosarul de lucru sau conectarea cu sursa informației.

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

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

5.2.6. Verificarea finală și revizuirea execuției misiunii de audit intern

Înainte de finalizarea misiunii de audit intern, conducătorul misiunii procedează la verificarea și revizuirea execuției programului de audit, determinând dacă **s-au efectuat integral procedurile de audit stabilite ini-**

¹⁷ În cele mai multe cazuri eșantionarea aleatoare este foarte relevantă pentru testarea procedurilor dar, din păcate, nu oferă o bază matematică pentru extrapolarea rezultatelor la o populație neomogenă. Există însă softuri care pot eșantiona tranzacții, precum și literatură de specialitate (vezi IIA) în acest sens.

țial prin programul de audit, precum și suficiența, utilitatea, relevanța și credibilitatea rezultatelor acestor proceduri pentru atingerea obiectivului general al misiunii, respectiv, asigurarea calității corespunzătoare a probelor de audit obținute.

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

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

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

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

5.3. Finalizarea misiunii de audit intern

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

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

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

5.3.1. Comunicarea finală/Elaborarea raportului de audit intern și comunicarea rezultatelor

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

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

În conformitate cu definiția dată de Standardul 14.3, auditorii interni trebuie să prioritizeze fiecare constatare a misiunii de audit de audit intern în funcție de importanța acesteia **și poate fi exprimată printr-un rating (ex: de la 1 la 5, unde 5 este cel mai bun), concluzie (ex: satisfăcător/nesatisfăcător/funcțional/etc.) sau altă descriere a rezultatelor (tip semafor)** furnizată de coordonatorul activității de audit intern, privind, la nivel general, procesele de guvernanță, managementul riscului și controlul intern ale unei organizații.

Concluzia generală se bazează pe raționamentul profesional al responsabilului pentru misiunea de audit intern, în funcție de rezultatele obținute pe perioada derulării misiunii.

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

Nivelul 1 – Funcțional

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

Nivelul 2 – De îmbunătățit

- riscurile identificate sunt mici, acceptabile, dar necesită unele măsuri de control;
- sistemul de control intern este implementat; sunt elaborate proceduri, dar care nu pot preveni materializarea tuturor riscurilor minore;
- există un grad de acoperire a tuturor proceselor și activităților structurii auditate prin cadrul legislativ – normativ și procedural;

- au fost constatate deficiențe la nivelul structurii auditate, dar care nu pot avea implicații asupra poziției financiare și performanțelor organizației sau asupra situațiilor financiare și nu necesită acțiune imediată.

Nivelul 3 – Satisfăcător

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

Nivelul 4 – Nesatisfăcător

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

Nivelul 5 – Critic

- riscurile identificate sunt ridicate, nivelul acceptat al riscurilor este critic și necesită măsuri de control urgente;
- sistemul de control intern nu este implementat; procedurile lipsesc;
- nu există un cadru legislativ – normativ – procedural care să acopere toate procesele și activitățile organizației sau acesta nu este cunoscut și aplicat corespunzător de către organizația auditată;

- au fost constatate deficiențe la nivelul structurii auditate care au avut implicații asupra activelor sau situațiilor financiare ale organizației și necesită acțiune imediată.

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

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

Aprecierile asupra controlului intern pot avea în vedere următoarele criterii:

Corespunzător	• Sistemul de control intern și de management al riscurilor implementate în cadrul procesului auditat sau al structurii auditate sunt proiectate și operează într-o asemenea manieră încât obiectivele procesului sau structurii respective sunt atinse cu consecvență; • Riscurile cheie sunt identificate și gestionate eficace; • Slăbiciunile identificate expun procesul sau structura auditată la un nivel general al riscului rezidual scăzut; nu se impune ca managementul să întreprindă acțiuni sau măsuri de corecție semnificative, dar sunt posibile îmbunătățiri ale controlului.
Insuficient	• Sistemele de control intern și management al riscurilor implementate în cadrul procesului auditat/structurii auditate sunt, în general, proiectate și operează într-o asemenea manieră încât obiectivele respectivului proces sau ale structurii auditate sunt atinse cu consecvență; • Riscurile cheie sunt identificate și gestionate într-un mod eficace; • Slăbiciunile identificate expun procesul sau structura auditată la un nivel general al riscului rezidual scăzut spre mediu. Se impune ca managementul să întreprindă anumite acțiuni și să ia măsuri corective semnificative într-un anumit interval de timp.

Cu lipsuri grave	• Sistemele de control intern și management al riscurilor implementate în cadrul procesului sau structurii auditate sunt insuficient proiectate și/sau operează într-un mod insuficient pentru atingerea cu consecvență a obiectivelor; • Nu sunt identificate toate riscurile cheie și/sau acestea nu sunt gestionate eficace; • Slăbiciunile identificate expun procesul sau structura auditată la un nivel general al riscului rezidual mediu spre ridicat. Se impune ca managementul să întreprindă acțiuni și să ia măsuri corective semnificative, într-un anumit interval de timp și, în mod excepțional, se cer acțiuni urgente.

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

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

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

1. **Introducere:**

- i. Obiective urmărite
- ii. Confirmarea independenței echipei de audit intern
- iii. Structura auditată și baza de informații
- iv. Declarația de conformitate și eventuale limitări (standard(e) pentru care nu s-a realizat conformarea; motivul (motivele) neconformării; impactul neconformării asupra constatărilor și concluziilor misiunii.
- v. Alte informații relevante

2. **Prezentare succintă a principalelor observații** (*Executive Summary*). Acest capitol din raport prezintă **concluzia finală** și face trimitere la observațiile cheie detaliate în capitolul următor. Es-

te de regulă relevant celor din conducerea superioară pentru a facilita parcurgerea mai rapidă a aspectelor cheie și înțelegerea opiniei exprimate de auditorul intern.

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

Executive Summary poate avea formă tabelară sau poate fi narativ.

3. **Observații detaliate** – în format tabelar sau narativ, după modelul propriu, unde se vor include cel puțin informații despre:
 - i. Activitatea verificată
 - ii. Observație
 - iii. Risc
 - iv. Recomandare
4. **Alte informații relevante** (ca de exemplu, anexe sau exemple de documente pentru înțelegerea observațiilor/comentariilor/recomandărilor).

O analiză comparativă între cerințele de comunicare precedente și cele actuale este prezentată mai jos:

Standarde	Cerințe - 2017	Cerințe - 2024	Modalități de conformare prezentate de standarde
14.4 Recomandări și planuri de acțiune	Recomandările erau discutate cu conducerea, dezacordurile nu aveau o procedură clar definită.	Colaborarea cu conducerea pentru formularea planurilor de acțiune și soluționarea dezacordurilor printr-o metodologie de audit intern.	- Documente de lucru pentru fiecare constatare; - Note care confirmă discuțiile cu conducerea; - Evaluarea fezabilității prin analiză cost-beneficiu și documentarea comunicării finale.
14.5 - Concluziile misiunii de audit intern	Concluziile sintetizau rezultatele, fără utilizarea obligatorie a unei scale de evaluare.	Introducerea unor scale de evaluare pentru eficiența controalelor și integrarea concluziilor în contextul strategic al organizației.	- Fundamentarea concluziilor în documente de lucru; - Utilizarea unei scale de evaluare pentru eficiența proceselor; - Includerea concluziilor în comunicarea finală.

Standarde	Cerințe - 2017	Cerințe - 2024	Modalități de con- formare prezentate de standarde
15.1 Comuni- carea finală a misiunii de audit intern	Comunicarea finală include obiectivele și concluziile, fără mențiunea ex- plicită a con- formității cu standardele.	Comunicarea in- clude declarații privind conformi- tatea cu standar- dele și adaptarea la audiență.	Respectarea cerințe- lor de revizuire și aprobare a comuni- cării finale.
15.2 - Confirmarea implementă- rii recoman- dărilor sau a planurilor de acțiune	Monitorizarea progresului menționată fără detalii privind metodele sau instrumentele.	Utilizarea unor sisteme dedicate pentru urmărirea implementării planurilor de acți- une și automatiza- rea notificărilor.	Utilizarea unor siste- me dedicate pentru monitorizare, evaluarea eficienței implementă- rii prin metodologii structurate.

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

Echipa de audit împreună cu conducerea structurii auditate sau cu responsabilul procesului sau al activității auditate se întâlnesc într-o ședință de închidere pentru a se prezenta și discuta opiniile și recomandările propuse în proiectul raportului de audit intern.

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

În **Anexa 11** din Ghid este prezentată *Schema procesului de conciliere*.

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

În cazul în care auditorii interni și conducerea nu sunt de acord cu privi-
re la recomandările și/sau planurile de acțiune ale misiunii de audit intern,
auditorii interni trebuie să urmeze o metodologie de audit intern stabilită pen-

tru a permite ambelor părți să își exprime pozițiile și raționamentele și pentru a conveni asupra unei soluții (Standard 14.4).

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

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

În practică, planul de măsuri pentru implementarea recomandărilor împreună cu raportul de audit se discută în ședința de conciliere, în cadrul căreia se stabilește calendarul de implementare a recomandărilor împreună cu structura auditată (adică recomandările și termenele de implementare).

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

*

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

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

5.3.3. Confirmarea implementării recomandărilor sau a planurilor de acțiune

Urmărirea implementării recomandărilor efectuate de către auditorii interni este procesul de monitorizare a modului de punere în aplicare a acestora. Un element esențial al activității de audit intern îl reprezintă monitorizarea și confirmarea implementării recomandărilor sau a planurilor de acțiune asumate de management.

Importanța procesului

Recomandările formulate de auditorii interni au rolul de a corecta deficiențele identificate și de a reduce expunerea organizației la riscuri. Valoarea auditului devine efectivă doar atunci când recomandările formulate sunt implementate în practică. Prin urmare, confirmarea punerii în aplicare a acestora reprezintă o etapă esențială și obligatorie.

Etapele procesului operațional

1. Solicitarea de informații

După emiterea raportului de audit, auditorii interni solicită periodic managementului informații actualizate privind progresul implementării recomandărilor. Aceste solicitări pot fi transmise prin e-mail, printr-un sistem informatic de monitorizare sau în cadrul întâlnirilor de follow-up.

2. Verificarea stadiului de implementare

Auditorii nu se limitează doar la declarațiile managementului, ci solicită și analizează dovezi documentare (proceduri actualizate, rapoarte, confirmări IT) sau efectuează teste de follow-up. Abordarea este bazată pe risc: constatările cu impact ridicat necesită o verificare mai riguroasă.

3. Actualizarea sistemului de monitorizare

Stadiul fiecărei acțiuni este înregistrat într-un instrument centralizat (software GRC, registru Excel sau altă aplicație). Acesta indică dacă o recomandare este deschisă, în progres, implementată sau depășită. Un astfel de sistem permite o urmărire transparentă și facilitează raportarea către conducerea superioară. Un model de instrument se regăsește la Anexa 13.

4. Gestionarea întârzierilor

Atunci când termenele de implementare nu sunt respectate, auditorii documentează explicațiile primite de la management și le transmit directorului executiv de audit intern (CAE). CAE are responsa-

bilitatea de a evalua dacă întârzierea reprezintă un risc acceptat și dacă acest risc depășește toleranța aprobată de organizație. În caz afirmativ, situația este adusă la cunoștința consiliului de administrație sau a comitetului de audit.

5. Raportarea către conducere

Periodic (de regulă trimestrial sau semestrial), auditorii interni elaborează rapoarte privind progresul implementării recomandărilor. Aceste rapoarte includ indicatori precum: numărul total de recomandări, procentul implementat, acțiunile întârziate și riscurile reziduale (A se vedea Anexa 14).

Instrumente

Auditorii interni pot folosi soluții software dedicate sau simple foi de calcul pentru a urmări recomandările. Cele mai eficiente sisteme permit notificări automate atunci când o acțiune se apropie de termenul-limită și oferă tablouri de bord (dashboards) pentru management.

Concluzie

Confirmarea implementării recomandărilor de audit nu este o activitate birocratică, ci un proces esențial pentru asigurarea că riscurile identificate sunt gestionate corespunzător. Prin implementarea unui proces adecvat de monitorizare a implementării recomandărilor sau a planurilor de acțiune, auditorii interni aduc valoare adăugată reală organizației, contribuind la transparență, responsabilizare și la consolidarea sistemului de guvernanță.

Capitolul 6. PROGRAMUL DE ASIGURARE ȘI ÎMBUNĂTĂȚIRE A CALITĂȚII

Coordonatorul activității de audit intern trebuie să elaboreze, să pună în aplicare și să mențină un program de asigurare și îmbunătățire a calității, care să acopere toate aspectele funcției de audit intern în conformitate cu prevederile **Standardul global de audit intern 8.3 Calitate**. Programul include două tipuri de evaluări:

- **Evaluări externe** (A se consulta și **Standardul 8.4 Evaluarea externă a calității**)

- **Evaluări interne** (A se consulta, de asemenea, **Standardul 12.1 Evaluarea internă a calității**).

Cel puțin o dată pe an, coordonatorul activității de audit intern trebuie să comunice consiliului și conducerii superioare rezultatele evaluării interne a calității. Rezultatele evaluărilor externe ale calității trebuie să fie raportate atunci când sunt finalizate. În ambele cazuri, aceste comunicări includ:

- Conformitatea funcției de audit intern cu Standardele Globale de Audit Intern și realizarea obiectivelor de performanță.
- Dacă este cazul, conformitatea cu legile și/sau reglementările relevante pentru auditul intern.
- Dacă este cazul, planurile de remediere a deficiențelor funcției de audit intern și a oportunităților de îmbunătățire.

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

6.1. Rolul programului de îmbunătățire a calității

Programul de asigurare și îmbunătățire a calității este conceput pentru a evalua și promova:

- conformitatea funcției de audit intern cu standardele,
- realizarea obiectivelor de performanță și
- urmărirea îmbunătățirii continue.

În practică, *metodologiile privind asigurarea și îmbunătățirea calității activității de audit intern* trebuie să cuprindă aspecte privind modul de elaborare și implementare a programului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern, precum și aspecte privind realizarea unor cuantificări a performanței pentru a evalua progresele înregistrate în vederea îndeplinirii

obiectivelor prevăzute în strategia de audit intern (a se vedea și Standardul 9.2 Strategia de audit intern).

Prin elaborarea programului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern **se are în vedere evaluarea eficienței și eficacității activității** de audit intern și **identificarea oportunităților de îmbunătățire**.

6.2. Monitorizare internă și evaluare

Programul de asigurare și îmbunătățire a calității trebuie să includă atât **evaluări interne, cât și externe** în conformitate cu Standardul **12.1 Evaluarea internă a calității**.

Potrivit *Standardului 12.1 Evaluarea internă a calității, metodologiile pentru* evaluările interne trebuie să includă:

- **Monitorizarea continuă** a conformității funcției de audit intern cu standardele și a progreselor înregistrate în vederea atingerii obiectivelor de performanță.
- **Autoevaluări periodice** sau evaluări realizate de alte persoane din cadrul organizației, care au suficiente cunoștințe privind practicile de audit intern pentru a evalua conformitatea cu standardele.
- **Comunicarea cu consiliul de administrație** și cu **conducerea superioară** cu privire la rezultatele evaluărilor interne.

6.2.1. Monitorizarea continuă

Monitorizarea continuă implică supravegherea, verificarea, revizuirea și evaluarea zilnică a funcției de audit intern. Formele de monitorizare continuă sunt componente ale politicilor și practicilor utilizate pentru a conduce activitatea de audit intern și presupune folosirea unor procese, instrumente și informații, care pot include:

- Politică: Asigurarea monitorizării
- Proces: Monitorizarea îndeplinirii responsabilităților/atribuțiilor dispuse pentru fiecare activitate;
- Instrumente: Forme de raportare periodice, cât mai frecvente;
- Informații: Comunicare permanentă referitoare la informațiile obținute și modul de abordare.

Concluziile din această monitorizare pot fi considerate pentru a evalua conformitatea cu Standardele Globale de Audit Intern.

În vederea asigurării monitorizării continue a activității de audit intern, coordonatorul activității de audit intern poate întocmi pentru fiecare misiune un **chestionar de revizuire finală** și verificare a calității misiunii de audit intern. Pentru orientare, se poate avea în vedere modelul prezentat în **Anexa 15**.

Documentele privind monitorizarea continuă se vor include în dosarul misiunii respective și completarea sa finală de către coordonatorul misiunii și se vor considera dovada respectării cerințelor de închidere și revizuire a calității pe activitatea de audit intern respectivă.

6.2.2. Chestionarele de evaluare

Annual se poate proceda la emiterea **unui chestionar de evaluare a activității de audit intern**.

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

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

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

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

Modelul de evaluare este inclus în **Anexa 18** din prezentul Ghid.

Menționăm că aceste chestionare trimise (inclusiv dovada trimiterii) și răspunsurile primite, împreună cu Programul de Asigurare a Calității din **Anexa 17**, completat și semnat de coordonatorul structurii auditate, se vor include în dosarul de calitate al structurii de audit intern, ca elemente/structuri componente.

6.3. Indicatorii de măsurare a performanței funcției de audit intern

Indicatorii de performanță («*KPI*» sau „*Key Performance Indicators*”) utilizați în măsurarea obiectivelor de performanță pot fi cantitativi și calitativi, Exemple de indicatori de performanță pot include: procentul de recomandări sau planuri de acțiune finalizate de către conducere care generează rezultatele dorite, monitorizate de funcția de audit intern; nivelul procentual de realizare a obiectivelor din planul de audit intern/finalizat la timp; nivelul de satisfacție a părților interesate în ceea ce privește realizarea obiectivelor misiunii de audit intern, promptitudinea și claritatea în formularea concluziilor misiunii de audit intern etc. (a se consulta *Standardul 12.2 Măsurarea performanței*).

Prezentăm mai jos cu titlu de **exemplu, o serie de indicatori de performanță, care pot fi avuți în vedere** pentru realizarea obiectivelor din Strategia de audit intern.

Exemple de indicatori KPI

Nr.crt.	Componentă	Indicator KPI	Criterii	Obiectiv	Ținta
1	Organizare	Locuri vacante deschise	Numărul de locuri vacante deschise pentru funcția de audit intern	Management eficient al resurselor umane	0
2	Resurse	Structura echipei de audit intern	Număr de auditori fără experiență în domeniul auditului intern, managementul riscurilor și IT	Management eficient al resurselor umane	0
3	Date	Limitarea accesului la date	Numărul de procese unde este limitat accesul la date	Performanța auditului intern	0
4	Măsurare	KPI	Procentul de KPI realizați	Performanța auditului intern	100%
5	Tehnologie	Sistemul de management al funcției de audit intern	Procentul de audituri documentate în conformitate cu standardele	Conformitate cu standardele	100%
6	Planificare	Total activități care pot fi auditate într-un an	Total activități care pot fi realizate într-un an cu resursa umană disponibilă	Performanța auditului intern	70%-80%
		Finalizarea misiunilor de audit planificate	Procentul de audituri planificate/ realizate	Asigurarea unei implementări corecte și complete a planului anual de audit	100%
7	Poziționarea auditului	Acoperirea riscurilor majore	Procentul dintre top 10 riscuri majore de la nivelul entității și riscurile majore adresate prin misiunile din planul de audit intern	Acoperirea tuturor riscurilor majore de la nivelul entității prin misiunile de audit intern planificate	100%

		Flexibilitatea planului de audit	Raportul dintre misiunile de audit ad-hoc și cele planificate	Flexibilitatea și capacitatea funcției de audit de a reacționa la riscuri emergente	20%-80%
		Acoperirea planului de audit	Procentul din organizație acoperit de planul de audit pe o perioadă de trei ani	Acoperirea tuturor riscurilor majore de la nivelul organizației prin misiunile de audit intern planificate	100%
8	Evaluarea riscurilor	Acoperirea tuturor proceselor și componentelor din universul de audit	Procentul de procese incluse în universul de audit	Acoperirea tuturor componentelor din universul de audit	100%
9	Activități de audit on site	Standardizare	Procentul de audituri realizate folosind o metodologie standardizată	Asigurarea unui nivel ridicat de satisfacție prin oferirea de servicii relevante și de calitate	100%
10	Comunicare	Comunicări regulate	Numărul de contacte cu părțile interesate ale auditului	Asigurarea unui nivel ridicat de satisfacție prin oferirea de servicii relevante și de calitate	1/luna
11	Implementarea în procesele de afaceri	Planuri de acțiune	Procentul constatărilor de audit remediate conform planului de acțiune	Eficacitatea recomandărilor de audit și impactul acestora asupra îmbunătățirii proceselor	100%
12	Poziționarea auditului intern	Independență față de obiectul auditului	Numărul de audituri afectate de probleme de independență sau obiectivitate ale funcției de audit intern	Performanța auditului intern	o/an
		Discuții cu membrii din conducerea superioară	Numărul de contacte între coordonatorul funcției de audit intern și conducerea superioară	Asigurarea unui nivel ridicat de satisfacție prin oferirea de servicii relevante și de calitate	12/an
		Ședințe informale cu Consiliul de administrație	Numărul de ședințe informale cu Consiliul de administrație	Asigurarea unui nivel ridicat de satisfacție prin oferirea de servicii relevante și de calitate	4/an
13	Valoare	Rezultatele auditurilor cuantificabile	Procentul de audituri pentru care valoarea adăugată a rezultatelor auditului este cuantificată	Performanța auditului intern	100%
14	Percepție	Nivelul de satisfacție	Nivelul de satisfacție a Consiliului de administrație față de performanța funcției de audit intern	Performanța auditului intern	8/10
115	Alinierea cu strategia entității	Alinierea cu obiectivele de afaceri	Procentul de audituri aliniate cu obiectivele și nevoile de afaceri	Performanța auditului intern	100%

6.4. Autoevaluarea cu validare independentă externă

Ca urmare a procesului intern de evaluare și monitorizare a calității, **coordonatorul de audit intern** poate emite o autoevaluare – respectiv o declarație de conformitate cu Standardele Globale IIA, după modelul inclus în **Anexa 19**.

