

ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE A MOLDOVEI
FACULTATEA „CONTABILITATE”

Lidia CAUȘ

Maria RATCOV

Anatolie IACHIMOVSKI

AUDIT INTERN

NOTE DE CURS

- 2018 -

Lucrarea a fost examinată și recomandată pentru editare la ședința Catedrei "Contabilitate și audit" (proces-verbal nr.4 din 30 noiembrie 2017), a fost aprobată la ședința Comisiei metodice din cadrul Facultății „Contabilitate” (proces-verbal nr.4 din 23 ianuarie 2018) și a Consiliului Facultății „Contabilitate” (proces-verbal nr.6 din 29 martie 2018).

Referenți:

- E. Cechina – doctor în economie, conferențiar universitar
- D. Grumeza – doctor în economie, conferențiar universitar
- L. Lazari – doctor în economie, conferențiar universitar
- A. Popovici – doctor în economie, conferențiar universitar

DESCRIEREA CIP A CAMEREI NAȚIONALE A CĂRȚII

Cauș, Lidia.

Audit intern : Note de curs / Lidia Cauș, Maria Ratcov, Anatolie Iachimovschi ; Acad. de Studii Econ. a Moldovei, Fac. "Contabilitate". – [Chișinău] : ASEM, 2018. – 117 p. : tab.

1 disc optic electronic (CD-ROM ; 700 Mb ; 52x) : sd., col.; în container, 15 x 15 cm. – Cerințe de sistem: Windows OS, HDD 64 Mb, PDF Reader. – Disponibil: www.ase.md

Bibliogr.: p. 77-79.

ISBN 978-9975-75-929-8.

336.148(075)

C 31

Autori:

© Conf. univ. dr. Lidia Cauș

© Conf. univ. dr. Anatolie Iachimovschi

© Lect. sup. M. Ratcov

ISBN 978-9975-75-929-8.

CUPRINS

Introducere	4
Capitolul I. ASPECTE GENERALE PRIVIND AUDITUL INTERN	
1.1. Definirea și caracteristica auditului intern	6
1.2. Cadrul normativ aferent auditului intern	10
1.3. Deosebiri între auditul intern și auditul extern	14
Capitolul II. PLANIFICAREA ACTIVITĂȚII UNITĂȚII DE AUDIT INTERN	
2.1. Planificarea auditului intern	17
2.2. Elaborarea planului strategic de audit intern	21
2.3. Planificarea anuală a activității unității de audit intern	28
Capitolul III. MISIUNI DE AUDIT INTERN	
3.1. Scopul și obiectivele misiunii de audit intern	34
3.2. Elaborarea programului misiunii de audit intern	36
3.3. Exercițarea lucrărilor misiunii de audit intern	43
Capitolul IV. RAPORTAREA REZULTATELOR AUDITULUI INTERN ȘI MONITORIZAREA IMPLEMENTĂRII ACESTORA	
4.1. Întocmirea proiectului raportului misiunii de audit intern	51
4.2. Elaborarea și prezentarea raportului misiunii de audit intern	56
4.3. Urmărirea implementării recomandărilor de audit	61
Capitolul V. SUPRAVEGHEREA ȘI EVALUAREA AUDITULUI INTERN	
5.1. Supervizarea lucrărilor misiunii de audit intern	67
5.2. Evaluarea internă și externă a activității unității de audit intern	71
Bibliografie	77
Dosarul misiunii de audit intern	80

INTRODUCERE

Prezenta lucrare își propune, printr-o abordare sintetică, să prezinte aspectele conceptuale și metodologice ale auditului intern necesare de a fi însușite în procesul de studiu universitar. Lucrarea a fost concepută ca suport de curs pentru disciplina de audit intern, scopul urmărit fiind de a pune la dispoziția studenților un material care să dezvăluie lucrările de organizare și derulare a misiunilor de audit intern.

Acest material poate fi folosit și ca un curs introductiv în programele de perfecționare profesională a auditorilor interni. Cursul urmărește îmbogățirea cunoștințelor din sfera disciplinelor de specialitate oferind o călăuză în derularea unei misiuni de audit intern. Totodată, autorii înserează o orientare generală în conduita auditorilor interni în relațiile sale cu persoanele auditate.

Întrucât la practicarea acestei activități, auditorul insistă pe o serie de lucrări specifice desfășurării misiunii de audit intern, în lucrare sunt expuse competențele profesionale urmărite de a fi obținute la acest curs prin prisma următoarelor subiecte:

- definirea conceptului de audit intern, înțelegerea rolului și a valorii adăugate pe care auditorul intern trebuie să-l aducă entității;
- sistemul de audit intern potrivit cadrului normativ și procedural actual;
- evaluarea sistemului de control intern, politicilor și activităților realizate de entitate;
- analiza și evaluarea riscurilor asociate activităților din interiorul entității;
- funcționarea auditului intern, inclusiv planificarea, pregătirea și derularea misiunii.

Includerea acestor subiecte în notele de curs pentru studii universitare asigură un sprijin important în dezvoltarea teoretică și practică a activității de audit intern în Republica Moldova. Materialul, relatat prin intermediul acestor note de curs, răspunde nevoilor studenților de a dezvolta următoarele competențe:

I. la nivel de cunoaștere:

- să cunoască prevederile standardelor naționale de audit, normele metodologice de exercitare a misiunilor de audit intern;
- să identifice obiectivele auditului intern și să cunoască rolul unității de audit intern într-o entitate sau instituție;
- să cunoască etapele auditului, precum: planificarea misiunilor de audit intern, colectarea probelor de audit, raportarea constatărilor și recomandărilor, supervizarea și evaluarea lucrărilor de audit intern.

II. la nivel de aplicare:

- să aplice principiile și metodele de investigare specifice auditului intern;

- să identifice și să ierarhizeze riscurile obiectelor auditabile;
- să argumenteze concluziile de audit și să interpreteze corect rezultatele auditului;
- să evalueze performanțele entității și sistemele de control pe baza informațiilor din rapoartele de audit intern;
- să întocmească documentația de planificare, exercitare, raportare și supraveghere;
- să evalueze calitatea lucrărilor de audit intern.

III. la nivel de integrare:

- să elaboreze proceduri operaționale de audit intern;
- să perfecționeze procesul de documentare a testelor, foilor de lucru, fișelor de identificare și analiză a problemelor;
- să formuleze constatări, recomandări și concluzii.

Ținând cont de cadrul de referință al activității în cauză, prezentele note de curs abordează noțiunile de bază privind auditul intern, planificarea activităților de audit intern, procesul de organizare și derulare a unei misiuni de audit intern, supravegherea implementării rezultatelor auditului intern, monitorizarea și evaluarea calității lucrărilor de audit intern. În aspect practic, se exersează proceduri specifice fiecărei etape de derulare a lucrărilor misiunii de audit intern, inclusiv: planificarea și inițierea misiunii, exercitarea lucrărilor în teren și documentarea acestora, raportarea și monitorizarea implementării recomandărilor de audit.

Totodată, lucrarea face referință la anumite repere istorice privind conceptul de audit intern, abordează postulatele auditului intern și explică noțiunile de audit extern și intern, precizează cadrul de referință al conceptului de audit intern, expune considerentele generale privind sistemul de control intern și raporturile sale cu auditorul intern, tratează responsabilitatea auditorului vis-a-vis de detectarea fraudelor și erorilor.

Capitolul I și II sunt scrise de Lidia Cauș, conf. univ., dr., capitolul III de Maria Ratcov, lect. sup., capitolul IV și V de Anatolie Iachimovschi, conf. univ., dr.

Capitolul I. ASPECTE GENERALE PRIVIND AUDITUL INTERN

1.1. Definirea și caracteristica auditului intern

1.2. Cadrul normativ aferent auditului intern

1.3. Deosebiri între auditul intern și auditul extern

1.1. Definirea și caracteristica auditului intern

Cuvântul „*audit*” provine de la latinescul „audio” care în traducere semnifică „a asculta”. Pentru început, în secolul XVIII auditul a fost practicat pentru utilizatorii externi, numindu-se audit extern. Ulterior, spre sfârșitul secolului XIX serviciile de audit au început să fie folosite și de utilizatorii interni, în special de conducătorii întreprinderii, care au înțeles beneficiile auditului pentru a afla situația reală a entității și a obține consultanță și recomandări pentru îmbunătățirea situației acesteea.

Auditul intern este considerat o profesie relativ nouă bine organizată, cu influență crescândă, care răspunde necesităților organizațiilor, începând cu probleme contabile pînă la depistarea principalelor riscuri ale entităților. Profesia de audit intern se bazează pe un cadru de referință recunoscut în lume, chiar dacă, datorită varietății mediilor în care este practicat, acesta trebuie să se adapteze pentru a lua în calcul particularitățile legislative și de reglementare ale fiecărei țări, regulile specifice care guvernează anumite sectoare de activitate, mărimea și cultura entității. Acest cadru de referință servește drept bază pentru pregătirea unei diplome profesionale recunoscute pe plan mondial, eliberată în baza unui examen de specialitate.

Auditul intern a apărut după criza economică mondială din anul 1929 din Statele Unite ale Americii. Întreprinderile afectate de recesiunea economică căutau căi de reducere a cheltuielilor și taxelor. Aceste entități foloseau deja serviciile de audit extern, organisme independente care aveau misiunea de a certifica situațiile financiare. La efectuarea activității de certificare, auditorii externi trebuiau să efectueze numeroase activități pregătitoare: inventarieri, analize de conturi, sondaje etc.