Această autoevaluare poate fi un instrument de evaluare internă care conștientizează coordonatorul auditului intern să declare corect care este statusul de calitate al structurii pe care o reprezintă.

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

Dacă se are în vedere Declarația de autoevaluare, pentru fiecare element din declarație, coordonatorul structurii de audit intern va completa nivelul de conformare aferent:

- ✓ **Nivelul 1 – „se conformează, în general”**, este cel mai înalt nivel de asigurare și indică faptul că activitatea de audit intern are un statut, proceduri interne și metodologii care sunt considerate a fi în conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern. Cu toate acestea, pot exista unele oportunități de îmbunătățire cu privire la activitatea desfășurată.
- ✓ **Nivelul 2 – „parțial conform”** indică faptul că echipa de evaluare a ajuns la concluzia că sunt realizate toate demersurile necesare conformării cu cerințele Standardelor Globale de Audit Intern, însă există condiții semnificative de îmbunătățire cu privire la activitatea desfășurată;
- ✓ **Nivelul 3 – „neconformă/nu se conformează”** indică faptul că deficiențele identificate în urma misiunii de autoevaluare a calității activității de audit intern sunt considerate a fi atât de semnificative încât afectează în mod serios sau împiedică realizarea activității de audit intern, în totalitate sau în zone semnificative ale responsabilităților sale.

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

6.5. Evaluări externe de calitate

Pentru conformarea cu cerințele *Standardelor 2024*, evaluările externe trebuie realizate **cel puțin o dată la 5 ani**, de către un **evaluator calificat independent** sau de către o **echipă de evaluare din afara organizației**, conform *Standardului 8.4 Evaluarea externă a calității*. De asemenea, conform acestui standard, atunci când selectează evaluatorul independent sau echipa de evaluare, coordonatorul activității de audit intern trebuie să se asigure că cel puțin o persoană deține o calificare activă de Certified Internal Auditor® - auditor intern certificat.®

Scopul evaluării externe este acela de a susține/confirma nivelul de calitate al activității de audit intern efectuate. **Interesul** este acela de a **crește încrederea utilizatorilor în calitatea serviciilor efectuate de către auditorul intern**.

De aceea, coordonatorul activității de audit intern solicită o astfel de evaluare, prin proceduri proprii.

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

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

În cazul unei echipe de evaluare, fiecare membru în parte nu trebuie să dețină toate competențele; echipa în sine, ca întreg, trebuie să dețină calificările necesare.

Coordonatorul activității de audit intern aplică raționamentul profesional pentru a aprecia dacă evaluatorul sau echipa de evaluare are competența necesară.

În completare, considerăm că independența unui evaluator sau a unei echipe de evaluare presupune ca aceștia să nu aibă un conflict de interese, **în**

fapt sau în aparență, și să nu facă parte sau să se afle sub controlul organizației a cărei activitate de audit intern este evaluată.

De asemenea, nu se exclude conformarea cu cerințele de etică, conform Domeniului II- Etică și Profesionalism.

Ca orientare practică, se pot avea în vedere următoarele aspecte:

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

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

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

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

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

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

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

6.6. Comunicarea rezultatelor evaluării

Coordonatorul activității de audit intern trebuie să comunice conducerii superioare și consiliului organizației rezultatele programului de asigurare și îmbunătățire a calității conform cerințelor *Standardului 8.3 Calitate*.

Comunicarea ar trebui să includă, printre altele:

- Conformitatea funcției de audit intern cu Standardele Globale de Audit Intern și realizarea obiectivelor de performanță.
- Domeniul de aplicare, frecvența și rezultatele evaluărilor interne și externe ale calității efectuate sub coordonarea sau cu sprijinul conducătorului funcției de audit intern.
- Dacă este cazul, conformitatea cu legile și/sau reglementările relevante pentru auditul intern.
- Dacă este cazul, planurile de acțiuni care abordează deficiențele și oportunitățile de îmbunătățire. Acțiunile ar trebui să fie stabilite de comun acord cu consiliul de administrație.
- Progresul înregistrat în vederea realizării acțiunilor convenite.

Forma, conținutul și frecvența comunicării rezultatelor programului de asigurare și îmbunătățire a calității *ar trebui formalizate* și stabilite în urma discuțiilor cu conducerea superioară și cu consiliul și au în vedere responsabilitățile activității de audit intern și ale coordonatorului activității de audit intern, așa cum sunt acestea menționate în carta (statutul) auditului intern.

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

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

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

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

Aspecte practice: forma de comunicare a rezultatelor evaluării se menționează în *Procedurile interne* ale compartimentului de audit intern/furnizorului de servicii de audit intern.

Capitolul 7. ANEXE

Abrevieri

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

Anexa 1
Contract prestări servicii de audit intern 2025
(în cazul externalizării serviciilor de audit intern)

– MODEL ADAPTABIL –

***Modelul de mai jos se poate adapta în funcție
de particularitățile și specificitatea angajamentului***

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

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

Nr. RPE

CONTRACT DE PRESTĂRI SERVICII
PENTRU ACTIVITATEA DE AUDIT INTERN

Încheiat astăzi, între:

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

și

SOCIETATEA/PFA/PFI....., cu sediul în, înregistrată
la Registrul Comerțului sub nr., cod unic de înregistrare (CUI)
...../ FIRMA DE AUDIT / AUDITOR FINANCIAR, înscris în Registrul
Public Electronic cu autorizație nr., membru activ al Camerei Auditorilor
Financiari din România (CAFR), reprezentată legal prin auditor financiar
....., înscris în Registrul Public Electronic cu nr., membru activ

al Camerei Auditorilor Financiari din România (CAFR), în calitate de

.....

....,

denumit în continuare PRESTATOR, pe de altă parte.

Articolul 1: OBIECTUL CONTRACTULUI

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

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

Articolul 2: DURATA PRESTĂRII SERVICIILOR

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

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

2.2. Articolul 7 va continua să producă efecte și în cazul expirării duratei prestării serviciilor menționate la pct. 2.1., precum și în cazul rezilierii sau anulării prezentului contract pentru orice motive.

Articolul 3: DESCRIEREA AUDITULUI INTERN ȘI RAPORTAREA

3.1. În prezentul contract, auditul intern reprezintă activități independente de asigurare obiectivă sau de consiliere, destinate să adauge valoare și să îmbunătățească operațiunile BENEFICIARULUI. Activitățile de audit intern ajută o organizație în îndeplinirea obiectivelor sale printr-o abordare sistematică și metodică care evaluează și îmbunătățește eficacitatea proceselor de management al riscului, control și guvernanză, în conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern, emise de IIA – The Institute of Internal Auditors – Institutul Auditorilor Interni, asimilate de Camera Auditorilor Financiari din România.

3.2. Obiectivele auditului intern constau în:

- a) verificarea conformității activităților din organizația auditată cu politicile, programele și managementul acesteia, potrivit prevederilor legale;
- b) evaluarea gradului de adecvare și aplicare a controalelor financiare și nefinanciare dispuse și efectuate de către conducerea unității în scopul creșterii eficienței activității;
- c) evaluarea gradului de adecvare a datelor/informațiilor financiare și nefinanciare destinate conducerii pentru cunoașterea realității în organizația economică;
- d) protejarea elementelor patrimoniale și sprijinirea în identificarea metodelor de prevenire a fraudelor și pierderilor de orice fel.
- e) serviciile de audit intern se derulează în conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern emise de IIA.

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

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

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

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

Raportul întocmit în limba română va prevala în orice situație.

Articolul 4: UTILIZAREA COMUNICĂRILOR / RAPORTULUI DE AUDIT INTERN

- 4.1.** Comunicările /Raportul de audit intern sunt destinate pentru a fi utilizate în mod exclusiv pentru uzul intern al BENEFICIARULUI.
- 4.2.** Comunicarea finală / Raportul de audit intern nu poate fi utilizat(ă), publicat(ă) sau distribuit(ă), integral sau pe secțiuni, către alte terțe părți, decât de Consiliul de Administrație, Comitetul de Audit sau Conducătorul structurii auditate, doar cu permisiunea PRESTATORULUI acordată în mod expres asupra materialului distribuit. PRESTATORUL nu va putea refuza în mod abuziv acordarea consimțământului.
- 4.3.** În măsura permisă de lege, PRESTATORUL nu acceptă și nu își asumă responsabilitatea decât față de Consiliul de Administrație, Comitetul de Audit sau Conducătorul structurii auditate, în ansamblu.

Articolul 5: TARIFUL PRESTATORULUI ȘI PLATA ACESTUIA

- 5.1.** Tariful PRESTATORULUI se calculează în funcție de timpul petrecut de personalul implicat în auditul intern, precum și de nivelul de pregătire și gradul de răspundere al acestora.
- 5.2.** În baza celor de mai sus, se estimează tariful PRESTATORULUI la lei lunar. Tariful nu include TVA.
- 5.3.** Plata se va face pe baza facturii emise de PRESTATOR, lunar.
- 5.4.** Facturile vor fi achitate în termen de X zile calendaristice de la primirea acestora de către BENEFICIAR. În cazul nerespectării termenului menționat sau în cazul unei neplăți, BENEFICIARUL poate datora PRESTATORULUI penalități în cotă de X% DIN SUMA facturată.
- 5.5.** Tariful are în vedere accesul și cooperarea deplină a conducerii și personalului BENEFICIARULUI, existența unor evidente contabile corespunzătoare, precum și întreaga disponibilitate a conducerii BENEFICIARULUI la cererile de prezentare detaliată de informații solicitate la anumite date necesare pentru finalizarea auditului intern în termenul stabilit prin programul de audit anual.
- 5.6.** Orice activități efectuate de PRESTATOR la solicitarea BENEFICIARULUI, legate de alte obiective decât cele menționate în prezentul contract, vor fi plătite de BENEFICIAR după tarifele obișnuite ale PRESTATORULUI, în funcție de poziția și experiența personalului implicat. Termenii

de referință specifici, precum și tariful pentru aceste activități vor fi convenite anterior, prin act adițional sau contract distinct (dacă este cazul), cu respectarea principiului independenței.

Articolul 6: OBLIGAȚIILE PĂRȚILOR

6.1 Obligațiile PRESTATORULUI

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

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

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

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

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

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

6.2 Obligațiile BENEFICIARULUI.

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

6.2.2. BENEFICIARUL va pune la dispoziția PRESTATORULUI documente și alte informații relevante considerate de către PRESTATOR suficiente pentru efectuarea auditului intern. În acest sens BENEFICIARUL se obligă să pună la dispoziția PRESTATORULUI, la solicitarea acestuia, toate documentele sale contabile, orice alte documente și acte ale BENE-

FICIARULUI, incluzând toate procesele verbale ale tuturor Adunărilor Generale ale Acționarilor, ale Consiliului de Administrație și ale Comitetului de Audit, precum și informațiile și explicațiile necesare, solicitate de către PRESTATOR, în scopul realizării obiectului prezentului contract.

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

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

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

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

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

Articolul 7: LIMITAREA RĂSPUNDERII PRESTATORULUI

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

7.2. În niciun caz, cuantumul despăgubirilor ce ar putea fi datorate de PRESTATOR în baza răspunderii civile contractuale ca urmare a nerespectării sau a

îndeplinirii necorespunzătoare a obligațiilor prevăzute în prezentul contract nu poate depăși suma egală cu tariful menționat la Art. 5.2.

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

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

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

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

Articolul 8: RĂSPUNDEREA BENEFICIARULUI

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

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

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

Articolul 9: LIMITĂRI ALE AUDITULUI INTERN

9.1. Procedurile de audit intern efectuate în legătură cu obiectivele specifice de control implică limitări inerente deoarece se efectuează pe bază de eşantioane statistice şi, în consecinţă, pot exista erori sau nereguli care să nu fie detectate. Procedurile de control nu pot garanta depistarea asocierii ilegale sau improprii, în special a unor reprezentanţi ai BENEFICIARULUI deţinând funcţii de conducere sau răspundere.

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

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

Articolul 10: CONFIDENŢIALITATEA

10.1. Părţile convin anticipat şi în mod expres să considere confidenţiale toate informaţiile, datele şi documentele obţinute, legate de îndeplinirea obiectului prezentului contract şi se obligă să nu le divulge sau să le transmită terţilor pe toată durata prezentului contract şi pe o perioadă de 2 ani de la terminarea acestuia, decât cu acordul scris al celeilalte părţi.

10.2. Părţile prezentului contract au obligaţia de a păstra faţă de terţe părţi confidenţialitatea tuturor informaţiilor referitoare la relaţia lor contractuală, după cum se stipulează în contract. Părţile nu vor divulga informaţiile contractuale decât cu acordul scris al celeilalte părţi. Dacă una din părţi divulgă anumite informaţii şi prin acest fapt prejudiciază cealaltă parte contractuală, prima parte va avea obligaţia de a plăti despăgubiri. Cu toate acestea, PRESTATORUL va avea dreptul să menţioneze numele BENEFICIARULUI şi natura serviciilor prestate în documentele de marketing întocmite de către acesta.

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

Articolul 11: PROTECȚIA DATELOR CU CARACTER PERSONAL

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

11. 2 PRESTATORUL va apăra și va despăgubi BENEFICIARUL împotriva tuturor cheltuielilor, costurilor și pierderilor suportate de BENEFICIAR sau pentru care BENEFICIARUL poate deveni răspunzător din cauza nerespectării de către PRESTATOR a prevederilor Regulamentului general privind protecția datelor.

11. 3 PRESTATORUL va notifica cu promptitudine BENEFICIARUL dacă există orice suspiciune sau constată orice încălcare a securității datelor cu caracter personal și care sunt prelucrate de către PRESTATOR în numele sau pe seama BENEFICIARULUI.

11. 4 Termenii „Date cu caracter personal”, „Încălcarea securității datelor cu caracter personal” și „Prelucrarea” vor avea semnificația atribuită în legislația națională în vigoare, referitoare la GDPR.

Articolul 12: MODIFICAREA CONTRACTULUI

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

Articolul 13: ÎNCETAREA CONTRACTULUI

13.1. Prezentul contract încetează în următoarele cazuri:

13.1.1. Prin acordul ambelor părți;

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

13.1.3. Prin imposibilitatea îndeplinirii obiectului prezentului contract;

13.1.4. În cazul falimentului uneia sau ambelor părți;

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

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

Articolul 14: FORȚA MAJORĂ

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

Articolul 15: COMUNICAREA PE SUPORT ELECTRONIC

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

15.2. Transmiterea electronică de informații nu este pe deplin sigură și nici lipsită de erori. Informațiile transmise pe această cale pot fi interceptate, modificate, pierdute, distruse, pot ajunge cu întârziere sau pot fi incomplete, iar utilizarea lor poate ridica anumite riscuri. Ca urmare, deși înainte de a transmite informații pe suport electronic **PRESTATORUL** va pune în practică proceduri rezonabile din punct de vedere comercial pentru a depista cei mai cunoscuți viruși la momentul respectiv și, fără a ține seama de nici o garanție, atât **PRESTATORUL**, cât și angajații, agenții și colaboratorii săi nu vor fi ținuti responsabili de către **BENEFICIAR** din niciun motiv (independent de orice alte prevederi ale acestui contract), fie că acesta este stipulat de contract, fie că

reprezintă un prejudiciu (inclusiv din neglijență) sau altfel, cu referire la orice eroare sau omisiune rezultată din/sau în legătură cu comunicarea electronică de informații către BENEFICIAR și cu gradul de siguranță al acestor informații și inclusiv (dar nu exclusiv) actele sau omisiunile furnizorilor de servicii ai PRESTATORULUI. PRESTATORUL nu va fi scutit de o astfel de răspundere în cazul unor acte, omisiuni sau interpretări eronate care reprezintă acte penale, necinstite sau frauduloase din partea angajaților, agenților sau colaboratorilor PRESTATORULUI.

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

Articolul 16: LEGEA CONTRACTULUI. ARBITRAJUL

16.1. Prezentul contract este guvernat de legea română.

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

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

Articolul 17: DISPOZIȚII FINALE

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

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

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

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

PRESTATOR ,

BENEFCIAR,

Auditor financiar / Firma de audit.....

Nume și prenume

.....

.....

Nr. RPE

Funcția

.....

.....

SEMNĂTURA

SEMNĂTURA

[PARAFA]

[ȘTAMPILA]

Anexa 2: Model *Carta de audit intern*

– MODEL ADAPTABIL –

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

Structură agreată de Accountancy Europe (AcE)

Conținut prezentat bilingv -Română / Engleză

**Coordonatorul / directorul executiv asigură
formularea / elaborarea textului**

Carta Auditului Intern Intern pentru [NUMELE SOCIETĂȚII]	Internal Audit Charter for [NUMELE SOCIETĂȚII]
Scop	Purpose
Scopul funcției de audit intern este de a consolida capacitatea [NUMELE SOCIETĂȚII] de a crea, proteja și susține valoarea prin furnizarea de asigurare, consiliere, perspective și previziuni independente, bazate pe risc și obiective consiliului de administrație și conducerii.	The purpose of the internal audit function is to strengthen [NUMELE SOCIETĂȚII]'s ability to create, protect, and sustain value by providing the board and management with independent, risk-based, and objective assurance, advice, insight, and foresight.
Funcția de audit intern aduce îmbunătățiri cu privire la: • Realizarea cu succes a obiectivelor sale. • Guvernanța, managementul riscurilor și procesele de control. • Luarea deciziilor și supravegherea. • Reputația și credibilitatea în fața părților interesate. • Capacitatea de a servi interesul public.	The internal audit function enhances [NUMELE SOCIETĂȚII]'s: • Successful achievement of its objectives. • Governance, risk management, and control processes. • Decision-making and oversight. • Reputation and credibility with its stakeholders. • Ability to serve the public interest.
Funcția de audit intern a [NUMELE SOCIETĂȚII] este cea mai eficientă atunci când: • Auditul intern este realizat de către profesioniști competenți, în conformi-	[NUMELE SOCIETĂȚII]'s internal audit function is most effective when: • Internal auditing is performed by competent professionals in confor-

tate cu Standardele Globale de Audit Intern, care sunt stabilite în interes public.

- Funcția de audit intern este independentă și răspunde direct în fața consiliului de administrație.
- Auditorii interni nu sunt supuși niciunei influențe nejustificate și sunt dedicați realizării unor evaluări obiective.

Angajamentul de a respecta Standardele Globale de Audit Intern

Funcția de audit intern a [NUMELE SOCIETĂȚII] va adera la elementele obligatorii ale Cadrului Internațional de Practici Profesionale al Institutului Auditorilor Interni, care sunt Standardele Globale de Audit Intern și Cerințele Tematice.

Coordonatorul activității de audit intern va raporta anual consiliului de administrație și conducerii superioare cu privire la conformitatea funcției de audit intern cu standardele, care vor fi evaluate printr-un program de asigurare a calității și îmbunătățire.

Mandatul

[NOTA UTILIZATORULUI: În acele jurisdicții și industrii în care mandatul funcției de audit intern este prescris integral sau parțial în legi sau reglementări, carta de audit intern trebuie să includă cerințele legale ale mandatului.]

Autoritatea

Consiliul de administrație al [NUMELE SOCIETĂȚII] acordă funcției de audit intern mandatul de a furniza consiliului de administrație și conducerii superioare asigurare obiectivă, consiliere, perspective și previziuni.

Autoritatea funcției de audit intern este creată de relația sa directă de raportare către consiliul de administrație. Această autoritate permite accesul nerestricționat la consiliul de administrație.

mance with The IIA's Global Internal Audit Standards™, which are set in the public interest.

- The internal audit function is independently positioned with direct accountability to the board.
- Internal auditors are free from undue influence and committed to making objective assessments.

Commitment to Adhering to the Global Internal Audit Standards

[NUMELE SOCIETĂȚII]'s internal audit function will adhere to the mandatory elements of The Institute of Internal Auditors' International Professional Practices Framework, which are the Global Internal Audit Standards and Topical Requirements.

The chief audit executive will report annually to the board and senior management regarding the internal audit function's conformance with the Standards, which will be assessed through a quality assurance and improvement program.

Mandate

[USER'S NOTE: In those jurisdictions and industries where the internal audit function's mandate is prescribed wholly or partially in laws or regulations, the internal audit charter must include the legal requirements of the mandate.]

Authority

The [NUMELE SOCIETĂȚII]'s board grants the internal audit function the mandate to provide the board and senior management with objective assurance, advice, insight, and foresight.

The internal audit function's authority is created by its direct reporting relationship to the board. Such authority allows for unrestricted access to the board.

Consiliul autorizează funcția de audit intern să:

- Aibă acces complet și nerestricționat la toate funcțiile, datele, înregistrările, informațiile, bunurile materiale și personalul relevant pentru îndeplinirea responsabilităților de audit intern. Auditorii interni sunt responsabili de confidențialitatea și protejarea înregistrărilor și informațiilor.
- Aloc resurse, stabilească frecvențe, selecteze subiecte, determine scopurile de lucru, aplice tehnici și emită comunicări pentru a realiza obiectivele funcției.
- Obțină asistență de la personalul necesar al [NUMELE SOCIETĂȚII] și alte servicii specializate din cadrul sau din afara [NUMELE SOCIETĂȚII] pentru a finaliza serviciile de audit intern.

The board authorizes the internal audit function to:

- Have full and unrestricted access to all functions, data, records, information, physical property, and personnel pertinent to carrying out internal audit responsibilities. Internal auditors are accountable for confidentiality and safeguarding records and information.
- Allocate resources, set frequencies, select subjects, determine scopes of work, apply techniques, and issue communications to accomplish the function's objectives.
- Obtain assistance from the necessary personnel of [NUMELE SOCIETĂȚII] and other specialized services from within or outside [NUMELE SOCIETĂȚII] to complete internal audit services.

***Independență, Poziție
Organizațională și Relații
de Raportare***

Coordonatorul activității de audit intern va fi poziționat la un nivel în organizație care să permită furnizarea de servicii și îndeplinirea responsabilităților de audit intern fără interferență din partea conducerii, astfel stabilindu-se independența funcției de audit intern. (Vezi secțiunea „Mandat.”) Coordonatorul activității de audit intern va raporta funcțional consiliului de administrație și administrativ (de exemplu, pentru operațiunile zilnice) - directorului general sau unui alt ofițer senior echivalent. Această poziționare oferă autoritatea organizațională și statutul necesar pentru a aduce problemele direct în atenția conducerii superioare și a le escala la nivelul consiliului, dacă este necesar, fără interferență și susține capacitatea auditorilor interni de a menține obiectivitatea.

Coordonatorul activității de audit intern va confirma consiliului de administrație,

Independence, Organizational Position, and Reporting Relationships

The chief audit executive will be positioned at a level in the organization that enables internal audit services and responsibilities to be performed without interference from management, thereby establishing the independence of the internal audit function. (See “Mandate” section.) The chief audit executive will report functionally to the board and administratively (for example, day-to-day operations) to the chief executive officer or equivalent senior officer. This positioning provides the organizational authority and status to bring matters directly to senior management and escalate matters to the board, when necessary, without interference and supports the internal auditors' ability to maintain objectivity.

The chief audit executive will confirm to the board, at least annually, the organiza-

cel puțin anual, independența organizațională a funcției de audit intern. Dacă structura de guvernanta nu sprijină independența organizațională, Coordonatorul activității de audit intern va documenta caracteristicile structurii de guvernanta care limitează independența și orice măsuri de protecție aplicate pentru a atinge principiul independenței. Coordonatorul activității de audit intern va dezvălui consiliului orice interferență întâlnită de auditorii interni în ceea ce privește domeniul de aplicare, performanța sau comunicarea activității și rezultatelor auditului intern. Dezvăluirea va include comunicarea implicațiilor unei astfel de interferențe asupra eficienței funcției de audit intern și capacității sale de a-și îndeplini mandatul.

tional independence of the internal audit function. If the governance structure does not support organizational independence, the chief audit executive will document the characteristics of the governance structure limiting independence and any safeguards employed to achieve the principle of independence. The chief audit executive will disclose to the board any interference internal auditors encounter related to the scope, performance, or communication of internal audit work and results. The disclosure will include communicating the implications of such interference on the internal audit function's effectiveness and ability to fulfill its mandate.

Modificări ale Mandatului și Cartei

Circumstanțele pot justifica o discuție ulterioară între Coordonatorul activității de audit intern, consiliul de administrație și conducerea superioară cu privire la mandatul auditului intern sau alte aspecte ale cartei auditului intern. Astfel de circumstanțe pot include, dar nu se limitează la:

- O schimbare semnificativă a Standardelor Globale ale Auditului Intern.
- O achiziție semnificativă sau reorganizare în cadrul organizației.
- Schimbări semnificative în poziția de Coordonator al activității de audit intern, consiliul de administrație și/sau conducerea superioară.
- Schimbări semnificative în strategiile, obiectivele, profilul de risc al organizației sau în mediul în care organizația operează.
- Legi sau reglementări noi care ar putea afecta natura și/sau amploarea serviciilor de audit intern.

Changes to the Mandate and Charter

Circumstances may justify a follow-up discussion between the chief audit executive, board, and senior management on the internal audit mandate or other aspects of the internal audit charter. Such circumstances may include but are not limited to:

- A significant change in the Global Internal Audit Standards.
- A significant acquisition or reorganization within the organization.
- Significant changes in the chief audit executive, board, and/or senior management.
- Significant changes to the organization's strategies, objectives, risk profile, or the environment in which the organization operates.
- New laws or regulations that may affect the nature and/or scope of internal audit services.

Supravegherea Consiliului de Administrație

Pentru a stabili, menține și asigura că funcția de audit intern a [NUMELE SOCIETĂȚII] are suficientă autoritate pentru a-și îndeplini atribuțiile, consiliul de administrație va:

- Discuta cu Coordonatorul activității de audit intern și conducerea superioară despre autoritatea, rolul, responsabilitățile, domeniul de aplicare și serviciile corespunzătoare (asigurare și/sau consultanță) ale funcției de audit intern.
- Asigura că, Coordonatorul activității de audit intern are acces nerestricționat și comunică și interacționează direct cu consiliul de administrație, inclusiv în ședințe private, fără prezența conducerii superioare.
- Discuta cu Coordonatorul activității de audit intern și conducerea superioară alte subiecte care ar trebui incluse în carta auditului intern.
- Participa la discuții cu Coordonatorul activității de audit intern și conducerea superioară cu privire la „condițiile esențiale” descrise în Standardele Globale de Audit Intern, care stabilesc fundamentele ce permit o funcție de audit intern eficientă.
- Aproba carta funcției de audit intern, care include mandatul auditului intern și domeniul de aplicare și tipurile de servicii de audit intern.
- Revizui periodic carta auditului intern cu Coordonatorul activității de audit intern pentru a lua în considerare modificările care afectează organizația, cum ar fi angajarea unui nou Coordonator al activității de audit intern sau modificările tipului, severității și interdependenței riscurilor la care organizația este expusă; și aproba periodic carta auditului intern.
- Aproba planul de audit intern bazat pe risc.

Board Oversight

To establish, maintain, and ensure that [NUMELE SOCIETĂȚII]'s internal audit function has sufficient authority to fulfill its duties, the board will:

- Discuss with the chief audit executive and senior management the appropriate authority, role, responsibilities, scope, and services (assurance and/or advisory) of the internal audit function.
- Ensure the chief audit executive has unrestricted access to and communicates and interacts directly with the board, including in private meetings without senior management present.
- Discuss with the chief audit executive and senior management other topics that should be included in the internal audit charter.
- Participate in discussions with the chief audit executive and senior management about the “essential conditions,” described in the Global Internal Audit Standards, which establish the foundation that enables an effective internal audit function.
- Approve the internal audit function's charter, which includes the internal audit mandate and the scope and types of internal audit services.
- Review the internal audit charter periodically with the chief audit executive to consider changes affecting the organization, such as the employment of a new chief audit executive or changes in the type, severity, and interdependencies of risks to the organization; and approve the internal audit charter periodically.
- Approve the risk-based internal audit plan.

-
• Aproba administrarea resurselor umane și bugetele funcției de audit intern. • Aproba cheltuielile funcției de audit intern. • Colabora cu conducerea superioară pentru a determina calificările și competențele pe care organizația le așteaptă de la Coordonatorul activității de audit intern, așa cum sunt descrise în Standardele Globale de Audit Intern. • Autoriza numirea și demiterea Coordonatorului activității de audit intern. • Aproba remunerația Coordonatorului activității de audit intern. • Revizui performanța Coordonatorului activității de audit intern. • Primi comunicări din partea Coordonatorului activității de audit intern cu privire la funcția de audit intern, inclusiv performanța acestuia în raport cu planul său. • Asigura că a fost stabilit un program de asigurare a calității și îmbunătățire și revizuire rezultatelor acestuia anual. • Adresează întrebări adecvate conducerii superioare și Coordonatorului activității de audit intern pentru a determina dacă limitările de domeniu sau resurse sunt neadecvate.	• Approve the internal audit function's human resources administration and budgets. • Approve the internal audit function's expenses. • Collaborate with senior management to determine the qualifications and competencies the organization expects in a chief audit executive, as described in the Global Internal Audit Standards. • Authorize the appointment and removal of the chief audit executive. • Approve the remuneration of the chief audit executive. • Review the chief audit executive's performance. • Receive communications from the chief audit executive about the internal audit function including its performance relative to its plan. • Ensure a quality assurance and improvement program has been established and review the results annually. • Make appropriate inquiries of senior management and the chief audit executive to determine whether scope or resource limitations are inappropriate.
-

**Rolurile și Responsabilitățile
Coordonatorului activității
de audit intern**
Etica și Profesionalismul

Coordonatorul activității de audit intern se va asigura că auditorii interni:

- Se conformează cu Standardele Globale de Audit Intern, inclusiv cu principiile de Etică și Profesionalism: integritate, obiectivitate, competență, conștiinciozitatea profesională cuvenită și confidențialitate.
- Înțeleg, respectă, îndeplinesc și contribuie la așteptările legitime și etice ale organizației și sunt capabili să recunoască un comportament contrar

**Chief Audit Executive
Roles and
Responsibilities**
Ethics and Professionalism

The chief audit executive will ensure that internal auditors:

- Conform with the Global Internal Audit Standards, including the principles of Ethics and Professionalism: integrity, objectivity, competency, due professional care, and confidentiality.
 - Understand, respect, meet, and contribute to the legitimate and ethical expectations of the organization and be able to recognize conduct that is contrary to those expectations.
-

acestor așteptări.

- Încurajează și promovează o cultură bazată pe etică în cadrul organizației.
- Raportează comportamentul organizațional care este inconsistent cu așteptările etice ale organizației, așa cum sunt descrise în politicile și procedurile aplicabile.

- Encourage and promote an ethics-based culture in the organization.
- Report organizational behavior that is inconsistent with the organization's ethical expectations, as described in applicable policies and procedures.

Obiectivitate

Coordonatorul activității de audit intern va asigura că funcția de audit intern rămâne liberă de toate condițiile care amenință capacitatea auditorilor interni de a-și îndeplini responsabilitățile într-o manieră imparțială, inclusiv în privința selectării angajamentelor, domeniului de aplicare, procedurilor, frecvenței, calendarului și comunicării.

Dacă Coordonatorul activității de audit intern determină că obiectivitatea poate fi afectată în fapt sau în aparență, detaliile afectării vor fi dezvăluite părților corespunzătoare. Auditorii interni vor menține o atitudine mentală imparțială care le permite să îndeplinească angajamentele în mod obiectiv, astfel încât să creadă în produsul muncii lor, să nu compromită calitatea și să nu subordoneze judecata lor în chestiuni de audit altora, nici în fapt, nici în aparență.

Auditorii interni nu vor avea nicio responsabilitate operațională directă sau autoritate asupra activităților pe care le revizuiesc. În consecință, auditorii interni nu vor implementa controale interne, nu vor dezvolta proceduri, nu vor instala sisteme sau nu vor angaja alte activități care le-ar putea afecta obiectivitatea, inclusiv:

- Evaluarea operațiunilor specifice pentru care au avut responsabilitate în anul anterior.
- Desfășurarea activităților operaționale pentru [NUMELE SOCIETĂȚII] sau afiliații săi.

Objectivity

The chief audit executive will ensure that the internal audit function remains free from all conditions that threaten the ability of internal auditors to carry out their responsibilities in an unbiased manner, including matters of engagement selection, scope, procedures, frequency, timing, and communication.

If the chief audit executive determines that objectivity may be impaired in fact or appearance, the details of the impairment will be disclosed to appropriate parties. Internal auditors will maintain an unbiased mental attitude that allows them to perform engagements objectively such that they believe in their work product, do not compromise quality, and do not subordinate their judgment on audit matters to others, either in fact or appearance.

Internal auditors will have no direct operational responsibility or authority over any of the activities they review. Accordingly, internal auditors will not implement internal controls, develop procedures, install systems, or engage in other activities that may impair their judgment, including:

- Assessing specific operations for which they had responsibility within the previous year.
- Performing operational duties for [NUMELE SOCIETĂȚII] or its affiliates.

-
• Inițierea sau aprobarea tranzacțiilor externe funcției de audit intern. • Direcționarea activităților oricărui angajat al [NUMELE SOCIETĂȚII] care nu este angajat în cadrul funcției de audit intern, cu excepția cazului în care acești angajați au fost desemnați în mod corespunzător pentru echipele de audit intern sau pentru a asista auditorii interni.	• Initiating or approving transactions external to the internal audit function. • Directing the activities of any [NUMELE SOCIETĂȚII] employee that is not employed by the internal audit function, except to the extent that such employees have been appropriately assigned to internal audit teams or to assist internal auditors.

Auditorii interni vor:

- Dezvălui părților interesate afectările de independență sau obiectivitate, în fapt sau în aparență, cum ar fi Coordonatorul activității de audit intern, consiliul de administrație, conducerea sau alte entități relevante, cel puțin o dată pe an.
- Să dea dovadă de obiectivitate profesională în colectarea, evaluarea și comunicarea informațiilor.
- Face evaluări echilibrate ale tuturor faptelor și circumstanțelor disponibile și relevante.
- Lua măsurile necesare pentru a evita conflictele de interese, părtinirea și influența neadecvată.

Gestionarea Funcției de Audit Intern

Coordonatorul activității de audit intern are responsabilitatea de a:

- Elabora cel puțin o dată pe an un plan de audit intern bazat pe risc, care ia în considerare contribuțiile consiliului de administrație și ale conducerii superioare. Discută planul cu consiliul de administrație și cu conducerea superioară și îl prezintă consiliului pentru revizuire și aprobare.
- Comunica impactul limitărilor de resurse asupra planului de audit intern consiliului de administrație și conducerii superioare.

Internal auditors will:

- Disclose impairments of independence or objectivity, in fact or appearance, to appropriate parties and at least annually, such as the chief audit executive, board, management, or others.
- Exhibit professional objectivity in gathering, evaluating, and communicating information.
- Make balanced assessments of all available and relevant facts and circumstances.
- Take necessary precautions to avoid conflicts of interest, bias, and undue influence.

Managing the Internal Audit Function

The chief audit executive has the responsibility to:

- At least annually, develop a risk-based internal audit plan that considers the input of the board and senior management. Discuss the plan with the board and senior management and submit the plan to the board for review and approval.
 - Communicate the impact of resource limitations on the internal audit plan to the board and senior management.
-

-
- Revizui și ajusta planul de audit intern, după caz, în funcție de schimbările în afacere, riscurile, operațiunile, programele, sistemele și controalele [NUMELE SOCIETĂȚII].
 - Comunica cu consiliul de administrație și conducerea superioară dacă există schimbări semnificative intermediare în planul de audit intern.
 - Asigura că angajamentele de audit intern sunt desfășurate, documentate și comunicate în conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern.
 - Urmări rezultatele angajamentelor și confirma implementarea recomandărilor sau a planurilor de acțiune și comunica periodic rezultatele serviciilor de audit intern consiliului de administrație și conducerii companiei și pentru fiecare angajament, după cum este necesar.
 - Asigura că funcția de audit intern deține colectiv sau dobândește cunoștințele, competențele și alte calificări necesare pentru a îndeplini cerințele Standardelor Globale de Audit Intern și pentru a respecta mandatul auditului intern.
 - Identifica și analiza tendințele și problemele emergente care ar putea afecta [NUMELE SOCIETĂȚII] și comunica consiliului de administrație și conducerii superioare, după caz.
 - Lua în considerare tendințele emergente și practicile de succes în auditul intern.
 - Stabili și asigura respectarea metodologiilor menite să ghideze funcția de audit intern.
 - Asigura respectarea politicilor și procedurilor relevante ale [NUMELE SOCIETĂȚII], cu excepția cazului în care aceste politici și proceduri sunt în conflict cu carta auditului intern sau cu Standardele Globale de Audit Intern. Orice astfel de conflicte vor fi soluționate sau documentate și comunicate consiliului de administrație și conducerii superioare.
 - Review and adjust the internal audit plan, as necessary, in response to changes in [NUMELE SOCIETĂȚII]'s business, risks, operations, programs, systems, and controls.
 - Communicate with the board and senior management if there are significant interim changes to the internal audit plan.
 - Ensure internal audit engagements are performed, documented, and communicated in accordance with the Global Internal Audit Standards.
 - Follow up on engagement findings and confirm the implementation of recommendations or action plans and communicate the results of internal audit services to the board and senior management periodically and for each engagement as appropriate.
 - Ensure the internal audit function collectively possesses or obtains the knowledge, skills, and other competencies and qualifications needed to meet the requirements of the Global Internal Audit Standards and fulfill the internal audit mandate.
 - Identify and consider trends and emerging issues that could impact [NUMELE SOCIETĂȚII] and communicate to the board and senior management as appropriate.
 - Consider emerging trends and successful practices in internal auditing.
 - Establish and ensure adherence to methodologies designed to guide the internal audit function.
 - Ensure adherence to [NUMELE SOCIETĂȚII]'s relevant policies and procedures unless such policies and procedures conflict with the internal audit charter or the Global Internal Audit Standards. Any such conflicts will be resolved or documented and communicated to the board and senior management.
-

-
- Coordona activitățile și lua în considerare posibilitatea de a se baza pe munca altor furnizori interni și externi de servicii de asigurare și consultanță. Dacă Coordonatorul activității de audit intern nu poate atinge un nivel adecvat de coordonare, problema trebuie comunicată conducerii superioare și, dacă este necesar, escaladată la consiliul de administrație.
 - Coordinate activities and consider relying upon the work of other internal and external providers of assurance and advisory services. If the chief audit executive cannot achieve an appropriate level of coordination, the issue must be communicated to senior management and if necessary escalated to the board.
-

Comunicarea cu Consiliul de Administrație și Conducerea Superioară

Coordonatorul activității de audit intern va raporta periodic consiliului de administrație și conducerii superioare cu privire la:

- Mandatul funcției de audit intern.
- Planul de audit intern și performanța funcției în raport cu acest plan.
- Bugetul auditului intern.
- Revizuirii semnificative ale planului și bugetului de audit intern.
- Potențialele afectări ale independenței, inclusiv dezvăluirile relevante, după caz.
- Rezultatele programului de asigurare a calității și îmbunătățirii, care includ conformitatea funcției de audit intern cu Standardele Globale de Audit Intern și planurile de acțiune pentru a soluționa deficiențele funcției de audit intern și oportunitățile de îmbunătățire.
- Expuneri semnificative de risc și probleme de control, inclusiv riscuri de fraudă, probleme de guvernare și alte domenii de interes pentru consiliul de administrație.
- Rezultatele serviciilor de asigurare și consultanță.
- Cerințele de resurse.
- Răspunsurile conducerii la riscuri pe care funcția de audit intern le consideră inacceptabile sau acceptarea unui risc care depășește apetitul pentru risc al [NUMELE SOCIETĂȚII].