Astfel, pentru reducerea cheltuielilor unele lucrări pregătitoare erau efectuate de personalul unității, care participau la lucrările curente ale auditorilor externi fără a efectua sinteze și concluzii. Auditorii externi au acceptat aceste servicii cu condiția unei supervizări. În așa fel au apărut acești „auditori”, care efectuau activități de audit, dar „interni” deoarece făceau parte din întreprinderi. Odată ce a trecut criza, ei au fost folosiți în continuare, deoarece dobândiseră cunoștințele necesare și utilizau metodele și instrumentele aplicate domeniului contabil. Ulterior, auditorii interni au lărgit domeniul de aplicare a activității lor și au modificat unele obiective.

Un rol important în promovarea activității de audit intern pe plan internațional îi revine Institutului Auditorilor Interni din Statele Unite ale Americii. Institutul în cauză definește

activitatea de audit intern în modul următor: „**Auditul intern** este o activitate independentă, obiectivă, de asigurare și consultanță, menită să adauge valoare și să îmbunătățească operațiunile unei organizații. Ajută o organizație să-și îndeplinească obiectivele printr-o abordare sistematică, disciplinată în vederea evaluării și îmbunătățirii eficienței proceselor de management al riscurilor, control și guvernanta”.

Ținând cont de această definiție și de tendințele actuale de dezvoltare **auditul intern**, în prezent, reprezintă o activitate independentă și obiectivă, care oferă entității asigurarea unui grad de control asupra operațiunilor, o îndrumază în ceea ce privește îmbunătățirea operațiunilor și contribuie la adăugarea unui plus de valoare acestora, ajută entitatea în atingerea obiectivelor, evaluând, printr-o abordare sistematică și metodică, procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare a instituției, cu propuneri de consolidare a eficacității lor.

Misiunea unității de audit intern este de a realiza o activitate obiectivă și independentă prin oferirea serviciilor de asigurare și consultanță, pentru a îmbunătăți operațiunile entității și a contribui la adăugarea unui plus de valoare.

Auditul intern, deși există astăzi în entități, este o funcție nouă cu particularități singulare, care nu poate fi confundate cu altele. Auditul intern are funcții de analizare, consultare și recomandare, prezintă rapoarte de audit intern care reflectă situația reală a unei instituții sub toate aspectele de activitate și care includ propuneri de soluționare a lacunelor depistate în activitatea acesteia. Astfel, auditul intern se aplică tuturor entităților și tuturor tipurilor de activități, ceea ce inevitabil conduce la furnizarea unor informații obiective și veridice utilizatorilor de informație, necesare luării deciziilor.

Auditul intern este o activitate independentă și obiectivă, care:

a) oferă entității asigurarea unui grad de control asupra operațiunilor, o îndrumă în ceea ce privește îmbunătățirea operațiunilor și contribuie la adăugarea unui plus de valoare acestora;

b) ajută entitatea în atingerea obiectivelor, evaluând, printr-o abordare sistematică și metodică, procesele de management al riscurilor, de control și de guvernare a entității, oferind propuneri de consolidare a eficacității lor.

Deosebim următoarele *tipuri de audit intern*:

a) **auditul de sistem**, care reprezintă o evaluare de profunzime a sistemelor de conducere și control intern, cu scopul de a stabili dacă acestea funcționează economic, eficace și eficient, pentru identificarea deficiențelor și formularea de recomandări pentru corectarea acestora;

b) **auditul performanței**, care examinează dacă criteriile stabilite pentru implementarea obiectivelor și sarcinilor entității sunt corecte pentru evaluarea rezultatelor și apreciază dacă rezultatele sunt conforme cu obiectivele;

c) **auditul de regularitate**, care reprezintă examinarea acțiunilor asupra efectelor financiare pe seama fondurilor sau a patrimoniului, sub aspectul respectării ansamblului principiilor, regulilor procedurale și metodologice care le sunt aplicabile.

Auditul intern este o activitate care se bazează pe anumite etape realizate într-o anumită consecutivitate, după finisarea cărora de fiecare dată revine la faza inițială. Din aceste considerente activitatea de audit intern este asociată cu conceptul de ciclul auditului intern.

Ciclul auditului intern constă din patru etape:

- stabilirea strategiei de audit intern,
- exercitarea lucrărilor misiunii de audit intern,
- elaborarea și prezentarea rapoartelor de audit intern,
- evaluarea acțiunilor conducerii privind implementarea rezultatelor auditului.

Etapele auditului intern constau din subetapele respective prezentate în tabelul 1.1.

Tabelul 1.1.

Etapele și subetapele ciclului auditului intern

<i>Etape</i>	<i>Subetape</i>
Elaborarea strategiei și planului activității unității de audit intern	- evaluarea riscurilor semnificative - stabilirea necesităților de resurse - determinarea priorităților anuale - planificarea misiunilor de audit intern
Realizarea misiunii de audit intern	- notificarea privind declanșarea auditului - efectuarea ședinței de deschidere - exercitarea lucrărilor de audit în teren - documentarea probelor obținute la audit - organizarea ședinței de închidere a lucrărilor de audit în teren
Raportarea constatărilor și recomandărilor de audit, monitorizarea implementării acestora	- revizuirea constatărilor și recomandărilor de audit - comunicarea iregularităților depistate la audit - elaborarea și prezentarea raportului de audit intern - monitorizarea implementării recomandărilor
Supravegherea și evaluarea rezultatelor activității unității de audit intern	- evaluarea calității lucrărilor misiunii - evaluarea externă a activității de audit intern

Activitatea de audit intern începe cu o *strategie*, ce constă în elaborarea planului strategic și planului anual al activității de audit intern. La această etapă se identifică scopurile și obiectivele entității, precum și riscurile inerente care ar putea împiedica realizarea acestora.

Misiunile de audit sînt planificate cu atenție pentru a identifica obiectivele de audit și testele necesare pentru colectarea probelor privind eficacitatea sistemului de control intern.

Activitățile în teren trebuie bine structurate și gestionate pentru a asigura justificarea deplină a constatărilor și recomandărilor misiunii prin probe de audit de calitate înaltă.

Rezultatele auditului intern sunt prezentate în rapoartele de audit, care dezvăluie contextul activității de audit, constatările de audit și recomandările privind înlăturarea punctelor slabe. Rapoartele de audit sînt distribuite tuturor persoanelor responsabile de implementarea recomandărilor.

Eficacitatea auditului intern depinde de capacitatea conducerii de a modifica corespunzător sistemele și procedurile pentru a minimiza riscurile operațiunilor organizaționale. Conducătorul entității trebuie să creeze condiții necesare, care permit implementarea recomandărilor. Scopul general este de a atinge un echilibru optim între costul controlului intern și riscurile prevenite de controlul respectiv.

Activitatea de audit intern este bazată pe următoarele **principii**:

- a) planificarea adecvată;
- b) raționamentul profesional;
- c) axarea pe client.

Planificarea adecvată și pregătirea activității de audit intern necesită timp. În general, pregătirea misiunii de audit intern reprezintă aproximativ a treia parte din întregul volum de muncă necesar pentru realizarea unei misiuni, iar pregătirea calitativă a acestora contribuie cu șaizeci la sută la reușita atingerii obiectivelor de audit.

Raționamentul profesional presupune că auditul constituie o activitate profesională, care este realizată de către angajații instruiți în mod corespunzător în baza standardelor profesionale. Metodologia oferită de normele pentru implementarea auditului intern în sectorul public este interpretată, utilizînd raționamentul de audit. Spre exemplu, este imposibil ca două misiuni diferite de audit să fie exact identice. Abordarea profesională, descrisă în normele profesionale, oferă o modalitate structurată de acumulare a probelor și constatărilor de audit pentru a formula recomandări conducerii în finalul misiunii de audit.

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

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

Organizarea activităților realizate în cadrul misiunilor de audit reprezintă o dovadă evidentă a profesionalismului activității de audit intern. Auditul intern este o parte integrantă a organizației și activează împreună cu conducerea întru realizarea obiectivelor acesteia.

Conform prevederilor standardelor profesionale există un anumit nivel credibil de independență și obiectivitate a funcției de audit intern. Aceasta rezultă dintr-o relație de lucru *axată pe client*, bazată pe respect reciproc. Pe durata întregului proces de audit auditorii stabilesc și mențin legături durabile de comunicare cu conducerea și personalul entității auditate. Aceasta permite auditorilor să obțină mai multe informații și să înțeleagă mai bine ce stă la baza fiecărei operațiuni din cadrul entității.

1.2. Cadrul normativ aferent auditului intern

Auditul intern este o activitate care a prins contur de-a lungul anilor, căutând să răspundă mereu necesităților în continuă schimbare pe care le au entitățile. În Republica Moldova auditul intern se implementează în baza programului național de realizare a planului de acțiuni convenit de Uniunea Europeană. Programul în cauză stabilește obiectivele strategice de cooperare între părți, cu scopul de a ajusta sistemul de guvernare al Republicii Moldova în crearea unui *sistem de control financiar public intern*. În prezent, sistemul nominalizat se conduce de metodologiile și standardele recunoscute la nivel internațional, precum și de cele mai bune practici europene.

Controlul financiar public intern reprezintă o concepție necesară creării răspunderii manageriale pentru funcționarea sistemului de management financiar și control, precum și auditului intern. Concepția se axează pe abordarea contemporană internațională acceptată a rolului și poziției controlului financiar public intern la asigurarea utilizării eficiente a mijloacelor publice.

Conform celor mai bune practici europene, noțiunea de *control financiar public intern* poate fi definită ca un sistem general consolidat al Guvernului și organelor subordonate acestuia, instituit cu scopul de a garanta în sectorul public managementul financiar și controlul utilizării fondurilor publice, conform principiilor bunei gestionări financiare. Modelul controlului financiar public intern a fost elaborat de către Comisia Europeană pentru propriile necesități, după care a devenit parte a acquis-ului comunitar, care urmează a fi transpus în cadrul legal al tuturor noilor state-membre ale Uniunii Europene.

Ca rezultat sistemul de control financiar și revizie, care a existat în republică, a fost reformat într-un sistem de control intern și audit intern public modern, compatibil cu standardele și cerințele recunoscute în lume. Astfel, în cadrul aparatului central al Ministerului Finanțelor a fost creată Direcția de armonizare a controlului financiar public intern cu două servicii în subordine: Serviciul de armonizare a auditului intern în sectorul public și Serviciul de

armonizare a managementului financiar și controlului în sectorul public. Serviciile în cauză exercită funcții de ordin metodologic, instructiv și coordonare privind asigurarea aplicării standardelor de audit de către unitățile de audit intern din cadrul instituțiilor publice.

Unitatea de audit intern are sarcina de a verifica aplicarea procedurilor de management financiar și control potrivit cerințelor de gestionare prudentă și diligentă a instituției publice în raport cu funcțiile acesteia și resursele necesare pentru realizarea lor. Funcția auditului intern este una ce ține de analiză, consultare și recomandare în mod independent, iar rapoartele de audit intern reflectă situația reală a unei instituții sub toate aspectele de activitate și includ propuneri de soluționare a lacunelor depistate în activitatea acesteia.

Anumite cerințe privind sistemul de control intern și audit intern sunt stipulate de Legea contabilității. Conform prevederilor legii în cauză, entitatea este obligată să organizeze un sistem de control intern, răspunderea pentru organizare o poartă conducerea. Auditul intern este obligatoriu pentru instituțiile financiare și poate fi efectuat de auditori interni sau auditori externi independenți. În cazul entităților, pentru care auditul intern nu este obligatoriu, acestea pot crea o structură de audit intern sau implica în acest scop auditori independenți.

În activitatea sa auditorii interni se bazează pe următoarele acte normative specifice domeniului: Standardele Naționale de Audit Intern; Codul etic al auditorilor interni; Carta de audit intern; Normele metodologice pentru auditul intern; Instrucțiunile proprii de aplicare a normelor metodologice de audit intern ținând cont de specificul entității.

Standardele Naționale de Audit Intern aprobate de Ministrul Finanțelor prin Ordinul nr.153 din 12.09.2018 au fost elaborate în baza Standardelor Internaționale ale Practicii Profesionale de Audit Intern și sunt aplicabile sectorului public, dar se recomandă spre utilizare și sectorului privat. Aceste standarde prezintă declarații dezvoltate la cel mai înalt nivel de conceptualizare, care stau la baza îndeplinirii unei misiuni de audit, asigură criteriile de realizare și de evaluare a activității de audit, constituind fundamentul unui înalt nivel profesional în practica auditării. Importanța acestor standarde constă în crearea premiselor comportamentului profesional al auditorilor, planificării și desfășurării auditului, precum și raportării rezultatelor obținute.

Standardele în cauză au ca obiectiv definirea principiilor de bază pe care practica auditului intern le urmează, furnizarea unui cadru de referință în vederea realizării și promovării activităților de audit intern, care să aducă un plus de valoare, stabilirea criteriilor de apreciere a funcționării auditului intern, favorizarea îmbunătățirii proceselor și operațiunilor organizaționale. Ele ajută la asigurarea calității raportului de audit, susținând în același timp credibilitatea auditorului în fața utilizatorilor rapoartelor de audit.

Codul etic aprobat de Ministrul Finanțelor prin Ordinul nr.74 din 10.06.2014 a fost elaborat în concordanță cu codul de etică al Institutului Auditorilor Interni din SUA. Prevederile codului sunt obligatorii pentru activitatea auditorilor interni din sectorul public și recomandabil pentru sectorul privat. Codul etic al auditorilor interni este un act normativ, care include principiile relevante pentru profesia și practica de audit intern, precum și regulile de conduită a auditorilor interni, având ca scop promovarea unei culturi etice în cadrul profesiei de auditor intern. Scopul codului etic este crearea cadrului etic necesar desfășurării profesiei de auditor intern, astfel încât acesta să-și îndeplinească cu profesionalism, loialitate, corectitudine și în mod conștiincios obligațiunile de serviciu și să se abțină de la orice faptă care ar putea prejudicia entitatea auditată.

Codul etic urmărește asigurarea următoarelor cerințe în activitatea auditorului intern: performanța, profesionalismul, calitatea serviciilor, încrederea, conduita adecvată, credibilitatea. În desfășurarea activității auditorul intern este obligat să respecte următoarele principii fundamentale: integritatea, obiectivitatea, competența, confidențialitatea. Pentru a asigura respectarea deplină a acestui cod, conducerea unității de audit intern solicită auditorului intern semnarea anuală a *declarației privind respectarea prevederilor codului de etică*. În scopul asigurării independenței auditorului intern, înaintea începerii fiecărei misiuni de audit intern, acesta completează o *declarație de interese*, care oferă informații despre funcțiile sau interesele deținute de către auditorul intern în afara entității și pot avea un impact asupra activității lui.

Carta de audit intern a fost aprobată de Ministrul Finanțelor prin Ordinul nr.74 din 10.06.2014 și reprezintă un model al regulamentului de funcționare a unităților de audit intern din cadrul instituțiilor, care este elaborată în baza Standardelor Naționale de Audit Intern, Codului etic al auditorilor interni și cadrului normativ relevant. Carta de audit intern este un document oficial, care definește misiunea, competențele, responsabilitățile și aria de aplicabilitate a activității de audit intern, stabilește poziția auditului intern în cadrul entității, autorizează accesul la documentele, bunurile și persoanele relevante pentru îndeplinirea corespunzătoare a misiunii de audit intern.

Prin intermediul Cartei de audit intern se precizează sfera de activitate a auditului intern, se stabilește poziția unității de audit intern în structura organizațională a instituției, se stipulează drepturile și obligațiile angajaților unității de audit intern, autorizează accesul la personal, documente și bunuri fizice, necesare îndeplinirii corespunzătoare a misiunii de audit intern. Carta de audit intern este elaborată de către conducătorul unității de audit intern și aprobată de conducătorul entității.

Normele metodologice de audit intern în sectorul public (NMAISP), aprobate de Ministrul Finanțelor prin Ordinul nr.105 din 15.07.2013, oferă îndrumarea metodologică

necesară pentru aplicarea Standardelor Naționale de Audit Intern. Există următoarele norme care dezvăluie și explică metodologia de organizare și exercitare a auditului intern (tab. 1.2.):

Tabelul 1.2.

Normele metodologice de audit intern

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

Cu ajutorul Normelor metodologice se comentează și se explică aplicarea prevederilor standardelor de audit intern și se recomandă beneficierea de cele mai bune practici în domeniu. De asemenea, se analizează acțiunile necesare pentru a asigura realizarea activităților de audit intern în conformitate cu cele mai înalte standarde de calitate și se prezintă premisele principale pentru generarea valorii adăugate în activitatea de audit intern. Reglementările oferite sunt obligatorii, cât și cu caracter facultativ privind aplicarea formularelor documentelor de lucru și exemplelor convenționale.

1.3. Deosebiri între auditul intern și auditul extern

Auditul intern, axat la început pe probleme contabile, a devenit astăzi un instrument puternic de depistare a principalelor riscuri ale organizațiilor. Pentru conturarea definiției atribuite auditului intern este necesar să fie evidențiate următoarele funcții specifice acestei activități:

- 1) oferirea de consultații conducătorului entității;
- 2) acordarea asistenței personalului cu sarcini manageriale.

Prin aceste funcții, auditul intern se distinge de celelalte activități de control, precum și față de auditul extern. Auditorul intern oferă consultații managerului privind administrarea activităților de care este responsabil. De aceea, auditorul intern se consideră un consilier, care ajută conducerea la soluționarea problemelor legate de activitatea economico-financiară, astfel ca decizia aprobată de manager să asigure pe viitor un control mai eficient. În calitate de consilier, auditorul intern se manifestă prin arta și maniera de a acționa în mod profesional și prin abilitatea de a aplica anumite instrumente și tehnici.

Auditorul oferă asistență nu doar conducerii, dar și personalului entității. Interesul față de auditul intern se manifestă de către orice angajat al entității, în mod mai deosebit personalul este interesat de minimizarea riscurilor aferente conformității cu reglementările de bază sau legate de eficacitatea activităților entității. Necesitatea de asistență este mai evidentă în cazul riscurilor legate de deeturnări de mijloace, fraude sau de dispariție a activelor.

În acest context, auditul intern este o activitate din cadrul entității menită să ofere soluții de perfecționare a sistemului de management a riscurilor și de control intern. *Caracteristicile de bază ale activității de audit intern* sunt următoarele:

- universalitatea activității de audit intern;
- independența auditorului intern;
- periodicitatea de exercitare a misiunilor de audit intern.

Universalitatea activității de audit intern se manifestă în baza ariei de aplicabilitate, scopului urmărit și profesionalismului auditorilor interni. Astfel, aria de aplicabilitate constituie toate entitățile în cadrul cărora există activitate de audit intern. În prezent, auditorul intern funcționează atât în sectorul privat, cât și în sectorul public, contribuind la ameliorarea controlului intern aferent tuturor activităților desfășurate în cadrul entității, inclusiv și a celor de natură financiară și contabilă. Auditul intern ajută managerii să stăpânească mai bine activitatea entității. Pentru realizarea acestui scop auditul intern trebuie să aibă posibilitatea de a audita fiecare activitate din cadrul entității. Prin urmare, activitatea de audit intern este exercitată de specialiști din diverse domenii profesionale. În caz dacă entitatea nu-și permite să angajeze specialiștii necesari, va recurge la contractarea experților din exterior.

Independența auditorului intern presupune:

- neimplicarea în elaborarea și implementarea controlului intern al entității;
- lipsa relațiilor personale, financiare și oficiale cu persoanele auditate;
- absența intereselor financiare și politice față de activitățile auditate;
- neexistența responsabilităților în activitățile sectorului auditat.