Communication with the Board and Senior Management

The chief audit executive will report periodically to the board and senior management regarding:

- The internal audit function's mandate.
 - The internal audit plan and performance relative to its plan.
 - Internal audit budget.
 - Significant revisions to the internal audit plan and budget.
 - Potential impairments to independence, including relevant disclosures as applicable.
 - Results from the quality assurance and improvement program, which include the internal audit function's conformance with The IIA's Global Internal Audit Standards and action plans to address the internal audit function's deficiencies and opportunities for improvement.
 - Significant risk exposures and control issues, including fraud risks, governance issues, and other areas of focus for the board.
 - Results of assurance and advisory services.
 - Resource requirements.
 - Management's responses to risk that the internal audit function determines may be unacceptable or acceptance of a risk that is beyond [ENTITY]'s risk appetite.
-

Programul de Asigurare a Calității și Îmbunătățirii

Coordonatorul activității de audit intern va dezvolta, implementa și menține un program de asigurare a calității și îmbunătățirii, care acoperă toate aspectele funcției de audit intern. Programul va include evaluări externe și interne ale conformității funcției de audit intern cu Standardele Globale de Audit Intern, precum și măsurători de performanță pentru a evalua progresul funcției de audit intern în atingerea obiectivelor sale și pentru a promova îmbunătățirea continuă. Programul va evalua, dacă este cazul, conformitatea cu legile și/sau reglementările relevante pentru auditul intern. De asemenea, dacă este cazul, evaluarea va include planuri de soluționare a deficiențelor funcției de audit intern și oportunități de îmbunătățire.

Anual, Coordonatorul activității de audit intern va comunica consiliului de administrație și conducerii superioare despre programul de asigurare a calității și îmbunătățirii funcției de audit intern, inclusiv rezultatele evaluărilor interne (monitorizarea continuă și autoevaluările periodice) și evaluărilor externe. Evaluările externe vor fi efectuate cel puțin o dată la fiecare cinci ani de către un evaluator calificat și independent sau de o echipă de evaluare din afara [NUMELE SOCIETĂȚII]; calificările trebuie să includă cel puțin un evaluator care deține o certificare activă de Auditor Intern Certificat (Certified Internal Auditor®).

Quality Assurance and Improvement Program

The chief audit executive will develop, implement, and maintain a quality assurance and improvement program that covers all aspects of the internal audit function. The program will include external and internal assessments of the internal audit function's conformance with the Global Internal Audit Standards, as well as performance measurement to assess the internal audit function's progress toward the achievement of its objectives and promotion of continuous improvement. The program also will assess, if applicable, compliance with laws and/or regulations relevant to internal auditing. Also, if applicable, the assessment will include plans to address the internal audit function's deficiencies and opportunities for improvement.

Annually, the chief audit executive will communicate with the board and senior management about the internal audit function's quality assurance and improvement program, including the results of internal assessments (ongoing monitoring and periodic self-assessments) and external assessments. External assessments will be conducted at least once every five years by a qualified, independent assessor or assessment team from outside [NUMELE SOCIETĂȚII]; qualifications must include at least one assessor holding an active Certified Internal Auditor® credential.

(antet) FIRMA DE AUDIT / COORDONATORUL ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN¹⁸

Nr. RPE¹⁹

¹⁸ Poate fi coordonatorul structurii de audit intern sau al altei structuri ce asigură această funcție, un auditor financiar – prestator extern de servicii de audit intern sau o firmă de audit către care s-au externalizat serviciile de audit intern.

¹⁹ Registrul Public Electronic al Auditorilor Financiari și Firmelor de Audit din România.

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

ORGANIZAȚIA

APROBAT,

CONSILIUL DE ADMINISTRAȚIE,

Președinte.....

Aprobat de consiliul de administrație la ședința din data de [dată].

Confirmări/Semnături

- _____

Coordonatorul activității de audit intern (NUME,
RPE) Data
- _____

Președintele Consiliului Data
- _____

Directorul Executiv (opțional) Data

Anexa 3: Modele de Declarații privind respectarea cerințelor de Etică și Profesionalism

Anexa 3.1: Model Declarație privind respectarea cerințelor de Etică și Profesionalism

– MODEL –

(Declarația se emite de coordonatorul activității de audit intern, către Consiliul de administrație, la începerea activității de audit intern și se actualizează periodic, cel puțin o dată pe an)

DECLARAȚIE PRIVIND RESPECTAREA CERINȚELOR DE ETICĂ ȘI PROFESIONALISM

Subsemnatul(a)..... (reprezentant al Firmei de audit²⁰.... RPE.....) în calitate de **PRESTATOR** și coordonator pentru misiunile de audit intern, conform contractului nr...../....., încheiat cu [SC auditată.....], în calitate de **BENEFICIAR**, declar pe proprie răspundere că, la data semnării prezentului document, nu există elemente care să afecteze independența față de activitatea SC, nu există conflicte de interese sau incompatibilități în legătură cu derularea activității de audit intern.

Declar pe propria răspundere că respect principiile și cerințele prevăzute în Domeniul II: Etică și Profesionalism din cadrul Standardelor Globale de Audit Intern, adoptate de CAFR. Declar că pe tot parcursul contractului voi asigura premisele libertății față de orice condiții ce ar putea amenința capacitatea de desfășurare a activității de audit intern și ducerea la îndeplinire a responsabilităților într-un mod nepărtinitor, în condiții de obiectivitate.

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

²⁰ Dacă externalizarea activităților de audit intern s-a făcut către o firmă de audit.

ectivitatea) va fi comunicată managementului superior și comitetului de audit/consiliului de administrație, în scris, ori de câte ori și imediat ce se constată apariția acestor situații.

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

Prezenta declarație este conformă cu cerințele prevăzute în Domeniul II: Etică și Profesionalism din cadrul Standardelor Globale de Audit Intern emise de IIA și asimilate de către Camera Auditorilor Financiari din România.

Firma de audit: _____ (dacă e cazul)

Nr. RPE Firma _____ (dacă e cazul)

Funcție: *Coordonatorul activității de audit intern* _____

Nume: _____

Nr. RPE: _____

Semnătura : _____

Data: _____

Anexa 3.2:
Model Declarație privind respectarea cerințelor
prevăzute în Domeniul II: Etică și Profesionalism
din cadrul Standardelor Globale de Audit Intern
– pentru toți membrii echipei de audit

– **MODEL**²¹ –

(orientativ; se completează de către fiecare membru al echipei de audit intern, indiferent dacă funcția este externalizată sau nu; document administrativ)

A. DECLARAȚIE DE INDEPENDENȚĂ

Subsemnatul(a)..... în calitate de coordonator al activității de audit intern de audit intern/membru al echipei de audit intern/stagiar în activitatea de audit intern, conform contractului de muncă nr...../data....., încheiat cu firma de audit, membră CAFR înregistrată în RPE cu nr....., **declar pe propria răspundere** următoarele informații care vor ajuta în stabilirea **independenței** mele în activitatea de audit financiar în care voi fi implicat:

A1. La data prezentei declarații dețin acțiuni la următoarele societăți:

Denumire societate		Număr de acțiuni	Procent estimat de control sau influența semnificativă

A2. La data prezentei declarații am primit următoarele beneficii materiale, obținute în mod regulat de la (ex. chirii obținute, dobânzi încasate, tichete cadou, alte avantaje etc.):

²¹ Este o recomandare minimală, care poate fi completată sau dezvoltată după caz, de fiecare firmă de audit, în funcție de manualul său intern de proceduri și de cadrul de reglementare specific, național.

Denumire organizație	Tip de beneficii	Valoarea anuală estimată a avantajelor primite	% suma în venit anual personal

A3. La data prezentei declarații, declar pe propria răspundere **relațiile de rudenie de gradul 1-3** (membrii apropiați ai familiei de grad 1-3, inclusiv concubinul sau logodnicul în cazul în care nu există soț/soție)

Denumire membru familie/Grad rudenie	Locul de muncă al rudei respective (societatea)	Funcția deținută de ruda respectivă la data declarației
SOȚ/SOȚIE		
CONCUBIN/LOGODNIC		
FIU/FIICĂ		
MAMĂ/TATĂ		
UNCHI/MĂTUȘĂ		
VĂR/VERIȘOARĂ		

A4. La data prezentei declarații, declar pe propria răspundere **că sunt implicat ca parte în următoarele procese comerciale/civile:**

Denumirea celui cu care există litigiul / proces	Calitatea în litigiu / proces	Data începerii litigiului	Stadiu litigiu

Declar că îmi asum responsabilitatea de a anunța în **maxim 5 zile calendaristice** orice modificare a celor mai sus declarate, atât la data modificărilor survenite, cât și la începerea unei misiuni în care pot fi implicat(ă) și în care nu-mi voi putea onora obligațiile profesionale din cauza posibilei vicieri a independenței și/sau obiectivității mele.

B. DECLARAȚIE PRIVIND RESPECTAREA CERINȚELOR DE ETICĂ ȘI PROFESIONALISM ALE FIRMEI DE AUDIT

B1. Am luat la cunoștință și voi respecta **cerințele de etică și profesionalism** ale firmei de audit:

- integritate și obiectivitate;
- competență profesională;
- confidențialitate;
- conștiinciozitate și conduită profesională corespunzătoare și
- desfășurarea activității în conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern.

B2. Mă angajez să respect cerințele profesionale ale firmei de audit care coordonează activitatea de audit intern, pe durata angajării mele și voi răspunde pozitiv solicitărilor de dezvoltare profesională stabilite de Coordonatorul misiunilor de audit intern.

În cazul în care survin modificări care au implicații asupra independenței sau obiectivității mele și nu pot stabili în mod cert maniera în care este afectat statutul meu profesional, declar că mă voi consulta în **termen de cel puțin 24 de ore** cu partenerul de audit și/sau cu coordonatorul de audit intern și voi respecta decizia lor referitoare la modul de lucru ulterior comunicării schimbărilor survenite.

C. DECLARAȚIE PRIVIND CONFIDENȚIALITATEA

C1. Având în vedere implicarea mea în misiunile de audit intern ale firmei de audit _____, mă angajez să păstrez **confidențialitatea** informațiilor în posesia cărora intru **pe perioada mea de angajare**, în conformitate cu cerințele prevăzute în Domeniul II: Etică și Profesionalism din cadrul Standardelor Globale de Audit Intern emise de IIA și adoptate de CAFR, **precum și încă 2 ani calendaristici după încetarea relațiilor mele cu firma de audit.**

C2. De asemenea, mă angajez **să nu divulg informații confidențiale** și să **nu folosesc/divulg date cu caracter personal**, obținute în contextul misiunilor de audit intern derulate, fără a avea acordul prealabil al superiorului meu și fără a cere acordul specific al Clientului și să respect condițiile impuse contractual în acest sens, **cu excepția situațiilor specifice impuse de lege.**

D. ALTE ASPECTE

D1. Declar că am luat la cunoștință prevederile legislației în vigoare referitoare la „*prevenirea și combaterea terorismului și a spălării banilor*”, conform informărilor interne, și înțeleg implicațiile sesizării în timp util a tranzacțiilor suspecte și a anunțării imediate a acestora către partenerul semnatar al raportului de audit intern, precum și către persoana responsabilă cu emiterea raportului de tranzacții suspecte, pentru clienții în a căror misiune de audit sunt implicat.

*

În concluzie, orice modificare a situației prezente (în sensul apariției unor elemente care pot arăta că au fost afectate în fapt sau în aparență independența sau obiectivitatea) va fi comunicată partenerului semnatar al raportului de audit intern, în scris, ori de câte ori și imediat ce se constată apariția acestor situații, cu respectarea termenelor mai sus menționate.

Nume: _____

Funcție: _____

Semnătura : _____

Data: _____

Anexa 4: Model *Plan strategic/multianual de audit intern*

(antet) FIRMA DE AUDIT /
COORDONATORUL ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN²²

Nr. RPE

Nr. / data.....

ORGANIZAȚIA

APROB,

CONSILIUL DE ADMINISTRAȚIE,

Președinte.....

PLAN STRATEGIC/MULTIANUAL DE AUDIT INTERN

Nr. crt.	Domeniul auditabil	Activitatea auditabilă	Obiectivele misiunii de audit intern	Tipul misiunii de audit intern	Anul/Perioada realizării ²³				Buget estimativ de timp (ore)			
					Anul 1	Anul 2	Anul 3	Anul ...	Anul 1	Anul 2	Anul 3	Anul ...

Coordonatorul activității de audit intern

(numele și prenumele/Nr. RPE / Semnătura)

²² Poate fi coordonatorul structurii de audit intern sau al altei structuri ce asigură această funcție, un auditor financiar independent sau o firmă de audit către care s-au externalizat serviciile de audit intern.

²³ Se recomandă detalierea perioadei de desfășurare, până la nivel de trimestru, în corelare cu bugetul de timp și/sau bugetul financiar alocat.

Anexa 5:
***Modele Planul anual de audit intern,
fundamentare, analiză riscuri,
evaluare control intern***

Anexa 5.1:
Model Plan anual de audit intern

– MODEL 1 –

(antet) FIRMA DE AUDIT /
COORDONATORUL ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN²⁴

Nr. RPE

Nr. / data.....

ORGANIZAȚIA.....

APROB,

CONSILIUL DE ADMINISTRAȚIE,

Președinte.....

²⁴ Care poate fi coordonatorul structurii de audit intern sau al altei structuri ce asigură această funcție, un auditor financiar independent sau o firmă de audit către care s-au externalizat serviciile de audit intern.

PLAN ANUAL DE AUDIT INTERN

Pentru anul.....

Nr. crt.	Domeniul auditabil	Activitate auditată	Obiectivele misiunii de audit intern	Tipul misiunii de audit intern	Nivel de risc estimat inițial	Perioada de realizare a misiunii de audit intern ²⁵	Perioada supusă auditării	Numărul de auditori implicați în misiunea de audit intern	Buget estimativ ore lucru	Organizația/structura auditată

Coordonatorul activității de audit intern

.....

(numele și prenumele/Nr. RPE / Semnătura)

– MODEL 2²⁶ –

(antet) FIRMA DE AUDIT /

COORDONATORUL STRUCTURII DE AUDIT INTERN²⁷

Nr. RPE

Nr. / data.....

ORGANIZAȚIA...

DE ACORD,

p. COMITETUL DE AUDIT,

.....

²⁵ Se recomandă detalierea perioadei de desfășurare, până la trimestru, în corelare cu bugetul de timp și/sau bugetul financiar alocat.

²⁶ Numai cu caracter ilustrativ, obiectivele sunt aleatorii.

²⁷ Care poate fi coordonatorul structurii de audit intern sau al altei structuri ce asigură această funcție, un auditor financiar independent sau o firmă de audit către care s-au externalizat serviciile de audit intern.

PLAN DE AUDIT INTERN

Pentru anul.....

Nr. crt.	Tema / obiectivele misiunii	Aria de aplicabilitate	Resurse alocate	Perioada de desfășurare a misiunii	Perioada supusă verificării
0	1	2	3	4	5
1	Revizuirea obiectivelor - Aspecte privind planificarea:				
1.1	- strategiile, obiectivele și riscurile organizației				
2	ADMINISTRAREA/ GESTIONAREA RISCULUI Evaluarea modului de administrare și a procedurilor de administrare a riscurilor, metodologia de administrare a riscurilor semnificative	-			
2.1	- Evaluarea sistemului de control intern prin prisma procedurilor interne de organizare și funcționare a activității	-			
2.2	- Evaluarea riscului operațional, tehnologic, intern				
2.3	- Evaluarea riscului de management				
3	AUDITUL SISTEMULUI DE GUVERNANȚĂ CORPORATIVĂ Adecvarea și eficacitatea controlului intern privind guvernanta organizației, operațiunile și sistemele de informare	-			
3.1	- Evaluarea procesului de guvernanta – proiecție, funcționalitate, monitorizare				
3.2	- Evaluarea calității exercitării funcțiilor de conducere				
4	PROCESELE DE CONTROL: Funcționalitatea controlului intern, eficiență și eficacitate				
4.1	- Conformitatea cu legislația în vigoare, politici și proceduri interne - fiabilitatea și integritatea informațiilor financiar – contabile				
5	MANAGEMENTUL RISCURILOR	-			
5.1	- eficacitatea programelor de conformitate				

Anexa 5.2: Model Fundamentarea planului de audit intern

FIRMA DE AUDIT.... /PFA/PFI

Nr. RPE.....

COORDONATOR ACTIVITATE AUDIT INTERN²⁸

Nr. / Data.....

ORGANIZAȚIA [CLIENT DE AUDIT INTERN]

DE ACORD,

p. COMITETUL DE AUDIT,

.....

NOTĂ /REFERAT / NOTIFICARE

privind fundamentarea propunerii de plan de audit intern

Pentru anul.....

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

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

- a. Prelucrării informațiilor despre activitatea organizației, conducerea executivă și non-executivă, structura organizatorică etc., colectate în perioada
- b. Construirii unei planificări bazată pe risc
- c. Procedurilor interne ale organizației auditate privind managementul riscurilor și strategia generală a afacerii

²⁸ Poate fi coordonatorul structurii de audit intern sau al altei structuri ce asigură această funcție, un auditor financiar independent sau o firmă de audit către care s-au externalizat serviciile de audit intern.

- d. Apetitului la risc și toleranței la risc pentru diferite activități sau părți ale organizației
- e. Revizuirii gradului de realizare a temelor și obiectivelor anterioare și acoperirea ariei de aplicabilitate (cu menționarea datei ultimei revizui)

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

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

4. Perioada de desfășurare a misiunii²⁹ – cuprinde perioada în care va avea loc verificarea faptică, inclusiv colectarea informațiilor, centralizarea, analiza, evaluarea, formularea concluziilor, discutarea acestora cu managementul superior și, după caz, cu comitetul de audit, elaborarea și comunicarea concluziilor și recomandărilor finale. Perioada se stabilește în funcție de volumul de muncă necesar pentru realizarea obiectivelor, experiența și competența profesională a conducătorului misiunii, în ce măsură se cunoaște mediul economic în care funcționează organizația, necesitatea de asigurare a independenței și obiectivității, recurența misiunii (vechimea activității de audit intern derulată la același client), natura relațiilor de colaborare și comunicare cu managementul, precum și de procesul de alocare a resurselor necesare realizării fiecărui obiectiv.

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

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

²⁹ Auditorul intern va ține cont că perioadele fie prea scurte, fie prea lungi pot afecta calitatea activității, oportunitatea, eficiența și activitatea misiunii.