Auditorii interni sunt angajați de entitate pentru a efectua controlul activității acestora. Ei se raportează direct consiliului de administrare a entității. Responsabilitățile lor sunt diferite și depind de cerințele angajatului, de la un control de rutină a conformității evidenței până la auditul sau controlul situațiilor financiare. Auditorii interni sunt subordonați organelor superioare de conducere ale unității. Utilizatorii externi de informație nu prea acceptă informația acestora și nu se bazează pe datele verificate numai de auditorii interni, din cauza lipsei de independență a acestora.

Periodicitatea de exercitare a auditului intern este determinată de frecvența auditării activităților și operațiunilor entității. Auditul intern există și funcționează permanent în cadrul entității, însă anumite obiecte sunt auditate mai frecvent sau mai rar în dependență de problemele și riscurile cu care se confruntă. Graficul de auditare a structurilor, activităților și operațiunilor din cadrul entității este stabilit în planul strategic, planul anual și programul de audit intern.

Actualmente termenul de audit este asociat activității de control financiar, în special activității de audit a situațiilor financiare. Din cauza costurilor mari caracteristice auditului extern unele entități au creat structuri interne de audit, care activau cu costuri mai mici. Aceste costuri, chiar dacă erau însoțite de plăți suplimentare de certificare a situațiilor financiare de către auditorul extern, însumate nu depășeau prețul unui serviciu complex de audit extern. În acest caz, auditorul extern nu începea lucrările de la zero, dar se baza pe rezultatele auditului intern. În prezent, unitățile cu servicii de audit intern sunt vizitate de auditorii externi cu scopul de a realiza comparații și diverse analize, dar nu pentru verificări detaliate a operațiunilor și proceselor.

Auditorul extern este solicitat, de regulă, să certifice situațiile financiare, iar auditorul intern este angajat să ofere consultații și propuneri pentru managerul entității în privința minimizării riscurilor legate de utilizarea economă a mijloacelor sau să identifice punctele slabe în gestionarea acestora. Activitatea de audit intern constă în efectuarea permanentă de verificări, inspecții și analize ale sistemului de control intern în scopul evaluării obiective a măsurii în care acesta asigură îndeplinirea obiectivelor entității și utilizarea resurselor în mod economic, eficace și eficient, pentru a raporta conducerii constatările făcute, slăbiciunile identificate și măsurile propuse de ameliorare a performanțelor entității.

Auditul intern se află în corelație cu auditul extern, întrucât obiectul ambelor activități constituie controlul intern al unității. Auditorul intern examinează dacă controlul intern se aplică pentru fiecare activitate și operațiune realizată de entitate și dacă controlul intern existent funcționează eficient. Iar în baza aprecierilor aferente eficienței controlului intern, auditul intern formulează soluții de perfecționare a controlului intern sub formă de recomandări.

Auditorul extern, de asemenea, examinează existența și funcționarea controlului intern. Însă scopul urmărit este de a se încredința că controlul intern contribuie la asigurarea contabilității cu informația autentică. Constatările și recomandările auditorului intern sunt utilizate de auditorul extern pentru a înțelege mai bine dificultățile cu care se confruntă controlul intern și în ce măsură ele pot asigura serviciul contabil cu informație veridică.

Auditul intern este exercitat de persoane angajate, care se subordonează administrației entității, iar auditul extern este efectuat de auditori independenți. Independența auditorului este reglementată de actele legislative și normative. Auditul extern este exercitat în baza contractului încheiat de către firma de audit cu entitatea auditată, pe când auditul intern este efectuat în interesul conducerii de una sau mai multe persoane angajate în baza contractelor individuale de muncă. Auditorii interni nu au puterea de decizie, care rămâne și aparține administrației entității.



Întrebări pentru recapitularea cunoștințelor:

- 1. Definiți auditul intern.*
- 2. Descrieți esența și caracteristicile de bază ale auditului intern.*
- 3. Explicați ce reprezintă misiunea unității de audit intern.*
- 4. Enumerați tipurile de audit intern și caracteristicile distinctive ale acestora.*
- 5. Numiți tipurile de misiuni de audit intern.*
- 6. Ce reprezintă ciclul auditului intern.*
- 7. Care sunt etapele și subetapele ciclului auditului intern.*
- 8. Dezvăluți principiile esențiale ale activității de audit intern.*
- 9. Dați noțiunea controlului financiar public intern.*
- 10. Enumerați actele normative care reglementează auditul intern.*
- 11. Care este rolul normelor metodologice în exercitarea auditului intern.*
- 12. Comentați deosebirile între auditul intern și auditul extern.*

Capitolul II. PLANIFICAREA ACTIVITĂȚII UNITĂȚII DE AUDIT INTERN

2.1. Planificarea auditului intern

2.2. Elaborarea planului strategic de audit intern

2.3. Planificarea anuală a activității unității de audit intern

2.1. Planificarea auditului intern

Unitatea de audit intern este responsabilă de asigurarea, consultarea, evaluarea eficacității sistemului de management financiar și control intern al entității și oferirea recomandărilor pentru îmbunătățirea lui. Prin oferirea serviciilor de asigurare și consultanță, rolul auditului intern este de a asista managementul în evaluarea și îmbunătățirea proceselor de guvernare, control și management al riscurilor, menite să asigure atingerea obiectivelor instituției și gestionarea adecvată a riscurilor. Astfel, conducătorii unităților de audit intern trebuie să gestioneze eficient activitatea de audit pentru a se asigura că aceasta aduce valoare adăugată entității, inclusiv și prin planificarea adecvată a activității unității de audit intern.

Planificarea activității de audit intern, în general, constituie aproximativ a treia parte din întregul volum de muncă necesar pentru realizarea acesteia. Scopul procesului de planificare este de a defini prioritățile unității de audit intern în concordanță cu obiectivele entității. Resursele de audit intern sînt limitate și trebuie orientate spre domeniile cele mai importante, ceea ce va asigura gestionarea eficientă a întregii entități.

Procedurile de planificare generală a unității de audit intern abordează procesul de planificare pe două nivele:

- *planificarea generală* a activității unității de audit intern;
- *planificarea detaliată* a lucrărilor fiecărei misiuni de audit intern.

Planificarea generală cuprinde elaborarea:

- planului strategic pentru unitatea de audit intern,
- planului anual al activităților de audit intern.

Planificarea strategică și anuală a misiunilor de audit se bazează pe evaluarea riscurilor cu care se confruntă obiectivele și activitățile entității.

Planificarea detaliată cuprinde elaborarea programelor de lucru al misiunilor de audit intern cu stabilirea principalelor lucrări de audit necesare de realizat.

Planurile de audit intern se elaborează în baza:

✚ principiului completitudinii ce prevede că nici o structură sau activitate să nu poată fi exclusă de la exercitarea auditului intern,

✚ principiului prudenței în conformitate cu care toate activitățile trebuie auditate cel puțin o dată la trei ani,

✚ principiului oportunității, care insistă ca obiectivele prevăzute în plan să fie stabilite prin analiza și evaluarea riscurilor.

Procesul de planificare a activității de audit intern este gestionat de către conducătorul unității de audit intern și este defalcat în trei *etape*:

- a. etapa de cercetare a obiectivelor entității;
- b. etapa de analiză a sistemelor și proceselor din cadrul entității;
- c. etapa de elaborare a planului strategic de audit intern.

Acest proces începe cu *activitatea de cercetare* a principalelor obiective ale entității, inclusiv cele operaționale, financiare și regulatorii. Apoi, se studiază principalele instrumente de implementare a politicilor stabilite pentru atingerea obiectivelor entității. Astfel de instrumente pot fi: elaborarea planurilor activităților operaționale, controlul sistemelor și proceselor din cadrul entității, monitorizarea gestionării și utilizării resurselor.

La etapa următoare, conducătorul unității de audit intern *analizează sistemele și procesele* pentru a stabili care din acestea se confruntă cu probleme majore. Pentru aceasta este necesară divizarea sistemelor și proceselor pe categorii.

Sistemele pentru auditare pot fi divizate în:

- ✓ *sisteme corporative*, spre exemplu planificarea activităților generale ale entității;
- ✓ *sisteme financiare*, cum ar fi atragerea și rambursarea capitalului;
- ✓ *sisteme de suport*, precum recrutarea și promovarea personalului;
- ✓ *sisteme informaționale*, manageriale și contabile;

Aceste sisteme sunt examinate prin prisma calității informației oferite conducerii entității, eficienței și eficacității operațiunilor gestionate de sistem, măsurilor luate pentru protejarea și integritatea patrimoniului, maniera în care sunt respectate deciziile conducerii și procedurile operaționale de lucru. Pentru identificarea și examinarea sistemelor în cauză sînt utilizate următoarele surse de informații:

- documentația de constituire și organigrama entității;
- regulamentele interne de funcționare a fiecărui departament și subdiviziuni;
- bugetele, rapoartele anuale și indicatorii de performanță stabiliți pentru entitate;
- planul general operațional de activitate și planurile fiecărei subdiviziuni;
- documentația privind dezvoltarea tehnologiilor informaționale și altor elemente de infrastructură;
- rapoarte de audit extern, ale inspecțiilor și altor controale financiare.

În calitate de obiect al auditului intern pot fi aplicate procesele gestionate de către unitatea auditată. Un avantaj al abordării bazate pe procese este controlul permanent pe care îl oferă legăturile dintre procesele individuale.

Un *proces* poate fi considerat un ansamblu de activități care utilizează aceleași resurse pentru transformarea elementelor de intrare în elemente de ieșire.

Întrucât abordarea bazată pe procese promovează dezvoltarea în implementarea și îmbunătățirea eficacității sistemului de control, la etapa planificării auditului intern al activităților economico-financiare sunt analizate următoarele procese:

Tabelul 2.1.

Procesele analizate la etapa planificării auditului intern

Tipurile de procese	Exemple de procese
Procese operaționale	<ul style="list-style-type: none"> - procesul de aprovizionare cu materiale, mărfuri și alte obiecte - procesul de producere, prestare a serviciilor și executare a lucrărilor - procesul de livrare a produselor finite și mărfurilor
Procese de decontare	<ul style="list-style-type: none"> - procesul decontărilor cu furnizorii și clienții - procesul decontărilor cu personalul și titularii de avans - procesul decontărilor cu bugetul și organele de asigurări sociale și de asistență medicală
Procese contabile	<ul style="list-style-type: none"> - procesul elaborării și dezvăluirii politicilor contabile - procesul elaborării și aprobării bugetului de venituri și cheltuieli - procesul organizării, desfășurării și documentării inventarierii - procesul elaborării situațiilor financiare

Conducătorul unității de audit intern va solicita opinia managerului entității privind importanța sistemelor sau proceselor identificate pentru a fi auditate. Discuțiile cu conducerea are loc în mod deschis și se axează pe următoarele aspecte:

- clarificarea principalelor obiective ale entității și a rolului fiecărei subdiviziuni în parte în procesul de realizare a obiectivelor;
- identificarea principalelor riscuri întâlnite în realizarea obiectivelor entității și ale subdiviziunilor;
- examinarea rezultatelor activităților de audit intern și extern, efectuate pe parcursul ultimului an;
- stabilirea domeniilor în care conducătorii nu sînt siguri de controlul intern sau de eficiența subdiviziunilor;
- precizarea domeniilor prioritare pentru care entitatea ar dori să obțină asigurări și care ar dori să fie auditate.

Aceste discuții trebuie să ofere conducătorului unității de audit intern suficiente cunoștințe despre riscurile și controalele cheie aferente tehnologiilor informaționale și despre tehnicile de audit disponibile bazate pe tehnologii, pentru a-și îndeplini atribuțiile desemnate. O atenție sporită se va acorda riscurilor semnificative care pot afecta obiectivele, operațiunile sau resursele entității. De asemenea, se va analiza riscurile de fraudă și în ce mod acestea sunt gestionate de entitate.

La planificarea strategică și anuală se analizează riscurile aferente obiectivelor entității, riscurile inerente fiecărui nivel de conducere, precum: riscurile organizatorice, riscurile financiare, riscurile operaționale, precum și alte riscuri.

Pentru planificare, prezintă interes riscurile organizatorice ce se referă la delimitarea defectuoasă a sarcinilor incompatibile, lipsa unor proceduri interne adecvate, documentarea necorespunzătoare sau insuficientă a operațiunilor. Riscurile financiare, investigate la această etapă, sunt cele legate de efectuarea de plăți pentru bunuri nerecepționate sau pentru servicii neprestate, supraplăți ca urmare a supraevaluării achizițiilor, realizarea tranzacțiilor cu risc valutar sporit. De asemenea, sunt examinate și riscurile operaționale ce țin de neexecutarea unui control intern adecvat, întocmirea unor documente justificative necorespunzătoare, înregistrarea eronată a documentelor în contabilitate.

Rezultatele evaluării acestor riscuri sunt luate ca bază pentru a defini prioritățile activității de audit intern în concordanță cu obiectivele entității. Riscurile sunt evaluate cel puțin o dată în an, iar managerul entității tinde să obțină asigurări precum că planul strategic și planul anual abordează riscurile identificate de către managerii operaționali. Utilizarea acestei abordări de evaluare a riscurilor la fiecare nivel ierarhic de conducere oferă următoarele avantaje:

- a) conducerea superioară va avea asigurări precum că toate sistemele și procesele majore sînt incluse în planul strategic și anual al auditului intern;
- b) orientarea resurselor spre domeniile, unde resursele sînt cele mai necesare, astfel conducătorul entității primește asigurări privind eficiența misiunilor de audit intern;
- c) îmbunătățirea cunoștințelor conducătorului despre sistemele, procesele și riscurile cu care se confruntă entitatea.

În acest mod se asigură îmbogățirea cunoștințelor conducătorului entității despre auditul intern și rolul lui la perfecționarea sistemelor și proceselor operaționale. Axarea pe riscuri oferă conducătorilor garanții că auditul intern întrunește scopurile în cel mai eficient mod, precum și faptul că procedurile de audit intern nu sînt excesive și nu împiedică funcționarea eficientă a sistemului sau procesului. Scopul auditului intern este de a ajuta entitatea la atenuarea riscurilor și de a aduce valoare adăugată prin contribuirea activă la procesul de realizare a principalelor obiective operaționale ale entității.

2.2. Elaborarea planului strategic de audit intern

Planificarea activității de audit intern începe cu elaborarea *planului strategic* și *planului anual* al activității de audit intern, care sunt de o importanță majoră pentru organizarea activităților unității de audit intern.

Pentru elaborarea *planului strategic de audit intern* se identifică scopurile și obiectivele generale ale entității de audit intern, precum și riscurile inerente care ar putea împiedica realizarea acestora. În procesul de planificare strategică este necesar să se abordeze întregul sistem de control intern, inclusiv operațiunile, resursele, personalul, atribuțiile și responsabilitățile fiecărui departament sau structuri din cadrul entității.

Procesul de planificare strategică este bazat pe raționamentul și abilitățile profesionale ale auditorului intern privind:

- identificarea sistemelor și proceselor care necesită a fi auditate pentru a oferi conducerii o asigurare rezonabilă privind riscurile și eficacitatea controlului intern;
- identificarea resurselor necesare pentru a satisface necesitățile de audit.

Planul strategic conține un rezumat al principalelor decizii de planificare, fiind un document și pentru conducerea entității, este succint și evită utilizarea terminologiei de audit, care ar putea induce în eroare utilizatorii. Astfel, planul nu abordează detaliat toate aspectele auditului intern în fiecare an, ci include doar principalele domenii de activitate pentru formarea unei opinii generale privind orientarea activităților de audit intern.

Planul strategic este multianual și se elaborează, de regulă, pe o perioadă de trei ani. Această abordare oferă un echilibru rezonabil între perioada viitoare, pentru care sînt estimate circumstanțele de activitate a entității și necesitatea de a evalua toate sistemele sau procesele semnificative pentru o anumită perioadă de timp. Conducătorii unităților de audit intern pot selecta o perioadă mai mare pentru planurile lor strategice, dacă această decizie poate fi justificată de circumstanțele entității.

La elaborarea planului strategic, se consideră necesar de stabilit un raport rezonabil între periodicitatea auditării sistemelor sau proceselor cu grad înalt de risc, cu grad mediu și mic de risc. De asemenea, trebuie să se țină cont și de timpul necesar pentru implicarea specialiștilor, amplasarea în diverse locuri a oficiilor unității și structurilor auditate, timpul ce trebuie rezervat pentru planificarea auditului și alți factori care se cer de a fi luați în calcul.

Frecvența de exercitare a misiunilor de audit se determină în baza raționamentului profesional. Modelul prezentat în tabelul 2.2. servește drept referință pentru un plan strategic stabilit pe trei ani.

Frecvența misiunilor de audit intern

<i>Categoria de risc</i>	<i>Frecvența de exercitare</i>
Risc înalt	- anual
Risc mediu	- la fiecare doi ani
Risc redus	- la fiecare trei ani

Planul strategic trebuie să prevadă auditarea mai frecventă a sistemelor sau proceselor cu riscuri mai mari pentru a confirma că obiectul auditabil este de importanță majoră și va fi ținut sub control permanent și efectiv. Sistemele sau procesele cu riscuri medii necesită misiuni de audit mai puțin frecvente, fiindcă chiar dacă nu sînt auditate într-un anumit an, expunerea la riscuri va fi relativ mică.

Auditorul se bazează pe rezultatele misiunilor de audit precedente cu condiția că timp de doi sau trei ani informațiile și datele colectate ulterior să confirme că au avut loc puține schimbări. În cazul sistemelor cu riscuri reduse, se planifică cicluri cu durată mai mare, poate chiar de trei ani, fiecare audit oferind o parte mică de asigurări suplimentare. Examinarea periodică a sistemelor cu riscuri reduse oferă conducerii asigurări, precum că expunerea la risc nu s-a schimbat între timp.

Problema de bază care apare la elaborarea planului strategic constă în identificarea principalelor riscuri din cadrul sistemelor sau proceselor auditabile, în baza unui șir de factori de risc ponderați. Pentru aceasta auditorul intern determină scorul fiecărui factor de risc, care se utilizează pentru stabilirea frecvenței, cu care sistemul sau procesul va fi auditat.

Dacă toate riscurile majore pentru obiectivele entității sînt analizate la nivel strategic, este ușor să se decidă ce sistem sau proces să fie auditat și cît de frecvent. Scopul urmărit la elaborarea planului strategic nu este de a aborda detaliat toate aspectele controlului intern în fiecare an, ci de a obține o acoperire suficientă a principalelor domenii, pentru a permite formarea unei opinii generale.

Factorii de risc sau criteriile în funcție de care se apreciază riscurile sunt:

- a) Materialitatea;
- b) Mediul de control;
- c) Sensibilitatea;
- d) Preocupările conducerii.

Fiecărui factor i se atribuie un anumit scor de la unu pînă la cinci, precum și un anumit coeficient sau pondere. Stabilirea scorului și a coeficientului factorului de risc se bazează pe

raționamentul profesional al auditorului intern. În tabelul ce urmează este prezentat un model de evaluare a factorilor de risc, recomandat de bunele practici în domeniu.

Tabelul 2.3.