Coordonatorul activității de audit intern își rezervă dreptul de a revizui periodic, cel puțin o dată pe an, liniile de planificare și stadiul realizării lor; de asemenea, trebuie să discute planul de audit intern, inclusiv modificările interrimare semnificative, cu consiliul de administrație și cu conducerea superioară.

Recomandări privind elaborarea acestui document

- Conform Standardului 9.4, Coordonatorul activității de audit intern ***trebuie să întocmească un plan de audit intern care să sprijine*** realizarea obiectivelor organizației.
- Coordonatorul activității de audit intern trebuie să își bazeze planul de audit intern pe o evaluare documentată a strategiilor, obiectivelor și riscurilor organizației. Această evaluare trebuie să se bazeze pe contribuțiile consiliului de administrație și ale conducerii superioare, precum și pe înțelegerea de către Coordonatorul activității de audit intern a guvernantei, a gestionării riscurilor și a proceselor de control ale organizației. Evaluarea trebuie să fie efectuată cel puțin o dată pe an.
- În conformitate cu Standardul 9.4, Planul de audit intern trebuie:
 - Să ia în considerare mandatul de audit intern și întreaga gamă de servicii de audit intern convenite.
 - Să specifice serviciile de audit intern care sprijină evaluarea și optimizarea proceselor de guvernare, de gestionare a riscurilor și de control ale organizației.
 - Să ia în considerare acoperirea guvernantei tehnologiei informației, a riscului de fraudă, a eficacității programelor de conformitate și etică ale organizației și a altor arii cu risc ridicat.
 - Să identifice resursele umane, financiare și tehnologice necesare pentru a finaliza planul.
 - Să fie dinamice și actualizate în timp util ca răspuns la schimbările survenite în activitatea, riscurile, operațiunile, programele, sistemele, controalele și cultura organizațională a organizației.

Coordonatorul structurii de audit intern trebuie să examineze și să revizuiască planul de audit intern, după caz, și să comunice în timp util consiliului și conducerii superioare:

- Impactul oricărei limitări de resurse asupra acoperirii auditului intern.

- Motivul pentru care nu a fost inclusă în planul de audit intern o misiune de asigurare într-un domeniu sau într-o activitate cu risc ridicat.
- Cereri contradictorii de servicii între principalele părți interesate, cum ar fi solicitări cu prioritate ridicată bazate pe riscuri emergente și solicitări de înlocuire a misiunilor de asigurare planificate cu misiuni de consiliere.
- Limitări ale domeniului de aplicare sau restricții privind accesul la informații.

Coordonatorul structurii de audit intern trebuie să discute planul de audit intern, inclusiv modificările interimare semnificative cu consiliul de administrație și cu conducerea superioară. Planul de audit intern și modificările semnificative ale acestuia trebuie să fie aprobate de către consiliul de administrație.

Anexa 5.3:
Model Analiză obiective, activități și riscuri asociate

– MODEL –

ANALIZĂ OBIECTIVE, ACTIVITĂȚI ȘI RISCURI ASOCIATE

APROBAT,
Coordonator misiune audit intern,
.....

Entitatea :
Perioada :
Întocmit de:
Revizuit:

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

* Se va lua în considerare cu titlu de elemente semnificative de avut în vedere
** Cf. criteriul și sistem control aferent activității: S=scăzut; M=mediu; R=ridicat

Anexa 5.4:
Model Chestionar pentru evaluarea preliminară
a sistemului de control intern

Nr.	Domeniu	Întrebare	Răspuns (Da / Parțial / Nu)	Punctaj (1-5)	Observații
Instrucțiuni: Selectați răspunsul corespunzător și completați punctajul conform scalei. Indicați în coloana „Observații” documentele, procesele sau exemplele care justifică răspunsul.					
1	Mediul de control	Există o cultură organizațională care promovează etica și integritatea?			
2	Mediul de control	Conducerea a stabilit în mod clar valori, misiune și obiective?			
3	Mediul de control	Sunt definite responsabilități clare pentru angajați și manageri?			
4	Mediul de control	Există un cod de conduită/etică comunicat și aplicat în practică?			
5	Mediul de control	Structura organizațională permite o separare adecvată a atribuțiilor?			
6	Evaluarea riscurilor	Se realizează periodic o identificare și evaluare a riscurilor?			
7	Evaluarea riscurilor	Există proceduri pentru identificarea riscurilor de fraudă sau abateri?			
8	Evaluarea riscurilor	Au fost definite toleranțele la risc și sunt acestea comunicate?			
9	Evaluarea riscurilor	Se iau măsuri pentru adaptarea controlului la schimbările interne/externe?			
10	Activități de control	Există proceduri și politici scrise pentru procesele principale?			
11	Activități de control	Sunt implementate controale preventive (autorizări etc.)?			
12	Activități de control	Există controale IT privind accesul, securitatea datelor și continuitatea?			
13	Activități de control	Se respectă principiul separării atribuțiilor (inițiere, autorizare etc.)?			
14	Informare și comunicare	Există un sistem de raportare care asigură informații corecte și la timp?			
15	Informare și comunicare	Angajații cunosc canalele de comunicare pentru raportarea neregulilor?			
16	Informare și comunicare	Informațiile circulă eficient între niveluri și departamente?			
17	Informare și comunicare	Se asigură transparența în comunicarea externă cu părțile interesate?			

Nr.	Domeniu	Întrebare	Răspuns (Da / Parțial / Nu)	Punctaj (1-5)	Observații
18	Monitorizare	Există un proces de monitorizare continuă a controalelor interne?			
19	Monitorizare	Auditul intern/extern verifică periodic eficiența controalelor?			
20	Monitorizare	Neregulile identificate sunt urmate de planuri de acțiune corective?			
Punctaj total					

Scala de punctaj

1 - nu există mecanisme de control; activitatea nu este reglementată sau monitorizată.

2 - există elemente de control, dar acestea sunt fragmentare, neuniforme sau aplicate ocazional.

3 - mecanismele de control sunt implementate parțial; aplicarea lor nu este consecventă.

4 - controalele sunt implementate și aplicate în mod constant; funcționează corespunzător.

5 - controalele sunt documentate, implementate și dovedite ca fiind eficiente, cu suport prin evidențe și monitorizare periodică.

Punctaj Total	Evaluare preliminară sistem de control intern	Interpretare sintetică
20-29	Inexistent	Controalele lipsesc sau sunt ad-hoc.
30-49	Incipient	Practici izolate, neuniforme.
50-63	În dezvoltare	Controale stabilite parțial, aplicare inconsistentă.
64-75	Funcțional	Controale operaționale funcționează în general.
76-86	Matur	Controale proiectate corespunzător, funcționale și susținute de măsurători obiective privind eficacitatea lor.
87-100	Avansat	Cultură solidă de control și îmbunătățire continuă.

Anexa 6: Model Notificare privind începerea misiunii de audit intern

– MODEL –

NOTIFICARE PRIVIND ÎNCEPEREA MISIUNII DE AUDIT INTERN

Nr /

Antet Auditor intern

Nr. RPE

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

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

Obiectivele misiunii

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

- [Nume, prenume, calitate profesională]

-

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

- prezentarea auditorilor;
- scopul misiunii de audit;
- obiectivele misiunii de audit intern;
- programul misiunii de audit;
- alte aspecte.

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

- :..... .

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

Vă stăm la dispoziție pentru clarificarea oricăror aspecte sau întrebări privind această misiune, la [*adresă mail*, *tel*.....], persoană de contact: dl. / dna. coordonator de misiune.

Coordonatorul activității / misiunii de audit intern

Nume / Prenume / RPE.....

[PARAFA]

Anexa 7:
Model Minuta ședinței de deschidere

– MODEL –

Antet Auditor intern....
Nr. RPE

MINUTA ȘEDINȚEI DE DESCHIDERE
Încheiată astăzi

A. Lista participanților

Numele	Funcția	Structura auditată	Telefon / e-mail / Semnătura

B. Rezumatul discuțiilor

.....

Consemnăm prezentul document:

Pentru auditorul intern	Pentru organizația
.....	

Anexa 8:
Model Program general de lucru
al misiunii de audit intern

– MODEL –

Auditor intern

Nr. RPE

Organizația

PROGRAMUL GENERAL DE LUCRU
AL MISIUNII DE AUDIT INTERN

Activitatea / procesul auditat:

Perioada efectuării misiunii:

Buget de timp alocat:

Întocmit:

Data întocmirii:

Supervizat:

Data supervizării:

**- SE ACTUALIZEAZĂ ȘI SE ADAPTEAZĂ ÎN FUNCȚIE DE NA-
 TURA, SPECIFICUL ACTIVITĂȚII ȘI CERINȚELE STAN-
 DARDELOR –**

Etape ale misiunii de audit intern	Acțiuni de audit intern	Termenul		Persoane implicate	Locul desfășurării acțiunii de audit intern
		Prevăzut	Realizat		
I. Pregătirea misiunii de audit intern					
	1. Completarea/Actualizarea Declarațiilor privind respectarea cerințelor de Etică și Profesionalism (Anexa 3)				
	2. Emiterea Notificării de începere a misiunii și emiterea, după caz a Ordinului de misiune (Anexa 6)				
	3. Deschiderea misiunii de audit intern (Anexa 7)				

Etape ale misiunii de audit intern	Acțiuni de audit intern	Termenul		Persoane implicate	Locul desfășurării acțiunii de audit intern
		Prevăzut	Realizat		
	4. Constituirea și actualizarea dosarului general și a dosarului de misiune				
	5. Solicitarea/Obținerea informațiilor preliminare necesare desfășurării misiunii				
	6. Evaluarea riscurilor				
	7. Evaluarea controlului intern				
	8. Definitivarea Programului de lucru specific pentru misiunea de audit intern în derulare				
II. Realizarea misiunii					
	1. Efectuarea testărilor conform programului de lucru al misiunii; colectarea probelor				
	2. Elaborarea foilor de lucru – documentarea constatărilor și formularea recomandărilor				
	3. Revizuirea documentației și completarea dosarului de misiune				
	4. Verificarea finală și revizuirea execuției misiunii de audit intern				
III. Raportarea rezultatelor misiunii de audit intern					
	1. Elaborarea proiectului de raport de audit intern				
	2. Transmiterea proiectului raportului de audit intern către structura auditată în vederea concilierii observațiilor				
	3. Ședința de conciliere și stabilirea împreună cu structura auditată a termenelor de implementare, precum și a persoanelor responsabile din organizație.				
	4. Elaborarea Raportului de audit intern final				
	5. Difuzarea Raportului de audit intern către conducerea superioară pentru informare				
IV. Urmărirea recomandărilor					
	1. Obținerea unui referat/notă /raport al structurii auditate asupra gradului de implementare a recomandărilor agreate				

Etapă ale misiunii de audit intern	Acțiuni de audit intern	Termenul		Persoane implicate	Locul desfășurării acțiunii de audit intern
		Prevăzut	Realizat		
	2. Efectuarea monitorizării implementării recomandărilor sau a planurilor de acțiune (Anexa 13)				
	3. Raportarea stadiului implementării recomandărilor către conducere (Anexa 14)				

Anexa 9: Model Foaie de lucru

– MODEL –

Referință dosar
misiune

FOAIE DE LUCRU

Structura auditată:.....

Tema misiunii

Perioada derulării:

Întocmit de:

Data întocmirii:

Supervizat de:

Data supervizării:

Obiectiv :.....

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

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

Întocmit de:

Nume/prenume

Funcția

Semnătura

Data:

Revizuit de:

Nume/prenume

Funcția

Semnătura

Data:

Anexa 10: Modele Raport de audit intern

– MODEL 1 –

ANTET AUDITOR INTERN

Nr. RPE

ANTET ORGANIZAȚIE

Data

[TITLU]

RAPORT AUDIT INTERN

PERIOADA.....

MISIUNEA

ACTIVITATEA / PROCESUL AUDITAT

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

[Introducere]

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

[Precizarea obiectivelor]

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

[Precizarea elementelor metodologice]

- Sunt precizate: metodologia, tehnicile și instrumentele de audit intern folosite în cadrul misiunii de audit intern (sintetic).
- Prezentarea conformității/neconformității cu *Standardele Globale de Audit Intern adoptate de Camera Auditorilor Financiari din România*.

[Constatările și recomandările auditorilor]

- În ordinea obiectivelor din programul de lucru al misiunii de audit intern.
- Se va preciza gradul de semnificație/prioritizarea cu privire la aceste constatări.
- Explicații cu privire la limitările de scop, dacă este cazul.

[Adresabilitate și utilizare]

- Se adresează consiliului și managementului organizației;
- Se comunică tuturor structurilor, activităților auditate;
- Poate fi utilizat de terțe persoane numai cu acordul conducerii organizației. Orice alte elemente de publicitate și utilizare trebuie convenite cu organizația auditată.

[Aspecte legate de informații]

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

[CONCLUZII]

- Concluzia exprimată de auditorul intern (rating, gradul de semnificație/prioritizarea cu privire la aceste constări și concluzii etc.).

[NECONFORMAREA CU STANDARDELE, DACĂ ESTE CAZUL]

- În cazul în care misiunea nu s-a desfășurat în conformitate cu Standardele, se vor prezenta următoarele detalii despre neconformare:
 - Standard(e) cu care nu s-a realizat conformarea;
 - Motivul (motivele) neconformării.
 - Impactul neconformării asupra constatărilor și concluziilor misiunii.

Coordonatorul activității de audit intern,

.....

Nume-Prenume / Nr.RPE / Semnătura

– MODEL 2 –

Raport de audit intern

Entitatea auditată:

Lista de Distribuție:

Directorat:

Destinatari adiționali:

Persoanele auditate:

Sumar către Management	
Rezultatul general al auditului:	Deficiențe

Prezentarea generală a constatărilor / observațiilor:

Aria Auditată	Numărul de măsuri			
	Scăzut	Mediu	Ridicat	Critic
1 –	1 ...			
2 –	1...			
3 –	1...			
4 -	1...			
5-	1....			
[...] „n”				
	5	0	0	0

1. Scopul Auditului

General

Auditul a fost realizat în conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern. Documentul a fost pregătit și/sau poate fi disponibil în diferite limbi. În cazul oricărei inconsistențe sau conflicte între versiunea originală (română) și alte versiuni (engleză), versiunea națională (în limba locală) este singura autentică și, prin urmare, va prevala.

Obiectivele auditului:

Scopul Auditului și Analiza:

Excluderi:

Limitări:

Dependențe:

Munca de audit a fost realizată de

Echipa de audit:

Asigurarea calității:

Coordonator/Director executiv audit intern:

2. Informații generale despre tema auditului

.....

3. Informații suplimentare despre ariile auditate

Aria de audit 1

Pentru detalii referitoare la observațiile auditului și recomandările aferente, vă rugăm să consultați punctul ... din Capitolul 6 al acestui raport.

Aria de audit 2

Pentru detalii referitoare la observațiile auditului și recomandările aferente, vă rugăm să consultați punctul ... din Capitolul 6 al acestui raport.

Aria de audit 3

Pentru detalii referitoare la observațiile auditului și recomandările aferente, vă rugăm să consultați punctul ... din Capitolul 6 al acestui raport.

Aria de audit 4

Pentru detalii referitoare la observațiile auditului și recomandările aferente, vă rugăm să consultați punctul ... din Capitolul 6 al acestui raport.

Aria de audit 5

Pentru detalii referitoare la observațiile auditului și recomandările aferente, vă rugăm să consultați punctul ... din Capitolul 6 al acestui raport.

[...]

Aria de audit “n”

Pentru detalii referitoare la observațiile auditului și recomandările aferente, vă rugăm să consultați punctul ... din Capitolul 6 al acestui raport.

4. Ședința de închidere

.....

5. Rating

Clasificarea constatărilor este luată în considerare pentru rezultatul general al auditului, urmând o notare pe patru niveluri:

În general, judecata profesională a auditorului (judecată de expert) reprezintă criteriul decisiv final, dar următoarea definiție servește drept standard de bază și ca ajutor în evaluare și categorizare.

Rezultat General al Auditului

Evaluare	Descriere
Fără Deficiențe Particulare	- Riscurile sunt gestionate eficient. - Toate obiectivele de gestionare a riscurilor, guvernanta și control evaluate în timpul auditului au fost atinse. - Nicio/numai deficiență minoră în domeniul auditat, fără impact dincolo de domeniul auditat. - Mediul general de control este eficient și funcționează conform intenției. - Recomandată acțiune la nivelul departamentului.
Deficiențe remarcabile	- Riscurile sunt, în general, gestionate în mod corespunzător. - Obiectivele de gestionare a riscurilor, guvernanta și control evaluate în timpul auditului au fost în general atinse. - Deficiențe remarcabile în domeniul auditat, cu puțin impact dincolo de domeniul auditat în zonele financiare (profit și pierdere, capital propriu) sau de reputație. - Cu toate că mediul de control este fundamental solid, au fost identificate câteva slăbiciuni sau deficiențe în unele proceduri și controale cheie. - Acțiune necesară la nivelul departamentului.
Deficiențe importante	- Riscurile importante sunt gestionate inadecvat. - Obiectivele de gestionare a riscurilor, guvernanta și control evaluate în timpul auditului au fost cu greu atinse. - Deficiențe importante în domeniul auditat, cu impact moderat dincolo de domeniul auditat în zonele financiare (profit și pierdere, capital propriu) sau de reputație. - Au fost identificate slăbiciuni și deficiențe importante în mai multe activități de control, conducând la un mediu de control slab. - Acțiune imediată necesară la nivelul departamentului și/sau acțiune recomandată de către Consiliul de Administrație.
Deficiențe semnificative	- Riscurile majore nu sunt gestionate. - Obiectivele de gestionare a riscurilor, guvernanta și control evaluate în timpul auditului nu au fost atinse. - Deficiențe semnificative în domeniul auditat, cu impact dincolo de domeniul auditat în zonele financiare (profit și pierdere, capital propriu) sau de reputație. - Au fost identificate slăbiciuni și deficiențe semnificative în mai multe activități de control, conducând la un mediu de control disfuncțional. - Acțiune imediată necesară din partea Consiliului de Administrație

Clasificarea Observațiilor

Clasificare	Definiție	Acțiune Necesară
Scăzut	Problema reprezintă o slăbiciune minoră în control, cu un impact minim, dar raportabil asupra capacității de a atinge obiectivele procesului.	Necesită o acțiune proporțională cu obiectivul procesului (acțiune pe termen mediu).
Mediu	Problema reprezintă o slăbiciune în control, care ar putea cauza sau deja cauzează efecte adverse moderate asupra capacității procesului de a-și atinge obiectivele.	Necesită o acțiune rapidă până la acțiune pe termen scurt.
Ridicat	Problema reprezintă o slăbiciune în control, care ar putea provoca sau deja provoacă perturbarea procesului sau efecte adverse asupra capacității procesului de a-și atinge obiectivele.	Necesită prioritate înaltă și acțiune imediată.
Critic	Problema reprezintă o slăbiciune în control, care ar putea provoca sau deja provoacă perturbări severe/majore la nivel local cu impact asupra reputației și/sau financiar la nivel de grup.	Necesită prioritate înaltă și acțiune imediată.

6. Detalierea Observațiilor de Audit

Zona Auditată	1		
Titlu Constatare			
Număr Observație	1 ...	Clasificare	Scăzut
Responsabil Risc		Categorie Risc	Risc Operațional
Observație: Cauze și Impactul Riscului: Recomandare de audit:			
Plan de măsuri din partea managementului operațional:			
Nr.	Măsuri Corective	Termen de implementare	Responsabil
1		zz.ll.aaaa (deschis)	

– MODEL 3 –

Raport de audit intern**Nr. și data:** *[Numărul și data raportului]***Tema misiunii:** *[Tema misiunii]***Lista de distribuție:***Conducerea structurii auditate:**Conducerea superioară:**Comitet de audit și administrare a riscurilor:**Consiliul de administrație:***Cuprins**

Introducere.....	306
Scop	306
Obiectivul/obiectivele misiunii de audit intern.....	307
Domeniul de cuprindere a misiunii de audit intern	307
Metodologie.....	307
Rezultatele evaluării și rating-ul general.....	309
Concluzii.....	309
Constatări pozitive privind activitatea examinată/auditată	310
Detalierea Observațiilor de Audit.....	310

Adresabilitate și utilizare.....	311

Antet

Nr. *[Numărul raportului]* **din** *[Data raportului]*

Raport de audit intern [...]