Evaluarea factorilor de risc

<i>Factorii de risc (coeficientul)</i>	<i>Criteriile de evaluare</i>	<i>Scorul</i>
A. Materialitatea, ponderea în bugetul anual (3)	Mai puțin de 1%	0
	Ponderea de 5-10%	2
	Ponderea de 25-50%	3
	Peste 75%	5
B. Mediul de control, vulnerabilitatea obiectelor auditate (2)	Control intern bun, risc scăzut de fraude și erori	0
	Control intern relativ bun, cu anumit risc de fraude și erori	3
	Control intern ineficient, cu riscuri înalte de fraude și erori	5
C. Sensibilitatea, corelația cu mediul extern (2)	Are contacte minime cu mediul extern	0
	Există anumite complicații cu mediul extern	3
	Probleme majore de ordin juridic	5
D. Preocupările conducerii, rolul în activitatea entității (4)	Rol redus în activitatea entității, cu impact mic asupra realizării obiectivelor	0
	Rol major în activitatea entității, implică anumite preocupări din cauza eșecurilor repetate	5

Materialitatea invocă expresia valorică a ponderii veniturilor, cheltuielilor, activelor supuse riscului în bugetul anual al entității în perioada auditată. Scorul acestui factor de risc se atribuie în dependență de ponderea în bugetul anual.

Mediul de control se evaluează în funcție de eșecurile precedente în controlul intern, fraudele precedente, riscurile inerente constatate, nivelul ridicat al erorilor, existența problemelor manageriale, dacă au fost efectuate sau nu careva revizuri în trecut. Scorul acestui factor de risc se stabilește în funcție de controlul intern existent.

Sensibilitatea exprimă contactele cu mediul extern, cum ar fi sensibilitatea politică, precum și reacția la importanța obiectivelor entității, numărul sistemelor intercorelate, impactul asupra serviciilor sau asupra altor direcții și structuri din cadrul entității. Scorul acestui factor de risc se atribuie în dependență de flexibilitatea sistemului la mediul extern.

Preocupările conducerii reflectă punctele slabe ale controlului, domeniile problematice specifice. Scorul acestui factor de risc se atribuie în dependență de aprecierea conducerii și interesul față de acest sistem.

Pot fi utilizați și alți factori de risc sau un număr mai restrâns de criterii. Este de menționat că, la evaluarea factorilor de risc auditorul intern nu se bazează pe valori absolute, uneori se pot utiliza metode mai simple de apreciere a factorilor de risc. Este important ca astfel de metode să fie discutate cu managerul entității și să se analizeze principalele riscuri cu care se confruntă fiecare sistem și proces din cadrul entității.

Conform metodei de evaluare a factorilor de risc, prezentată în tabelul 2.3., totalul scorurilor factorilor de risc se determină în baza următoarei formule de calcul:

$$\mathbf{S\ total = A \times 3 + B \times 2 + C \times 2 + D \times 4}$$

Unde:

S total - totalul scorurilor factorilor de risc;

A – materialitatea;

B – mediul de control;

C – sensibilitatea;

D – preocupările conducerii.

În cazul în care, auditorul consideră că această formulă de calcul exprimă raționamentul profesional de evaluare a categoriei de risc a obiectului auditabil, formula în cauză se va utiliza pentru toate sistemele sau procesele care urmează a fi examinate din cadrul unității auditate.

De exemplu, auditorul intern dispune de informații precum că procesul de aprovizionare cu materiale, mărfuri și alte obiecte se confruntă cu riscuri legate de aprovizionări neautorizate, procurări la prețuri mari, achiziții de bunuri inutile sau de calitate joasă. În bugetul anual tranzacțiile de procurare au o pondere semnificativă de peste 75%. Totodată, procesul în cauză se confruntă cu riscuri înalte de fraude și erori, controlul intern fiind ineficient. De asemenea, s-a constatat că există probleme majore de ordin juridic cu furnizorii pentru nerespectarea graficului de achitare a datoriilor comerciale.

Din cauza eșecurilor repetate de soluționare a problemelor menționate mai sus, procesul de aprovizionare este în atenția managerului entității care consideră că acesta are un rol major în realizarea obiectivelor entității. Prin urmare, în baza acestui raționament fiecărui factor de risc i se poate atribui scorul maximal de cinci puncte. Astfel, scorul total va fi de 55 puncte ($3 \times 5 + 2 \times 5 + 2 \times 5 + 4 \times 5$), prin urmare acest proces va fi inclus în planul strategic pentru a fi auditat în primul an.

Rezultatele obținute în urma efectuării calculelor scorurilor factorilor de risc sunt utilizate pentru a clasifica sistemele și procesele auditabile în următoarele categorii (tab.2.4.):

Tabelul 2.4.

Clasificarea obiectelor auditabile în dependență de scorul factorilor de risc

<i>Scorul factorilor de risc</i>	<i>Categoria riscului</i>	<i>Frecvența de auditare</i>
Peste 49	Risc înalt	- anual
30-49	Risc mediu	- la fiecare doi ani
Mai puțin de 30	Risc redus	- la fiecare trei ani

Categoriile de risc pot fi extinse sau reduse în funcție de raționamentul profesional aplicat de auditorul intern. Pot fi aplicate, de exemplu cinci categorii de risc: risc foarte înalt, înalt, mediu, redus, foarte scăzut. Iar pentru fiecare factor de risc pot fi atribuiți alți coeficienți sau ponderi pentru determinarea scorului total. Aplicarea acestor categorii de risc este convențională și se adaptează la intuiția auditorului intern privind percepția riscurilor cu care se confruntă sistemul sau procesul.

După ce s-a decis frecvența realizării misiunilor de audit, la următoarea etapă se determină resursele necesare pentru realizarea planului strategic. Auditorii interni nu oferă asigurări precum că toate riscurile majore, cu care se confruntă entitatea, vor fi verificate în mod corespunzător. Nivelul de asigurare, pe care îl oferă auditorii, depinde de nivelul și calitatea resurselor disponibile și de faptul că resursele sînt limitate și nu acoperă toate necesitățile entității.

Resursele pentru exercitarea activității de audit intern se regăsesc în cele două tipuri de costuri de realizare a misiunilor de audit intern:

- costuri directe;
- costuri indirecte.

Costurile directe de efectuare a misiunilor de audit reprezintă costurile necesare pentru examinarea fiecărui sistem sau proces și care depind de dimensiunea și complexitatea entității. Resursele de audit intern necesare se estimează ținînd cont de domeniul activităților ce urmează a fi auditate, complexitatea lucrărilor de audit intern, etapele procesului de audit intern și monitorizarea directă a acestora.

Problema care apare la etapa planificării constă în asigurarea unui raport rezonabil între costul misiunii de audit și beneficiile obținute din efectuarea acesteea. Beneficiile includ recomandări pentru îmbunătățirea sistemului sau procesului auditat și oferirea de asigurări cu privire la corespunderea, eficacitatea și siguranța controlului intern. Auditorii interni necesită suficient timp pentru înțelegerea sistemului sau procesului auditat și elaborarea recomandărilor practice.

Costurile indirecte ale activității de audit intern includ resursele financiare pentru planificarea generală a auditului și gestionarea efectivă a unității de audit intern:

- elaborarea și actualizarea planului strategic și planului anual de audit intern;
- convenirea asupra graficului vizitelor de audit în teren;
- întâlniri cu conducătorul entității pentru discutarea progreselor realizate;
- întâlniri și discuții cu auditorii externi;
- întocmirea rapoartelor periodice și anuale.

La etapa planificării auditului intern este important să se prevadă suficiente mijloace pentru activități, ce nu țin nemijlocit de efectuarea misiunilor de audit, cum ar fi: instruirea angajaților; gestiunea entității; întâlniri la nivel de subdiviziuni; interviuri, aprecieri și alte activități legate de resurse umane; concedii anuale de odihnă; concedii pentru incapacitatea temporară de muncă.

Planul strategic trebuie să cuprindă următoarele elemente:

- obiectivele principale ale entității și instrumente de politici de realizare a acestora;
- riscurile majore, ce ar putea împiedica realizarea obiectivelor;
- modul de determinare a obiectelor auditabile și gruparea acestora;
- impactele cu influență negativă pe viitor;
- modalitatea evaluării riscurilor și clasificării sistemelor sau proceselor auditabile;
- frecvența auditării sistemelor și proceselor cu riscuri înalte, medii și reduse;
- proiectul planului anual al activității de audit intern pentru primul an al planului strategic;
- resursele necesare pentru realizarea planului strategic și insuficiența de resurse;
- calitatea și eficacitatea resurselor de audit disponibile.

În continuare este prezentat un exemplu de plan strategic într-o formă simplificată, care cuprinde principalele elemente menționate mai sus, elaborat pentru o perioadă de trei ani (figura 2.1.).

Planul strategic este prezentat conducerii entității pentru examinare și aprobare. În caz de necesitate, planul strategic poate fi discutat cu Consiliul de administrare al entității. O copie al planului strategic este oferită tuturor angajaților unității de audit intern. Ulterior, conducătorul unității de audit intern discută cu managerul entității planul anual al activității de audit intern și resursele necesare pentru realizarea acestuia.

Planificarea este un proces dinamic, de aceea apariția unor sisteme și procese noi sau a unor evenimente ce afectează entitatea, impune reevaluarea necesităților de audit. Din acest motiv, atât necesitățile de audit, cât și planul strategic de audit intern, sînt revizuite anual. Deși planul strategic de audit acoperă un termen mediu, de obicei trei ani, este o activitate ce trebuie realizată anual. Riscurile și mediul organizației se schimbă în permanență, iar acest lucru face necesar o revizuire a condițiilor pe care s-a bazat inițial planul strategic.

Entitatea: SA "Succes" Unitatea: Audit intern		
PLANUL STRATEGIC DE AUDIT INTERN pentru anii 20X1 – 20X3		
Nr. crt.	Elementele de bază	Precizări:
1	Obiectivele entităţii şi instrumentele de exercitare	Realizarea activităţilor antreprenoriale: servicii de telefonie mobilă şi internet
2	Riscurile majore legate de realizarea cu succes a obiectivelor entităţii	Respectarea condiţiilor prevăzute de licenţă Servicii calitative cu aplicarea tehnologiilor avansate Raportarea financiară şi fiscală în conformitate cu cerinţele în vigoare
3	Modalitatea de determinare a obiectelor auditabile	Determinarea obiectelor auditabile în baza metodei de evaluare a factorilor de risc
4	Factorii care pot influenţa negativ activitatea entităţii în viitor	Costuri mari de implementare a tehnologiilor de performanţă. Gestionarea ineficientă a creanţelor şi datoriilor. Raportarea neadecvată cu afectarea deciziilor potenţialilor investitori
5	Modalitatea evaluării riscurilor	Evaluarea prin intermediul metodei ponderii factorilor de risc: materialitate, mediul de control, sensibilitate, preocupările conducerii
6	Frecvenţa auditării sistemelor şi proceselor cu riscuri înalte, medii şi reduse	În funcţie de categoria riscului: sistemele şi procesele cu riscuri înalte vor fi auditate anual, cele cu riscuri medii sunt auditate în al doilea an şi respectiv o dată la trei ani în cazul riscurilor reduse
7	Resursele necesare şi disponibile pentru realizarea planului strategic multianual de audit	Personal cu calificare în audit intern Fond de salarizare pentru auditori Încăpere, tehnică de birou
8	Impactul insuficienţei de resurse pentru realizarea planului strategic de audit	Asigurarea prezumţiei continuităţii activităţii entităţii în viitorul apropiat
9	Planului anual de audit pentru primul an al planului strategic	Planul anual al activităţii de audit intern pentru a.20X1
10	Calitatea şi eficacitatea resurselor de audit disponibile	Pentru a.20X1 au fost prevăzute fonduri de salarizare pentru unitatea de audit intern, entitatea dispune de încăpere şi tehnica necesară
11	Necesitatea instruirii personalului implicat în auditul intern	Se planifică deplasarea peste hotare şi instruirea de către experţi din domeniu

Conducătorul unităţii de audit intern, Ciocanu Sergiu

03.01.20X1

Figura 2.1. Planul strategic de audit intern

În cadrul revizuirii planului strategic de audit intern, conducătorul unităţii de audit intern analizează:

a) modificările care au avut loc în activităţile, obiectivele sau mediul intern şi extern al entităţii, care influenţează riscurile entităţii şi riscurile fiecărui sistem sau proces auditabil;

b) rezultatele misiunilor de audit intern precedente, care pot conduce la revizuirea evaluării inițiale a riscurilor și priorităților;

c) bugetele, dacă sînt adecvate și asigură prestarea unor servicii de audit intern eficiente.

2.3. Planificarea anuală a activității unității de audit intern

Planul anual al activității unității de audit intern include partea planului strategic de audit ce se referă la misiunile de audit intern, care sînt realizate în următoarele douăsprezece luni. Planul anual al activității de audit intern definește scopul și durata fiecărei misiuni de audit, precum are rolul de a aloca în mod corespunzător personalul și alte resurse necesare pentru exercitarea lucrărilor de audit.

Planul anual oferă conducătorului entității o informație generală privind activitățile planificate ale unității de audit intern pentru anul respectiv, departamentele și subdiviziunile ce urmează a fi auditate, sistemele și procesele cu riscuri semnificative, durata acțiunilor de auditare și perioadele supuse auditului, persoanele antrenate în misiunile de audit. În plan se argumentează necesitatea instruirii auditorilor interni, utilizării unor cunoștințe de specialitate ale experților, cu care urmează să se încheie contracte de servicii sau de consultanță.

În procesul de elaborare a planului anual al activității de audit intern, conducătorul unității de audit intern va încuraja auditorii interni, implicați în planificare, să elaboreze un plan de lucru calitativ și care să aducă entității valoare adăugată. În acest scop, conducătorul unității de audit intern va lua în considerare estimările din planul strategic de audit intern și principalele constatări ce indică modificarea gradului de expunere la riscuri a obiectului auditat. Micșorarea gradului de expunere la riscuri generează necesitatea de a amîna anumite misiuni de audit intern, iar sporirea gradului de expunere la riscuri contribuie la planificarea misiunilor de audit suplimentare în scopul evaluării domeniilor specifice sau urmării implementării planurilor de acțiuni.

Conducătorul unității de audit intern va lua în considerare, de asemenea, și restricțiile organizaționale, cum ar fi modificarea structurii organizaționale, implementarea sistemelor informaționale, perioade cu volume mari de lucru, perioada concediilor de odihnă, rezervarea timpului necesar pentru a include lucrări suplimentare de audit intern și a evita modificarea frecventă a planului anual al activității de audit intern. Aproximativ a cincea parte din timpul fiecărui auditor poate fi lăsat nedistribuit în planul anual pentru a permite o flexibilitate și pentru a asigura efectuarea altor activități ale unității de audit intern. Totodată, se va analiza punctele forte și cele slabe ale personalului disponibil și se va planifica alocarea mijloacelor financiare pentru dezvoltarea și instruirea auditorilor interni.

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

- a) alocarea personalului și altor resurse pentru întreaga perioadă de planificare;
- b) selectarea misiunilor de audit din planul strategic în limitele resurselor disponibile;
- c) identificarea numărului de zile necesare pentru efectuarea fiecărei misiuni;
- d) analiza perioadelor pentru efectuarea anumitor misiuni de audit intern;
- e) stabilirea graficului de realizare a misiunilor pe parcursul anului;
- f) revizuirea planului anual al activității unității de audit intern.

Punctul de referință pentru alocarea personalului și altor resurse de audit este planul strategic de audit intern. Conducătorul unității de audit intern determină resursele necesare pentru realizarea obiectivelor misiunii de audit, estimează cheltuielile legate de personal, cât și alte cheltuieli necesare pentru efectuarea auditului. Cheltuielile suplimentare legate de realizarea misiunii de audit intern pot fi cheltuielile de implicare a specialiștilor calificați din exterior. De exemplu, în cazul dacă pentru realizarea misiunii este nevoie de implementarea unor metode speciale de audit, cu care încă nu este familiarizat personalul unității de audit intern.

La determinarea resurselor necesare pentru realizarea misiunii de audit, conducătorul unității de audit intern realizează următoarele activități:

- analizează cunoștințele și competențele necesare pentru efectuarea misiunii;
- determină numărul de auditori și nivelul experienței membrilor echipei;
- desemnează șeful echipei de audit, care trebuie să dispună de autoritate, abilități, aptitudini manageriale și legitimitate pentru efectuarea misiunii;
- angajează resurse externe, dacă sunt necesare cunoștințe și competențe suplimentare;
- determină necesarul de cheltuieli pentru realizarea misiunii de audit.

Membrii echipei implicați în misiunea de audit intern se stabilesc în funcție de resursele alocate în acest scop. La formarea echipei se ține cont de natura și complexitatea fiecărei misiuni de audit intern, de limitele de timp disponibile. Componența echipei de audit depinde de tipul misiunilor de audit intern și poate fi organizată să activeze în mod centralizat, descentralizat sau să fie aplicată o combinație a acestora. Deseori, auditul intern este exercitat doar de către angajații unității de audit intern fără a fi implicați persoane din exterior. Desemnarea auditorilor interni pentru fiecare misiune de audit se efectuează de conducătorul unității de audit intern.

În continuare este prezentat un exemplu de plan anual al activității unității de audit intern (fig. 2.2.).

Entitatea: SA "Succes"		
Unitatea: Audit intern		
PLANUL ANUAL DE AUDIT INTERN pentru anul 20X1		
Nr. crt.	Elementele de bază	Precizări:
1	Scopul acțiunilor de auditare	Perfecționarea activității economico-financiare
2	Obiectivele acțiunilor de auditare	Verificarea ținerii contabilității și raportării conform prevederilor politicilor contabile și dispozițiilor normative în vigoare
3	Activitățile supuse auditului intern	Elaborarea și aprobarea politicilor contabile Organizarea și ținerea contabilității Raportarea financiară și fiscală
4	Structura organizatorică în cadrul căreia se va exercita auditul	Departamentul financiar-contabil
5	Durata de exercitare a lucrărilor de audit	Durata se precizează în programul de lucru al misiunii de audit intern
6	Perioada supusă auditului	Anul de raportare financiară
7	Auditorii antrenați în exercitarea lucrărilor de audit intern	Munteanu Ion Popescu Elena
8	Experții străini care necesită a fi implicați în audit	Specialistul în tehnologii informaționale
Conducătorul unității de audit intern, Ciocanu Sergiu		03.01.20X1

Figura 2.2. Planul anual de audit intern

Planul anual de audit intern este însoțit de o **anexă** în care se justifică modul de selectare a misiunilor de audit intern. În anexă, pentru fiecare misiune de audit intern se indică rezultatele analizei riscului și criteriile care au fost luate în calcul la selectarea misiunii respective. Selectarea misiunilor se face în funcție de următoarele elemente de fundamentare:

- evaluarea riscurilor asociate diferitor structuri, activități, operațiuni;
- numărul subdiviziunilor, departamentelor, secțiilor supuse auditului;
- respectarea periodicității în auditare, cel puțin o dată la trei ani;
- tipul misiunii convenite cu fiecare unitate auditată.

De asemenea, sunt luate în considerare și sugestiile conducătorului entității referitor la constatările auditorului extern, deficiențele menționate în procesele-verbale ale inspecțiilor, aprecierile specialiștilor și experților privind structura și dinamica unor riscuri interne, rezultatele analizei trendurilor pe termen lung privind aspecte ale funcționării sistemului sau procesului auditat, evaluarea impactului unor modificări petrecute în mediul în care evaluează entitatea.