Introducere

Subsemnații [...], în baza reglementărilor legale în vigoare, metodologiei de desfășurare a misiunii de audit intern și a planului de audit intern pe anul [...], am efectuat o misiune de audit intern pentru a evalua activitatea/procesul/compartimentul/[...].

Misiunea de audit intern a fost efectuată în perioada [...] și s-a desfășurat conform normelor procedurale, parcurgându-se etapele de planificare a misiunii de audit, colectarea și prelucrarea informațiilor pentru analiza și evaluarea riscurilor, elaborarea programului de audit, ședința de deschidere, evaluarea semnificației globale a constatărilor, ședința de închidere.

Pe parcursul desfășurării misiunii nu au existat elemente care să afecteze independența membrilor echipei de audit intern față de activitatea desfășurată de structura auditată, nu au existat conflicte de interese sau incompatibilități în legătură cu derularea misiunii. Membrii echipei de audit intern, prin declarațiile de independentă prezentate Consiliului de administrație al [...], și-au asumat respectarea principiilor de integritate și obiectivitate, în vederea asigurării libertății față de orice condiții ce ar putea amenința capacitatea de desfășurare a activității de audit intern și ducerea la îndeplinire a responsabilităților într-un mod nepărtinitor și derularea misiunii în condiții de obiectivitate.

Responsabilitatea asupra corectitudinii datelor prezentate în timpul misiunii de audit intern revine în exclusivitate conducerii structurii/structurilor organizatorice auditate[...], în timp ce responsabilitatea auditorilor interni se limitează la auditarea acestora în conformitate cu obiectivele misiunii de audit intern.

Scop

Efectuarea misiunii de audit intern a avut drept scop furnizarea unei concluzii în urma evaluării eficacității proceselor de guvernare, gestionare a riscurilor și/sau control ale activității examinate/auditată [...] în conformitate cu Standardele globale de audit intern .

Obiectivul/obiectivele misiunii de audit intern

Obiectivul/obiectivele misiunii de audit intern este/sunt: [...].

Domeniul de cuprindere a misiunii de audit intern

Domeniul de cuprindere a misiunii de audit intern a vizat [...]

Aria de audit 1:

Aria de audit 2:

Aria de audit 3:

Aria de audit 4:

Aria de audit 5:

[...]

Aria de audit 'n' : ...

Metodologie

Principalele tehnici folosite au fost [...]. Documentele elaborate pe parcursul misiunii sunt: [...].

În cadrul misiunii de audit intern a fost utilizat un instrument de analiză și evaluare care permite fundamentarea concluziilor formulate de către echipa de audit intern cu privire la semnificația globală a constatărilor agregate ale misiunii de audit intern.

Rezultatul general al auditului ia în considerare o clasificare a constatărilor pe patru niveluri, utilizând raționamentul profesional al auditorului care reprezintă criteriul decisiv final, iar următoarea definiție servește drept standard de bază în evaluarea și clasificarea constatărilor misiunii de audit intern.

Rezultat General al Auditului

Evaluare	Descriere
Satisfacătoare	- Riscurile sunt gestionate eficient. - Toate obiectivele de gestionare a riscurilor, guvernanta și control evaluate în timpul auditului au fost atinse. - Nicio/numai deficiență minoră în domeniul auditat, fără impact sau impact scăzut. - Mediul general de control este eficient și funcționează conform intenției. - Recomandată acțiune la nivelul departamentului
Parțial satisfăcătoare	- Riscurile sunt, în general, gestionate în mod corespunzător. - Obiectivele de gestionare a riscurilor, guvernanta și control evaluate în timpul auditului au fost în general atinse. - Constatări în domeniul auditat, cu impact mediu în zonele financiare (profit și pierdere, capital propriu) sau de reputație. - Cu toate că mediul de control este fundamental solid, au fost identificate câteva slăbiciuni sau deficiențe în unele proceduri și controale cheie. - Acțiune necesară la nivelul departamentului.
Necesită îmbunătățiri	- Riscurile importante sunt gestionate inadecvat. - Obiectivele de gestionare a riscurilor, guvernanta și control evaluate în timpul auditului au fost cu greu atinse. - Constatări cu impact ridicat în domeniul auditat, în zonele financiare (profit și pierdere, capital propriu) sau de reputație. - Au fost identificate slăbiciuni și deficiențe importante în mai multe activități de control, conducând la un mediu de control slab. - Acțiune imediată necesară la nivelul departamentului și/sau acțiune recomandată de către Consiliul de Administrație.
Nesatisfăcătoare	- Riscurile majore nu sunt gestionate. - Obiectivele de gestionare a riscurilor, guvernanta și control evaluate în timpul auditului nu au fost atinse. - Constatări semnificative cu impact critic în domeniul auditat, cu impact dincolo de domeniul auditat în zonele financiare (profit și pierdere, capital propriu) sau de reputație. - Au fost identificate slăbiciuni și deficiențe semnificative în mai multe activități de control, conducând la un mediu de control disfuncțional. - Acțiune imediată necesară din partea Consiliului de Administrație.

Clasificarea Observațiilor

Clasificare	Definiție	Acțiune Necesară
Scăzut	Problema reprezintă o slăbiciune minoră în control, cu un impact minim, dar raportabil asupra capacității de a atinge obiectivele procesului.	Necesită o acțiune proporțională cu obiectivul procesului (acțiune pe termen mediu).
Mediu	Problema reprezintă o slăbiciune în control, care ar putea cauza sau deja cauzează efecte adverse moderate asupra capacității procesului de a-și atinge obiectivele.	Necesită o acțiune rapidă până la acțiune pe termen scurt.
Ridicat	Problema reprezintă o slăbiciune în control, care ar putea provoca sau deja provoacă perturbarea procesului sau efecte adverse asupra capacității procesului de a-și atinge obiectivele.	Necesită prioritate ridicată și acțiune imediată.
Critic	Problema reprezintă o slăbiciune în control, care ar putea provoca sau deja provoacă perturbări severe/majore la nivel local cu impact asupra reputației și/sau financiar la nivel de grup.	Necesită prioritate critică și acțiune imediată.

Rezultatul evaluării și rating-ul general

În urma evaluării eficacității proceselor de guvernare, gestionare a riscurilor și/sau control ale activității examinate/auditate [...] la nivelul [...] a fost obținut un nivel de **rating** [**Scăzut/Mediu/Ridicat/Critic**].

Concluzii

Auditorul intern are responsabilitatea furnizării unei concluzii privind evaluarea eficacității proceselor de guvernare, gestionare a riscurilor și/sau control ale activității examinate/auditate [...] în conformitate cu Standardele globale de audit intern, utilizând raționamentul profesional, pe baza datelor și situațiilor furnizate de către [...].

Concluzia exprimată în urma evaluării eficacității proceselor de guvernare, gestionare a riscurilor și/sau control ale activității examinate/auditate [...] la nivelul [...] este [Se va insera concluzia exprimată: [**Satisfăcătoare** / **Parțial satisfăcătoare** / **Necesită îmbunătățiri** / **Nesatisfăcătoare**].

Constatări pozitive privind activitatea examinată/auditată

În cadrul acestui capitol se va detalia modul în care s-a îmbunătățit cadrul de reglementare, mecanismele de control, monitorizare și raportare implementate la nivelul activității examinate/auditare, inclusiv aspecte privind misiunea de audit precedentă, până la data finalizării misiunii de audit intern.

În cazul în care auditorii interni iau cunoștință de faptul că managementul a inițiat sau a finalizat acțiuni pentru a aborda o constatare înainte de comunicarea finală, se vor menționa aceste aspecte în cadrul raportului de audit.

Detalierea Observațiilor de Audit

Zona Auditată	1...		
Titlu Constatare			
Număr Observație	1...	Clasificare	Scăzut
Responsabil Risc		Categorie Risc	Risc Operațional
Observație:			
Cauze și Impactul Riscului:			
Recomandare de audit:			
Aspecte privind eșantionarea:			
Plan de acțiune din partea managementului operațional:			
Nr.	Acțiuni/Măsurî Corective	Termen de implementare	Responsabil
1		zz.ll.aaaa (deschis)	

Adresabilitate și utilizare

Prezentul raport de audit intern a fost întocmit în urma evaluării semnificației globale a constatărilor agregate din cadrul misiunii de audit intern, fiind formulate recomandările cuprinse în capitolul 9 din raportul de audit intern. Dacă pentru anumite obiective nu au fost consemnate încălcări ale legislației și reglementărilor în vigoare, aceasta nu certifică faptul că nu ar putea exista eventuale deficiențe.

[Structura/ Structurile auditate] are/au obligația să raporteze echipei de audit intern stadiul de realizare a Planului de acțiuni corective pentru implementarea recomandărilor.

Raportul de audit intern conține [...] de pagini, a fost încheiat azi [...] și înregistrat sub nr. [...] din [...], se va transmite conducerii structurii auditate [...], Conducerii superioare, Comitetului de audit și administrare a riscurilor și Consiliului de Administrație al [...].

Coordonator Audit intern,

Nume /prenume / RPE...

Semnătura...

RECOMANDĂRI PRIVIND PROCEDURA DE ELABORARE A RAPORTULUI DE AUDIT INTERN

Scopul documentului:

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

Documentul trebuie să asigure:

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

Standarde de referință

- ***Standardul 15.1 Comunicarea finală a misiunii de audit intern***

Pentru fiecare misiune de audit intern, auditorii interni trebuie să elaboreze o comunicare finală care să includă obiectivele, domeniul de aplicare, recomandările și/sau planurile de acțiune, dacă este cazul, și concluziile misiunii de audit intern.

Comunicarea finală pentru misiunile de audit intern de asigurare trebuie, de asemenea, să includă:

- Constatările, semnificația și prioritizarea acestora.
- O explicație a limitărilor domeniului de aplicare, dacă este cazul.
- O concluzie cu privire la eficacitatea proceselor de guvernanță, de gestionare a riscurilor și de control ale activității examinate.

Comunicarea finală trebuie să precizeze persoanele responsabile de soluționarea constatărilor și data planificată până la care ar trebui finalizate acțiunile.

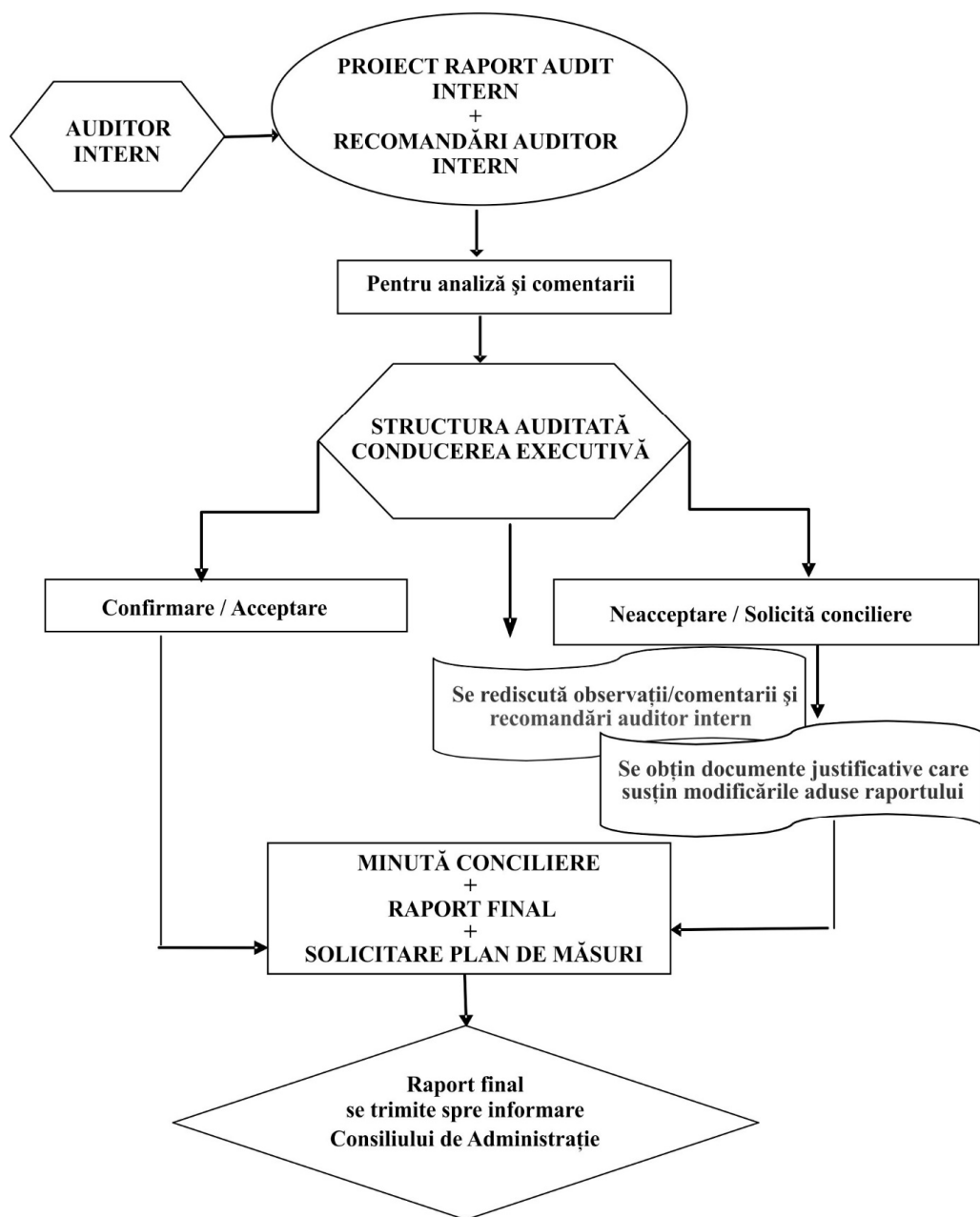
În cazul în care auditorii interni iau cunoștință de faptul că managementul a inițiat sau a finalizat acțiuni pentru a aborda o constatare înainte de comunicarea finală, acțiunile trebuie să fie recunoscute în comunicarea finală.

- Comunicarea finală trebuie să fie precisă, obiectivă, clară, concisă, constructivă, completă și oportună, așa cum este descris în **Standardul 11.2 Comunicare eficace**.

Auditorii interni trebuie să se asigure că respectiva comunicare finală este verificată și aprobată de către directorul executiv (coordonatorul) de audit intern înainte de a fi emisă.

Anexa 11.

Schema procesului de conciliere



Anexa 12: Model Minută ședința de închidere

– MODEL –

ANTET AUDITOR INTERN

Nr. RPE ...

MINUTA ȘEDINȚEI ÎNCHIDERE Încheiată astăzi

Misiunea de audit intern

Perioada supusă auditului:

Nr. crt.	Numele și prenumele	Funcția	Structura din care face parte
1.		(în organizația auditată)	(în organizația auditată).....
2.		(în organizația auditată)	
3.		Coordonator misiune audit intern	Echipa Audit Intern
4.		Auditor intern	Echipa Audit Intern

Pe parcursul misiunii de audit desfășurate, în baza planului de audit aprobat de Consiliul de Administrație și comunicat structurii auditate în ședința de deschidere auditorul a evaluat prin sondaj activitatea structurii, pentru a da asigurări (pentru a oferi consiliere) conducerii SC, precum și pentru eficientizarea și perfecționarea activității în ansamblu.....

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

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

-
-

Au fost discutate disfuncționalitățile constatate, recomandările formulate, termenele de implementare și persoanele responsabile stabilite de conducerea structurii auditate.

S-a concluzionat că sunt agreeate recomandările și s-a stabilit Planul de Măsuri în vederea confirmării termenelor de implementare și a persoanelor responsabile.

Raportul final de audit intern, care va include și prevederile din Planul de Măsuri elaborat de conducerea executivă a structurii auditate se va trimite spre informare conducerii superioare.

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

Cele care au fost puse la dispoziția auditorilor în format electronic se arhivează prin grija Coordonatorului de misiune, conform cerințelor de arhivare din Manualul de proceduri interne.

Structura auditată,
Nume / Prenume

.....

Funcția

Semnătura.....

Auditori interni,
Nume/Prenume

.....

Nr. RPE ...

Semnătura

Anexa 13:
Model - Monitorizarea implementării
recomandărilor sau a planurilor de acțiune

– MODEL –

ANTET AUDITOR INTERN

Nr. RPE ...

Misiunea:

MONITORIZAREA IMPLEMENTĂRII RECOMANDĂRILOR SAU A PLANURILOR DE ACTIUNE

Organizația

Actualizare la data de

Nr. Cr.	1	2	3
Tema misiunii			
Nr. și data raportului de audit			
Structura auditată			
Perioada desfășurării misiunii			
Constatare			
Recomandare			
Persoana responsabilă cu implementarea recomandării			
Structura responsabilă cu implementarea recomandării			
Data planificată în vederea implementării			
Data extindere termen de implementare			
Cauza extinderii termenului			
Hotărâre aprobare extindere termen			
Data implementării			
Detalii privind modul de implementare			
Status recomandare			

4															

Întocmit de:

.....

Data întocmirii:

Supervizat de:

.....

Data supervizării:

INSTRUCȚIUNI DE COMPLETARE

Auditorii interni/Membrii echipei

- Colectează toate informațiile necesare pentru a realiza o monitorizare adecvată cu privire la implementarea recomandărilor sau a planurilor de acțiune, stipulate pentru misiunile încheiate și care se apropie de termenul de implementare;
- Verifică realizarea acțiunilor și respectarea termenelor stabilite;
- Arhivează documentele și informațiile privind monitorizarea implementării recomandărilor sau a planurilor de acțiune în dosarul documentației misiunii de audit.

Reprezentanții structurii auditate

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

Coordonatorul misiunii de audit intern

- Analizează Planul de Acțiune în vederea organizării procesului de monitorizare a implementării recomandărilor;
- Evaluează progresele înregistrate în implementarea recomandărilor și propune, dacă este cazul, eventuale modificări ale Planului de Acțiune pentru implementarea recomandărilor;
- După implementarea recomandărilor, evaluează valoarea adăugată de auditul intern și cuprinde aceste informații în raportările periodice.

- Informează conducerea superioară cu privire la recomandările neimplementate la termen;

Conducerea superioară a organizației

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

Anexa 14:
Model *Raport de monitorizare a implementării*
recomandărilor sau a planurilor de acțiune

– MODEL –

AUDITOR INTERN

Nume/Prenume

Nr. RPE

ORGANIZAȚIA.....

APROBAT ,

Consiliu de Administrație,

PREȘEDINTE,

RAPORT DE MONITORIZARE

privind stadiul de implementare a recomandărilor cuprinse în rapoartele
de audit intern întocmite în semestrul I / 20xx

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

Coordonatorul activității de audit intern,

Nume-Prenume / Nr.RPE/ Semnătura

luna / 20xx

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

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

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

II. STADIUL DE IMPLEMENTARE A RECOMANDĂRILOR

Se va prezenta stadiul de implementare a recomandărilor în termenele de implementare propuse. În cazul recomandărilor neimplementate se vor analiza cauzele neimplementării, subliniindu-se cazurile de nerespectare a termenelor de implementare.

Auditorul intern poate identifica situații în care managementul a acceptat un risc prin analiza răspunsurilor conducerii la constatările auditului intern și prin monitorizarea progresului în implementarea recomandărilor și planurilor de acțiune.

Dacă riscurile depășesc apetitul sau toleranța organizației, pot apărea efecte precum: afectarea reputației, prejudicii pentru angajați sau părți interesate, sancțiuni financiare sau contractuale, fraude sau acte ilegale, conflicte de interese și impedimente în atingerea obiectivelor strategice.

III. CONCLUZII

Auditorul intern va menționa în ce măsură a contribuit la îmbunătățirea activității din cadrul organizației auditate.

Coordonatorul activității de audit intern,

.....

Nume-Prenume / Nr. RPE/ Semnătura

Anexa 15:
Model Revizuirea dosarului misiunii
de audit intern

– MODEL –

REVIZUIREA DOSARULUI MISIUNII
DE AUDIT INTERN

Denumire misiune:.....

Perioada:.....

Întocmit de:

Data întocmirii:

Supervizat de:

Data supervizării:

PARTEA A – SPECIFICUL MISIUNII

Etapele misiunii de audit	Activități	Referință / pagina	Obs.
I. Planificarea misiunii de audit intern			
	1.1 Completarea/Actualizarea Declarațiilor privind respectarea cerințelor de Etică și Profesionalism. Analiza eventualelor incompatibilități și conflicte de interese	Anexa	
	1.2. Întocmirea și transmiterea Notificării privind declanșarea misiunii de audit intern către structurile auditate	Anexa	
	1.3. Redactarea Minutei ședinței de deschidere		
	1.4. Colectarea și prelucrarea informațiilor preliminare (constituirea și actualizarea dosarului general și a dosarului de misiune) Obiectivele și domeniul de aplicare al misiunii de audit intern	Anexa	
	1.5. Analiza obiectivelor, activităților și riscurilor asociate – Evaluarea riscurilor	Anexa	
	1.6 Evaluarea controlului intern		

Etapele misiunii de audit	Activități	Referință / pagina	Obs.
	1.7. Întocmirea Programului de lucru specific al misiunii de audit intern	Anexa	
	1.8. Elaborarea instrumentelor și procedurilor de audit intern	Anexa	
	1.9. Întâlniri/ședințe de lucru cu toți membrii echipei de audit în care se vor discuta punctual procedurile de audit intern, tehnicile și metodele de audit intern, chestionarele, interviurile, foile de lucru, testele propuse și rezultatele acestora și se vor întocmi minutele ședințelor de lucru. Se vor analiza toate problemele identificate pe parcursul efectuării misiunii de audit intern, precum și calitatea comunicării cu structura auditată.	Anexa	
II. Efectuarea misiunii de audit intern			
	2.1. Efectuarea testărilor, conform Programului de lucru detaliat – colectarea probelor	Anexa	
	2.2. Discutarea constatărilor cu responsabilul structurii / procesului auditat, clarificări	Anexa	
	2.3. Completarea chestionarelor, testelor, foilor de lucru și formularea recomandărilor	Anexa	
	2.4. Revizuirea documentelor de lucru – completarea dosarului de misiune	Anexa	
	2.5. Ședința de închidere a misiunii de audit	Anexa	
	2.5.1. Discutarea principalelor constatări și recomandări cu structura auditată	Anexa	
	2.5.2. Organizarea ședinței de conciliere și re-discutarea constatărilor cu structura auditată (când este cazul)	Anexa	
	2.5.3 Concluzii și discuții privind posibile evenimente ulterioare perioadei auditate (când este cazul)	Anexa	
III. Comunicarea eficientă și concluziile misiunii de audit intern			
	3.1. Întocmirea și transmiterea proiectului de Raport de audit intern	Anexa	

Etapele misiunii de audit	Activități	Referință / pagina	Obs.
	3.2. Primirea eventualelor observații, puncte de vedere ale structurii auditate	Anexa	
	3.3. Includerea în Raportul de audit intern a aspectelor reținute din prezentarea punctelor de vedere ale structurii auditate sau organizarea unei ședințe de conciliere	Anexa	
	3.4. Finalizarea și transmiterea Raportului de audit intern	Anexa	
	3.5. Transmiterea recomandărilor aprobate către structura auditată	Anexa	
IV. Urmărirea implementării recomandărilor			
	4.1. Inițierea procesului de urmărire a implementării recomandărilor, discuții cu structura auditată	Anexa	
	4.2 Raportarea stadiului implementării recomandărilor către conducere	Anexa	
V. Rapoarte, sinteze periodice către CA			
	5.1 Întocmirea sintezei misiunii de audit încheiate (documentează raportul periodic înaintat către CA; a se vedea și Anexa 14)	Anexa	

PARTEA B – SPECIFIC METODOLOGIEI

	Criterii	Răspuns	Observații
Principiul 13 – Planificarea misiunilor de audit intern			
Conformitate cu metodologia internă	A fost urmată metodologia specifică stabilită de directorul de audit intern?		
	Au fost documentate toate etapele de planificare în conformitate cu procedurile interne?		
Înțelegerea contextului misiunii	A fost clar identificat motivul includerii misiunii în planul anual de audit?		
	Au fost stabilite așteptările părților interesate privind misiunea?		
Colectarea și analiza informațiilor	Au fost colectate informații suficiente și relevante pentru a înțelege organizația și activitatea auditată?		
	A fost realizată o analiză preliminară a riscurilor aferente activității auditate?		

	Criterii	Răspuns	Observații
Evaluarea și prioritizarea riscurilor	Au fost identificate și prioritizate riscurile semnificative pentru activitatea auditată?		
	Evaluarea riscurilor a fost utilizată pentru definirea obiectivelor misiunii?		
Definirea obiectivelor și domeniului misiunii	Obiectivele misiunii sunt clar definite, specifice și relevante?		
	Domeniul de aplicare acoperă toate ariile relevante de risc?		
Alocarea resurselor și stabilirea criteriilor	Au fost stabilite criterii clare pentru evaluarea constatărilor?		
	Resursele alocate sunt adecvate pentru complexitatea misiunii?		
Elaborarea programului de lucru	Programul de lucru include activități și teste relevante pentru obiectivele stabilite?		
	A fost programul de lucru aprobat înainte de începerea etapei de examinare?		
Standardul 13.1 – Comunicarea pe parcursul misiunii de audit intern			
Comunicarea în etapa de planificare	A existat o comunicare clară și eficientă cu entitatea auditată în etapa de planificare?		
	A fost documentată corespondența cu părțile implicate în legătură cu planificarea misiunii?		
Comunicarea pe parcursul misiunii de audit intern	Auditorii interni au comunicat conducerii obiectivele misiunii de audit intern la începutul angajamentului?		
	Domeniul de aplicare al misiunii a fost clar comunicat conducerii?		
	Calendarul misiunii de audit a fost agreat și transmis conducerii?		
	Modificările ulterioare privind obiectivele, domeniul de aplicare sau calendarul au fost comunicate în timp util conducerii?		
Comunicarea în timpul derulării misiunii	Pe parcursul misiunii, au fost menținute canale de comunicare eficiente și continue cu conducerea?		
	Problemele identificate preliminar au fost discutate cu conducerea înainte de redactarea comunicării finale?		
Gestionarea neînțelegerilor privind rezultatele misiunii	În situația în care au apărut neînțelegeri între auditori și conducere privind rezultatele, au fost organizate discuții pentru a ajunge la o înțelegere reciprocă?		
	Auditorii interni au respectat metodologia stabilită pentru a permite ambelor părți să își exprime pozițiile cu privire la rezultatele misiunii?		

	Criterii	Răspuns	Observații
	Auditorii au fost protejați de presiunea de a modifica rezultatele fără un motiv întemeiat?		
Standardul 13.2 – Evaluarea riscurilor misiunii de audit intern			
Înțelegerea activității examinate și colectarea informațiilor relevante	Au fost identificate și documentate strategia, obiectivele și riscurile organizației, relevante pentru activitatea examinată?		
	A fost identificată toleranța la risc a organizației (dacă este stabilită)?		
	A fost luată în considerare evaluarea riscurilor care a fundamentat planul anual de audit?		
	Au fost analizate procesele de guvernare, gestionare a riscurilor și control pentru activitatea auditată?		
	Au fost identificate și analizate normele, orientările și alte criterii externe/instituționale aplicabile?		
	Au fost colectate informații fiabile, relevante și suficiente privind activitatea examinată?		
Evaluarea și identificarea riscurilor	A fost efectuată o analiză clară a modului în care ar trebui să funcționeze procesele revizuite?		
	Au fost identificate riscurile potențial semnificative pentru atingerea obiectivelor activității?		
	Au fost luate în considerare riscurile legate de fraudă?		
	A fost realizată o evaluare a importanței riscurilor pentru a stabili prioritățile pentru revizuire/audit?		
	Au fost identificate criteriile utilizate de conducere pentru a evalua îndeplinirea obiectivelor activității?		
Audituri anterioare și revizuri	Dacă există misiuni de audit intern anterioare pentru aceeași activitate, a fost revizuită și actualizată evaluarea riscurilor?		
	A fost documentată justificarea pentru neefectuarea unei evaluări formale a riscurilor (în cazul serviciilor de consiliere)?		
Standardul 13.3 – Obiectivele și domeniul de aplicare al misiunii de audit intern			
Stabilirea obiectivelor misiunii	Au fost stabilite și documentate obiectivele specifice ale misiunii de audit intern?		
	Obiectivele misiunii reflectă scopul general al angajamentului și rezultatele așteptate?		

	Criterii	Răspuns	Observații
	Au fost incluse obiective impuse de cerințe legale sau reglementări, acolo unde este cazul?		
	Obiectivele sunt clare, măsurabile și relevante pentru activitatea auditată?		
Stabilirea domeniului de aplicare	A fost documentat domeniul de aplicare al misiunii (activități, procese, sisteme, locații, perioadă)?		
	Domeniul este suficient de larg pentru a permite atingerea obiectivelor stabilite?		
	Au fost specificate în mod clar limitele și condițiile misiunii de audit (ex: exclude o anumită locație sau perioadă)?		
Tipul misiunii și așteptările părților interesate	A fost identificat și documentat tipul misiunii (asigurare vs consiliere)?		
	Au fost specificate în mod clar limitele și condițiile misiunii de audit (ex: exclude o anumită locație sau perioadă)?		
Limitări ale domeniului de aplicare	Au existat limitări ale domeniului de aplicare (ex: lipsa accesului la informații, resurse insuficiente)?		
	Dacă da, au fost discutate cu conducerea?		
	S-a obținut o soluționare acceptabilă sau s-a escaladat problema către consiliu prin directorul de audit?		
Flexibilitate și actualizări în timpul misiunii	Auditorii au avut flexibilitatea de a ajusta obiectivele și domeniul, dacă situația o impunea?		
	Orice modificări apărute pe parcursul misiunii au fost documentate și aprobate de directorul de audit?		
Aprobări formale	Obiectivele și domeniul de aplicare au fost aprobate formal de către directorul de audit intern?		
Standardul 13.4 – Criterii de evaluare			
Identificarea criteriilor de evaluare	Au fost identificate criterii relevante pentru evaluarea aspectelor activității supuse auditului, în conformitate cu obiectivele și domeniul de aplicare al misiunii?		
	Criteriile identificate sunt clare, măsurabile și aplicabile în contextul activității examinate?		
	Pentru misiunile de consiliere, a fost documentată justificarea neidentificării criteriilor (dacă este cazul), în baza acordului cu părțile interesate?		

	Criterii	Răspuns	Observații
Evaluarea criteriilor stabilite de conducere	Au fost analizate criteriile deja stabilite de consiliul de administrație sau conducerea superioară pentru evaluarea îndeplinirii obiectivelor activității auditate?		
	Criteriile stabilite de conducere au fost considerate adecvate pentru obiectivele misiunii?		
	În cazul în care criteriile stabilite de conducere au fost inadecvate, au fost propuse criterii alternative?		
	A avut loc o discuție formală cu conducerea și/sau consiliul de administrație pentru validarea noilor criterii identificate?		
Utilizarea criteriilor în evaluarea activității	Criteriile identificate sau validate au fost utilizate în mod consecvent pentru evaluarea constatărilor auditului?		
	Criteriile au fost utilizate pentru a evalua dacă activitatea și-a atins obiectivele și scopurile?		
	A fost documentată sursa fiecărui criteriu utilizat (ex: politici interne, standarde externe, cerințe legale)?		
Standardul 13.5 – Resursele misiunii de audit intern			
Identificarea și evaluarea nevoilor de resurse	Au fost identificate tipurile de resurse necesare pentru desfășurarea eficientă a misiunii de audit intern?		
	A fost estimat corect volumul resurselor necesare (timp, personal, instrumente, buget)?		
	Estimarea resurselor a fost realizată ținând cont de natura și complexitatea misiunii?		
	A fost luată în considerare perioada de timp disponibilă pentru finalizarea misiunii?		
Evaluarea adecvării resurselor disponibile	Resursele umane alocate (număr, competențe, experiență) sunt adecvate pentru obiectivele misiunii?		
	Resursele tehnologice disponibile (software, instrumente de analiză, acces la baze de date etc.) sunt suficiente?		
	Bugetul alocat este suficient pentru desfășurarea completă a misiunii?		
Gestionarea situațiilor cu resurse inadecvate	Au fost identificate eventuale deficiențe sau limitări în resursele disponibile?		
	– Dacă da, au fost discutate cu directorul de audit intern pentru a solicita suplimentarea acestora?		

	Criterii	Răspuns	Observații
	A fost documentată corespunzător problema resurselor insuficiente și impactul potențial asupra atingerii obiectivelor?		
	Au fost luate măsuri alternative (ex: ajustarea domeniului misiunii, redistribuirea resurselor) în cazul în care suplimentarea nu a fost posibilă?		
Standardul 13.6 – Programul de lucru			
Elaborarea programului de lucru	A fost elaborat un program de lucru formal și documentat pentru misiunea de audit intern?		
	Programul de lucru s-a bazat pe informațiile obținute în etapa de planificare?		
	Au fost integrate în programul de lucru rezultatele evaluării riscurilor (dacă este cazul)?		
Structura programului de lucru	Au fost identificate criterii clare pentru evaluarea fiecărui obiectiv al misiunii?		
	Programul de lucru include sarcini concrete pentru atingerea fiecărui obiectiv stabilit?		
	Pentru fiecare sarcină, sunt specificate metodele de lucru (ex: teste, interviuri, observații, analize)?		
	Sunt menționate instrumentele sau tehnicile specifice ce urmează a fi utilizate (ex: softuri, liste de verificare, proceduri analitice)?		
Alocarea responsabilităților	Fiecare sarcină din programul de lucru are un auditor responsabil desemnat?		
	A fost verificată competența și disponibilitatea auditorilor desemnați pentru fiecare sarcină?		
Aprobarea și actualizarea Programului de lucru	Programul de lucru a fost revizuit și aprobat de către directorul de audit intern înainte de începerea misiunii?		
	Orice modificare ulterioară a programului de lucru a fost documentată și aprobată prompt de către directorul de audit?		
Adecvarea și calitatea generală	Programul de lucru este suficient de detaliat pentru a ghida echipa de audit în atingerea obiectivelor misiunii?		
	Programul reflectă o abordare bazată pe riscuri, orientată către eficiență și relevanță?		

	Criterii	Răspuns	Observații
Principiul 14 – Desfășurarea activităților în cadrul misiunii de audit intern			
Standardul 14.1 – Culegerea de informații pentru analiză și evaluare			
Relevanța Informațiilor	Informațiile colectate sunt în concordanță cu obiectivele misiunii de audit intern?		
	Informațiile se încadrează în domeniul de aplicare a misiunii?		
	Informațiile contribuie efectiv la obținerea rezultatelor misiunii de audit intern?		
Fiabilitatea informațiilor	Informațiile colectate sunt în concordanță cu obiectivele misiunii de audit intern?		
	Informațiile se încadrează în domeniul de aplicare a misiunii?		
	Informațiile contribuie efectiv la obținerea rezultatelor misiunii de audit intern?		
	Informațiile au fost coroborate cu alte surse sau probe?		
	Informațiile provin din sisteme cu procese eficiente de guvernare, gestionare a riscurilor și control?		
Suficiența informațiilor	Informațiile colectate sunt suficiente pentru a permite efectuarea unor analize și evaluări complete?		
	Informațiile permit unei persoane prudente, informate și competente să repete programul de lucru și să ajungă la aceleași concluzii?		
Evaluarea și colectarea suplimentară a informațiilor	Auditorii au evaluat dacă probele disponibile sunt relevante, fiabile și suficiente pentru a susține constatările?		
	Dacă probele nu sunt adecvate, s-au identificat necesități de colectare a unor informații suplimentare?		
	În cazul în care probele relevante nu pot fi obținute, a fost identificată această situație ca o constatare?		
Standardul 14.2 – Analize și constatări potențiale ale angajamentului/ misiunii de audit intern			
Analiza informațiilor și diferențele între criterii și condiție	Auditorii au analizat informațiile colectate pentru a determina existența unei diferențe între criteriile de evaluare și starea efectivă a activității examinate?		
	Starea existentă a fost determinată pe baza informațiilor și probelor colectate în timpul misiunii?		

	Criterii	Răspuns	Observații
	A fost identificată vreo diferență semnificativă între criterii și condiție care indică o potențială constatare?		
Evaluarea probelor și necesitatea analizei suplimentare	În cazul în care probele inițiale nu au fost suficiente pentru a susține o constatare, auditorii au evaluat dacă este necesară colectarea unor probe suplimentare?		
	Dacă au fost necesare analize suplimentare, programul de lucru a fost ajustat corespunzător și aprobat de directorul de audit intern?		
Concluzii și asigurări	Dacă nu au fost identificate diferențe semnificative între criterii și condiție, auditorii au oferit asigurări cu privire la eficacitatea proceselor de guvernare, gestionare a riscurilor și control ale activității examinate?		
	În cazul serviciilor de consiliere, a fost determinat, în funcție de acordul cu părțile interesate, dacă este necesară colectarea de probe pentru elaborarea constatărilor?		
Standardul 14.3 – Evaluarea constatărilor			
Evaluarea importanței constatărilor	Auditorii interni au evaluat fiecare constatare potențială pentru a determina importanța acesteia?		
	Auditorii au colaborat cu conducerea pentru a identifica cauzele profunde ale constatărilor, atunci când a fost posibil?		
	În procesul de evaluare, auditorii au analizat potențialele efecte ale constatărilor asupra guvernării, managementului riscului și proceselor de control?		
Evaluarea riscurilor asociate	Auditorii au luat în considerare probabilitatea apariției riscurilor asociate și impactul acestora asupra organizației?		
	Dacă au fost identificate riscuri semnificative, acestea au fost documentate și comunicate sub forma unor constatări?		
	Auditorii au decis dacă alte riscuri, în funcție de circumstanțe și metodologiile interne, trebuie raportate ca fiind constatări?		
Prioritizarea constatărilor	Fiecare constatare a fost prioritizată în funcție de importanța sa, utilizând metodologiile aprobate de directorul de audit intern?		

	Criterii	Răspuns	Observații
Standardul 14.4 – Recomandări și planuri de acțiune			
Formularea recomandărilor	Auditorii interni au stabilit clar dacă este necesară formularea unor recomandări pentru: a) Rezolvarea diferențelor dintre criteriile stabilite și starea existentă? b) Reducerea riscurilor identificate la un nivel acceptabil? c) Abordarea cauzei principale a constatărilor? d) Consolidarea sau îmbunătățirea activității examinate/auditate?		
	Recomandările au fost discutate cu conducerea activității examinate/auditate înainte de finalizarea raportului?		
Colaborarea privind planurile de acțiune	Auditorii interni au solicitat planuri de acțiune din partea conducerii pentru implementarea recomandărilor?		
	A existat o colaborare eficientă între auditorii interni și conducere pentru a conveni asupra acțiunilor de urmat?		
Gestionarea dezacordurilor	În situațiile în care au apărut dezacorduri privind recomandările sau planurile de acțiune, a fost urmată o metodologie stabilită pentru soluționarea acestora?		
	Metodologia utilizată a permis ambelor părți să își exprime clar pozițiile și raționamentele?		
	S-a ajuns la o soluție acceptabilă și documentată pentru toate dezacordurile apărute?		
Standardul 14.5 – Concluziile misiunii de audit inter			
Redactarea concluziei	Concluzia misiunii de audit intern a fost elaborată și documentată clar, exprimând succint rezultatele misiunii în raport cu obiectivele stabilite?		
	Concluzia reflectă judecata profesională a auditorilor interni cu privire la semnificația globală a constatărilor agregate?		
	Pentru misiunile de asigurare, concluzia include o concluzie clară privind eficacitatea proceselor de guvernanta, gestionare a riscurilor și/sau control ale activității examinate?		
	Concluzia recunoaște explicit și cazurile în care procesele sunt considerate eficiente?		

	Criterii	Răspuns	Observații
Coerența și acuratețea	Concluzia este susținută de probele și constatările documentate în cadrul misiunii de audit intern?		
	Concluzia oferă o imagine echilibrată, incluzând atât punctele forte, cât și aspectele ce necesită îmbunătățiri?		
Comunicare și aprobare	Concluzia misiunii de audit intern a fost comunicată în mod clar părților interesate relevante?		
	Concluzia a fost aprobată de directorul de audit intern înainte de închiderea misiunii?		
Standardul 14.6 – Documentația misiunii de audit intern			
Documentarea informațiilor și probelor	Toate informațiile și probele colectate în cadrul misiunii de audit intern au fost documentate corespunzător pentru a susține concluziile și constatările?		
	Documentația permite unui auditor intern informat și prudent sau unei persoane cu competențe echivalente să reproducă activitatea și să ajungă la aceleași rezultate?		
	Analizele și evaluările relevante pentru misiune sunt clar documentate și susțin concluziile formulate?		
Revizuirea documentației	Documentația misiunii a fost revizuită de auditorii interni implicați și de supervisor pentru acuratețe, relevanță și completitudine?		
	Directorul de audit intern a revizuit și aprobat documentația misiunii de audit intern?		
Păstrarea documentației	Documentația misiunii este păstrată în conformitate cu legislația, reglementările și politicile interne ale organizației?		
	Există proceduri clare pentru gestionarea și arhivarea documentației misiunii de audit intern?		
Principiul 15 – Comunicarea rezultatelor misiunii de audit intern și monitorizarea planurilor de acțiune			
Standardul 15.1 – Comunicarea finală a misiunii de audit intern			
Conținutul comunicării finale	Comunicarea finală include clar obiectivele și domeniul de aplicare ale misiunii de audit intern?		
	Sunt prezentate constatările, inclusiv semnificația și prioritizarea acestora?		
	Sunt incluse recomandările și/sau planurile de acțiune, dacă este cazul?		

	Criterii	Răspuns	Observații
	Comunicarea finală conține o concluzie privind eficacitatea proceselor de guvernare, gestionare a riscurilor și control?		
	Sunt menționate eventualele limitări ale domeniului de aplicare, dacă există?		
Responsabilități și termene	Sunt specificate persoanele responsabile pentru soluționarea constatărilor și termenele planificate pentru finalizarea acțiunilor?		
	Dacă managementul a inițiat sau finalizat acțiuni înainte de comunicarea finală, acestea sunt recunoscute în comunicare?		
Calitatea comunicării	Comunicarea finală este precisă, obiectivă, clară, concisă, constructivă, completă și transmisă la timp?		
	Comunicarea finală a fost verificată și aprobată de directorul de audit intern înainte de transmitere?		
	Comunicarea finală a fost transmisă tuturor părților relevante care pot asigura că rezultatele sunt luate în considerare corespunzător?		
Neconformitatea cu Standardele Globale de Audit Intern	În cazul în care misiunea nu respectă Standardele Globale, comunicarea finală conține: Standardele cu care nu s-a obținut conformitatea, motivele neconformității, Impactul neconformității asupra constatărilor și concluziilor?		
Standardul 15.2 – Confirmarea implementării recomandărilor sau a planurilor de acțiune			
Monitorizarea progresului implementării	Auditorii interni solicită în mod regulat informații despre progresul în implementarea recomandărilor și planurilor de acțiune?		
	Sunt efectuate evaluări de monitorizare bazate pe o abordare de tip risc?		
	Stadiul implementării acțiunilor conducerii este actualizat într-un sistem formal de monitorizare a recomandărilor?		
Gestionarea întârzierilor și neimplementărilor	În cazul întârzierilor sau neimplementării acțiunilor conform termenelor stabilite, auditorii interni obțin și documentează explicații de la conducere?		
	Problemele privind întârzierea implementării sunt discutate cu directorul de audit intern?		

	Criterii	Răspuns	Observații
	Directorul de audit intern evaluează dacă întârzierile sau inacțiunile conduc la acceptarea unui risc care depășește toleranța organizației?		

Întocmit,
Coordonatorul activității de audit intern
..... (nume, prenume)
.....(Nr. RPE)
.....(semnătura)

Anexa 16:
Modele pentru documentarea evaluării riscurilor

– MODELE DE REGISTRU AL RISCURILOR –

- Modelul 1 -

Tabel 1

Nr. crt	Obiectivul	Riscul inherent pentru fiecare obiectiv	Impact aferent riscului inherent	Probabilitatea producerii riscului inherent	Nivelul de risc inherent	Acțiunea de minimizare a riscului inherent	Stadiul de implementare a acțiunilor de minimizare	Impactul aferent riscului rezidual	Probabilitatea producerii riscului rezidual	Nivelul de risc rezidual	Persoana responsabilă	Data ultimei revizii a riscului inherent
0	1	2	3	4	5 (col.3 x col.4)	6	7	8	9	10 (col. 8 x col.9)	11	12

Tabel 2

Obiectivele specifice și riscurile inerente asociate

Nr. crt.	Obiectiv specific	Denumirea activității /activităților corespunzătoare obiectivelor specifice	Riscurile inerente asociate obiectivelor și activităților corespunzătoare acestora
0	1	2	3
1			
2			
3			
....			

Nota:

- Col. 1 trebuie să fie identică cu col. 1 din Tabelul 1;

Tabel 3
BAZA DE CALCUL
pentru evaluarea riscurilor inerente identificate

Nr. crt.	Obiectiv specific	Denumirea riscurilor inerente	Impactul aferent riscului inerent	Probabilitatea aferentă riscului inerent	Nivelul de risc inerent (col. 3 x col. 4)
0	1	2	3	4	5
1					
2					

NOTĂ:

1. Impactul poate fi estimat, pe o scară cu trei valori, astfel:

- 1 = nivel scăzut al impactului;
- 2 = nivel mediu al impactului;
- 3 = nivel ridicat al impactului.

2. Probabilitatea poate fi estimată astfel:

- 1 = nivel scăzut al probabilității;
- 2 = nivel mediu al probabilității;
- 3 = nivel ridicat al probabilității.

3. Nivelul fiecărei variabile va fi stabilit pe baza datelor existente, având în vedere frecvența cu care s-au manifestat riscurile respective anterior, ori anticipările de manifestare pentru perioada următoare.

4. Tabelul acesta poate fi dezvoltat în funcție de nevoile organizației, el fiind de fapt un extras din Tabelul 1.

5. Scările de evaluare pentru impact și probabilitate pot fi detaliate diferit, spre exemplu, pe cinci valori și nu pe trei.

Anexa 17:
**Model al Programului de asigurare și îmbunătățire
a calității activității de audit intern**

– MODEL –

**PROGRAMUL DE ASIGURARE ȘI ÎMBUNĂTĂȚIRE A CALI-
TĂȚII ACTIVITĂȚII DE AUDIT INTERN**

al Firmei de audit..... Nr. RPE.....
pentru anul.....

Nr. crt.	Standard	Elemente	Frecvența	Rezultate	Revizuit de	Observații
1	8.3, 12.2	Programul de asigurare și îmbunătățire a calității				
1.1.	Procedura de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern este adecvată și respectă cerințele prevăzute în Standardele Globale de Audit Intern		Revizuire anuală		Coordonatorul activității de audit intern	
1.2.	Descrierea Programului de asigurare și îmbunătățire a calității activității de audit intern cuprinde aspecte referitoare la:		Revizuire anuală		Coordonatorul activității de audit intern	
	• Evaluări interne – monitorizarea continuă					
	• Evaluări interne – autoevaluări periodice					
	• Comunicarea cu consiliul de administrație și cu conducerea superioară cu privire la rezultatele evaluărilor interne.					
	• Evaluări externe					
2	12.1	Evaluări interne – Monitorizarea continuă				
2.1.	Evaluarea calității la nivelul angajamentelor de audit intern		Permanent		Coordonatorul activității de audit intern	
3	12.1	Evaluări interne – Autoevaluări periodice				
3.1.	Evaluarea necesității revizuirii Cartei (Statutului) auditului intern		Anual/Ori de câte ori este necesar		Coordonatorul activității de audit intern	
3.2.	Evaluarea adecvării reglementărilor interne privind organizarea și desfășurarea activității de audit intern		Anual/Ori de câte ori este necesar		Coordonatorul activității de audit intern	

Nr. crt.	Standard	Elemente	Frecvența	Rezultate	Revizuit de	Observații
3.3.	Autoevaluarea anuală în vederea evaluării conformității cu Standardele Globale de Audit Intern		Anual		Coordonatorul activității de audit intern	
3.4.	Evaluarea performanței auditorilor interni		Anual		Coordonatorul activității de audit intern/Comitetul de Audit/Consiliul de administrație	
3.5.	Evaluarea adecvării Programului de pregătire și perfecționare profesională a auditorilor interni		Anual		Coordonatorul activității de audit intern	
3.6.	Evaluarea stadiului de realizare a Planului de audit intern		Semestrial		Coordonatorul activității de audit intern	
3.7.	Obținerea declarațiilor auditorilor interni cu privire la respectarea cerințelor de Etică și Profesionalism :		Anual / Ori de câte ori este necesar		Coordonatorul activității de audit intern/Comitetul de Audit/ Consiliul de administrație	
	Respectarea integrității (conformitatea cu Principiul 1 Demonstrarea integrității, Standardul 1.1 Onestitate și curaj profesional, Standardul 1.2, Așteptările etice ale organizației, Standardul 1.3 Comportament corespunzător din perspectivă legală și etică)					
	Obiectivitatea (conformitatea cu Principiul 2 Menținerea obiectivității, Standardul 2.1 Obiectivitatea individual, Standardul 2.2 Protejarea obiectivității, Standardul 2.3 Dezvăluirea afectării obiectivității)					
	Competență și conștiinciozitate profesională (conformitatea cu Principiul 3 Demonstrarea competenței, Standardul 3.1 Competență, Standardul 3.2 Dezvoltarea profesională continuă, Principiul 4 Exercițierea conștiinciozității profesionale corespunzătoare Standardul 4.1 Conformitatea cu Standardele Globale de Audit Intern, Standard 4.2 Conștiinciozitate profesională corespunzătoare, Standardul 4.3 Scepticism profesional)					

Nr. crt.	Standard	Elemente	Frecvența	Rezultate	Revizuit de	Observații
		Confidențialitate (conformitatea cu Principiul 5 Păstrarea confidențialității, Standardul 5.1 Utilizarea informațiilor, Standardul 5.2 Protecția informațiilor)				
4	8.4	Evaluări externe				
4.1.	Evaluările externe vor fi efectuate de către un evaluator calificat independent sau de către o echipă de evaluare din afara organizației.		La 5 ani			
5	8.3, 12.2	Raportarea privind Programul de Asigurare și Îmbunătățire a Calității				
5.1.	Conducătorul executiv al auditului va comunica Consiliului de Administrație/Comitetului de Audit, dacă există, rezultatele Programului de Asigurare și Îmbunătățire a Calității activității de audit intern		Anual		Coordonatorul activității de audit intern	
6	4.1, 8.3	Conformitatea cu Standardele Globale de Audit Intern				
6.1.	Pe baza rezultatelor autoevaluărilor periodice, directorul executiv de audit trebuie să elaboreze planuri de acțiune pentru a gestiona cazurile de neconformitate cu standardele și oportunitățile de îmbunătățire, inclusiv un calendar propus pentru acțiune. Directorul executiv de audit intern trebuie să comunice rezultatele autoevaluărilor periodice și ale planurilor de acțiune consiliului și conducerii superioare.				Coordonatorul activității de audit intern	
7	4.1, 15.1	Prezentarea neconformității				
7.1.	În cazul în care neconformitatea cu Standardele Globale de Audit Intern afectează domeniul de aplicare sau exercitarea generală a funcției de audit intern, directorul executiv de audit intern trebuie să comunice consiliului și conducerii superioare neconformitatea și impactul acesteia. În cazul în care misiunea de audit intern nu se desfășoară în conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern, comunicarea finală a misiunii de audit intern trebuie să prezinte următoarele detalii despre neconformitate:		Ori de câte ori este necesar (impact ridicat)		Coordonatorul activității de audit intern	
			Anual		Coordonatorul activității de audit intern	
		Standardul (standardele) cu care nu s-a obținut conformitatea.				

Nr. crt.	Standard	Elemente	Frecvența	Rezultate	Revizuit de	Observații
	• Motivul (motivele) neconformității. • Impactul neconformității asupra constatărilor și concluziilor misiunii de audit intern.					
Legendă aprecieri în col. „Rezultate”:						
	Bine – se asigură conformitatea cu Standardele Globale de Audit Intern					
	Necesită îmbunătățiri – abateri de la respectarea Standardelor Globale de Audit Intern					
	Nesatisfăcător – neconform cu Standardele Globale de Audit intern					

Coordonatorul activității de audit intern,

NUME / PRENUME

Nr. RPE

Semnătura

Anexa 18: Model Chestionar evaluări de calitate

– MODEL –

CERERE EVALUARE

Coordonator activitate audit intern al[organizația]

Programul de îmbunătățire și asigurare a calității activității de audit intern pentru anul

De la: Coordonator activitate audit intern

Către:(persoana aflată la conducerea structurii auditate)

Subiect: Solicitare completare chestionar de evaluare a activității de audit intern în urma finalizării misiunii de audit intern privind

Data trimiterii:

Stimată Doamnă /Stimate Domnule,

În perioada(perioada desfășurării misiunii), s-au desfășurat misiunile de audit intern privind

Ca parte a Programului îmbunătățire și asigurare a calității activității de audit intern pentru societatea, am aprecia răspunsurile dumneavoastră la întrebările din chestionarul anexat.

Coordonatorul activității de audit intern,

Nume-Prenume/Nr. RPE / Semnătura

.....

**ANEXĂ LA CEREREA DE EVALUARE:
CHESTIONAR DE EVALUARE
A CALITĂȚII SERVICIILOR PRESTATE**

I. Claritate și comunicare

Nr.	Întrebare	Foarte bun	Bun	Satisfăcător	Nesatisfăcător
1	În ce măsură considerați că echipa de audit intern a definit și a comunicat în mod clar obiectivele și domeniul misiunii de audit?	☐	☐	☐	☐
2	Cum apreciați calitatea comunicării între echipa de audit intern și structura auditată pe parcursul derulării misiunii?	☐	☐	☐	☐

II. Profesionalism și competențe

Nr.	Întrebare	Foarte bun	Bun	Satisfăcător	Nesatisfăcător
3	Care este nivelul de profesionalism și conduită manifestat de auditorii interni în interacțiunile cu personalul organizației?	☐	☐	☐	☐
4	În ce măsură considerați că auditorii interni dețin cunoștințele și competențele necesare pentru a înțelege procesele și riscurile evaluate?	☐	☐	☐	☐

III. Raportare și recomandări

Nr.	Întrebare	Foarte bun	Bun	Satisfăcător	Nesatisfăcător
5	Cum evaluați claritatea și structura rapoartelor de audit transmise?	☐	☐	☐	☐

6	În ce măsură considerați că rapoartele de audit au reflectat aspectele esențiale și relevante pentru activitatea evaluată?	☐	☐	☐	☐
7	Cum apreciați respectarea termenelor de transmitere a rapoartelor de audit?	☐	☐	☐	☐
8	În ce măsură considerați că recomandările formulate de echipa de audit sunt utile, aplicabile și contribuie la îmbunătățirea proceselor interne?	☐	☐	☐	☐

IV. Valoare adăugată și satisfacție generală

Nr.	Întrebare	Foarte bun	Bun	Satisfăcător	Nesatisfăcător
9	În ce măsură considerați că activitatea de audit intern sprijină atingerea obiectivelor organizației?	☐	☐	☐	☐
10	Care este nivelul general de satisfacție în legătură cu activitatea și contribuția echipei de audit intern?	☐	☐	☐	☐

V. Alte întrebări

Nr.	Întrebare	Răspuns
11	Ce sugestii sau recomandări aveți pentru îmbunătățirea activității de audit intern?	

Data răspuns

Nume / Prenume.....

Funcția.....

Semnătura

Anexa 19: Model autoevaluare – declarația de conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern

– MODEL –

Declarația de conformitate cu Standardele Globale de Audit Intern

Activitatea de audit intern desfășurată **se completează cu nivelul de conformare, după cum urmează:**

Nivelul 1 „se conformează în general”,

Nivelul 2 „este parțial conformă”

Nivelul 3 „este neconformă / nu se conformează”

Denumire	Nivelul de conformare		
	Nivelul 1	Nivelul 2	Nivelul 3

Denumire	Nivelul de conformare		
	Nivelul 1	Nivelul 2	Nivelul 3
Standard 1.1 Onestitate și curaj profesional			
Standard 1.2 Așteptările etice ale organizației			
Standard 1.3 Comportament corespunzător din perspectivă legală și etică			
Standard 2.1 Obiectivitatea individuală			
Standardul 2.2 Protejarea obiectivității			
Standardul 2.3 Dezvăluirea afectării obiectivității			
Standard 3.1 Competență			
Standard 3.2 Dezvoltarea profesională continuă			
Standard 4.1 Conformitatea cu Standardele Globale de Audit Intern			
Standard 4.2 Conștiinciozitate profesională corespunzătoare			
Standard 4.3 Scepticism profesional			
Standard 5.1 Utilizarea informațiilor			
Standard 5.2 Protecția informațiilor			

Denumire	Nivelul de conformare		
	Nivelul 1	Nivelul 2	Nivelul 3
Standard 6.1 Mandatul aferent funcției de audit intern			
Standardul 6.2 Carta/Statutul auditului intern			
Standardul 6.3 Sprijin din partea consiliului și a conducerii superioare			
Standard 7.1 Independența organizațională			
Standardul 7.2 Calificări ale directorului executiv de audit intern			
Standard 8.1 Interacțiunea cu Consiliul			
Standard 8.2 Resurse			
Standard 8.3 Calitate			
Standard 8.4 Evaluarea externă a calității			
Standardul 9.1 Înțelegerea guvernantei, a managementului riscului și a proceselor de control			
Standard 9.2 Strategia de audit intern			
Standard 9.3 Metodologii			
Standardul 9.4 Planul de audit intern			
Standardul 9.5 Coordonare și încredere			
Standard 10.1 Gestionarea resurselor financiare			
Standard 10.2 Gestionarea resurselor umane			
Standardul 10.3 Resurse tehnologice			
Standard 11.1 Construirea de relații și comunicarea cu părțile interesate			
Standardul 11.2 Comunicarea eficace			
Standard 11.3 Comunicarea rezultatelor			
Standardul 11.4 Erori și omisiuni			
Standard 11.5 Comunicarea acceptării riscurilor			
Standard 12.1 Evaluarea internă a calității			
Standardul 12.2 Măsurarea performanței			
Standardul 12.3 Supravegherea și îmbunătățirea performanțelor de angajare			
Standardul 13.1 Comunicarea pe parcursul angajamentului/misiunii de audit intern			
Standardul 13.2 Evaluarea riscurilor misiunii de audit intern			
Standardul 13.3 Obiectivele și domeniul de aplicare al angajamentului/ misiunii de audit intern			
Standard 13.4 Criterii de evaluare			
Standard 13.5 Resursele misiunii de audit intern			

Denumire	Nivelul de conformare		
	Nivelul 1	Nivelul 2	Nivelul 3
Standard 13.6 Program de lucru			
Standardul 14.1 Culegerea de informații pentru analiză și evaluare			
Standard 14.2 Analize și constatări potențiale ale angajamentului/ misiunii de audit intern			
Standard 14.3 Evaluarea constatărilor			
Standard 14.4 Recomandări și planuri de acțiune			
Standardul 14.5 Concluziile misiunii de audit intern			
Standardul 14.6 Documentația misiunii de audit intern			
Standard 15.1 Comunicarea finală a misiunii de audit intern			
Standardul 15.2 Confirmarea implementării recomandărilor sau a planurilor de acțiune			

Data emiterii

Coordonatorul activității de audit intern,

Nume-Prenume

Nr. RPE

Semnătura