Procesul de planificare al unei misiuni de audit constă din două *etape principale*:

- formularea obiectivelor misiunii;
- planificarea procedeeleor de audit.

Obiectivele misiunii sînt convenite cu conducătorul unității de audit intern și confirmate de reprezentanții unității auditate. Obiectivele de audit sînt formulate ținînd cont de natura, funcțiile specifice și circumstanțele domeniului auditat.

Auditorii formulează obiectivele pentru fiecare misiune de audit în parte. Auditorii definesc obiectivele misiunii de audit, răspunzînd la întrebarea de ce se efectuează acest audit, de exemplu, pot fi următoarele afirmații:

- a) identificarea și descrierea proceselor auditabile;
- b) confirmarea că procesele operaționale corespund obiectivelor și funcțiilor stabilite;
- c) evaluarea impactului punctelor slabe;
- d) identificarea proceselor care corespund unei anumite funcții;
- e) evaluarea surselor de informații;
- f) evaluarea calității produselor, generate de procesul în cauză.

Auditorii prezintă unităților auditate modul în care intenționează să atingă obiectivele de audit și expun tipurile de probe ce vor fi colectate și testele ce vor fi realizate în timpul misiunii de audit. Pe parcursul etapei de lucru în teren, auditorii pot utiliza următoarele *procedee de audit*:

- interviurile cu angajații;
- examinarea documentației;
- verificarea anumitor algoritme de calcul;
- contrapunerea informațiilor, bazelor de date, rapoartelor;
- confirmări la fața locului ce țin de sisteme și procese;
- urmărirea modului de funcționare a sistemelor automatizate.

Procedeele de audit, utilizate de auditori în cadrul exercitării misiunii în teren, trebuie argumentate și totodată explicată importanța lor în procesul de colectare a probelor de audit pentru a evita afirmațiile ulterioare ale reprezentanților unității auditate cu privire la insuficiența probelor de audit colectate pentru atingerea obiectivelor auditului și minimizarea cheltuielilor de efectuare a misiunii de audit intern.

Personalul unității auditate consacră timp pentru a oferi date și informații auditorilor, oferind răspunsuri la întrebări și participînd la interviuri. De aceea, informarea în prealabil despre volumul de lucru și efectuarea discuțiilor cu personalul unității auditate, la etapa de planificare, va preveni viitoarele neînțelegeri din partea angajaților entității.

Actualizarea planului de audit intern se realizează prin întocmirea unui *proces verbal de modificare a planului de audit intern*, aprobat de conducătorul entității. Necesitatea modificării planului anual al activității de audit intern poate interveni din următoarele *motive*:

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

Conducătorul unității de audit intern trebuie să mențină un echilibru între acceptarea unor astfel de solicitări și necesitatea de a urma planul anual al activității de audit intern pentru a oferi un nivel adecvat de asigurări în legătură cu principalele riscuri identificate. Cu conducerea entității se discută beneficiile obținute prin acceptarea solicitării de modificare și impactul asupra planului anual al activității de audit intern. Rezultatele acestor discuții se documentează prin întocmirea unui proces-verbal, care se va păstra în dosarul de audit intern. Conducătorul trebuie să evite modificări frecvente ale planului anual.

În cazul când conducătorul unității de audit intern acceptă efectuarea unei misiuni de audit, care nu a fost inclusă în planul anual al activității de audit intern, activitățile din plan sînt replanificate și planul de lucru revizuit este prezentat conducerii spre aprobare. Planul anual al activității de audit intern se actualizează cel mult o dată în trimestru. Conducătorul unității de audit intern planifică volumul de resurse rezervat pentru activitățile neplanificate sau ad-hoc reieșind din datele perioadelor precedente.



Întrebări pentru recapitularea cunoștințelor:

1. *Precizați scopul urmărit la planificarea auditului intern.*
2. *Comentați cele două nivele de planificare a activității unității de audit intern.*
3. *Ce principii se aplică la elaborarea planurilor de audit intern?*
4. *Care sunt etapele procesului de planificare a activității de audit intern?*
5. *Divizați sistemele și procesele pe categorii și tipuri, formulați exemple.*
6. *Expuneți conținutul principal al planului strategic al activității de audit intern.*
7. *Cum se aplică raționamentul profesional la determinarea frecvenței misiunilor de audit.*

8. *Descrieți esența obiectivului auditului intern referitor la aprecierea sistemului de control intern.*
9. *Explicați factorii în funcție de care se apreciază riscurile la elaborarea planului strategic.*
10. *Comentați metodologia de evaluare a factorilor de risc la determinarea frecvenței auditului.*
11. *Ce resurse sunt necesare pentru realizarea planului strategic al activității de audit intern.*
12. *Dați definiția planului anual al activității unității de audit intern.*

Capitolul III. MISIUNI DE AUDIT INTERN

3.1. Scopul și obiectivele misiunii de audit intern

3.2. Elaborarea programului misiunii de audit intern

3.3. Exercițarea lucrărilor misiunii de audit intern

3.1. Scopul și obiectivele misiunii de audit intern

Scopul misiunii de audit intern este de a acorda consultanță și asigurari privind eficacitatea sistemului de management financiar și control, contribuind la obținerea plusvalorii și oferind recomandări pentru îmbunătățirea acestuia. O misiune poate include mai multe sarcini sau activități în scopul realizării unui set specific de obiective înrudite. Astfel, **misiunea de audit intern** poate fi definită ca o lucrare a auditorului intern, care constă într-o activitate de evaluare specifică executată de o persoană abilitată în conformitate cu legislația în vigoare.

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

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

Datorită acestor obiective auditul intern se distinge de orice activitate de control sau inspecție fiind recunoscută ca o *activitate de asistență*. Auditorul intern oferă asistență persoanelor responsabile, în primul rând managerului în luarea deciziilor privind asigurarea unui control mai bun în cadrul entității. Este de remarcat faptul că auditorul intern acordă ajutor salariaților fără a-i judeca. Sarcină auditorului intern nu este de a decide, ci este de a emite o judecată de valoare asupra instrumentelor și tehnicilor folosite în asigurarea controlului intern al entității.

Alt obiectiv al auditului intern este de a *evalua* elaborarea, implementarea și eficacitatea programelor, sistemelor de gestionare a tehnologiilor informaționale al entității. Prin prisma acestui obiectiv auditorul intern contribuie la îmbunătățirea proceselor de management al riscurilor. În acest scop, auditorul intern evaluează expunerile la riscuri a activităților operaționale și sistemelor informaționale examinând: veridicitatea și integritatea informațiilor financiare și operaționale; eficacitatea și eficiența operațiunilor și programelor; siguranța activelor; conformitatea cu actele legislative, normative și reglementările interne.



Misiunile de audit intern se clasifică după următoarele **criterii**

Tabelul 3.1.

Clasificarea misiunilor de audit intern

<i>Criteriaul</i>	<i>Tipul misiunii</i>	<i>Scopul misiunii</i>
Din punct de vedere al obiectivului misiunii	Misiune de asigurare	Evaluarea proceselor de management al riscurilor, de control sau de guvernare a entității
	Misiune de consiliere	Sporirea valorii procesului de administrare a entității prin oferirea de recomandări și consultații
În dependență de aria de aplicabilitate	Misiune de sistem	Stabilirea eficienței și eficacității sistemului de management și control intern
	Misiune de performanță	Aprecierea rezultatelor obținute comparativ cu cele propuse
	Misiune de regularitate	Examinarea respectării legislației în vigoare și politicilor interne ale entității


Misiunile de audit intern, în dependență de *obiectivele urmărite* la exercitarea acestora, se clasifică în următoarele tipuri de misiuni:

-  misiuni de asigurare;
-  misiuni de consiliere.

Misiunile de asigurare reprezintă examinarea obiectivă a elementelor probante, efectuată în scopul de a furniza entității o evaluare independentă a proceselor de management al riscurilor, de control sau de guvernare a entității. În cadrul acestora pot fi misiuni financiare, de performanță, de conformitate, de securitate și evaluări complexe.

Misiunile de consiliere reprezintă activități de consultanță sau alte servicii aferente consilierii, furnizate entității pentru a asista managementul la realizarea obiectivelor sale, ale căror natură și sferă de activitate sînt convenite în prealabil cu entitatea, de exemplu consiliere, facilitare, proiectare a procesului, precum și formare profesională. Aceste misiuni au ca scop de a spori plusul de valoare prin îmbunătățirea administrării entității, fără ca auditorul intern să-și asume responsabilitate managerială. Se consideră că misiunile de consiliere sunt o continuare firească a misiunilor de asigurare întrucît acestea oferă recomandări, studii, evaluări.

Misiunile de audit intern în dependență de *aria de aplicabilitate* se clasifică în următoarele tipuri:

-  misiuni de sistem;

- ✚ misiuni de performanță;
- ✚ misiuni de regularitate.

Misiunea de sistem evaluează sistemul de management și control intern cu scopul stabilirii dacă acesta funcționează în mod econom, eficient și eficace. *Misiunea de audit de performanță* analizează în complexitate toate activitățile și procesele dintr-o entitate cu scopul evaluării rezultatelor obținute comparativ cu cele propuse în condiții de economicitate, eficiență și eficacitate. *Misiunea de audit de regularitate* examinează gestionarea patrimoniului și resurselor cu scopul respectării legislației în vigoare și politicilor interne ale entității.

3.2. Elaborarea programului misiunii de audit intern

Pentru fiecare misiune de audit se întocmesc programe de lucru care asigură planificarea acțiunilor concrete de efectuat pentru realizarea obiectivului misiunii. **Programul misiunii de audit intern** este un document intern de lucru în care se detaliază lucrările și sarcinile pe fiecare membru al echipei misiunii ce urmează a fi îndeplinite.

Programul de lucru al misiunii de audit intern include proceduri de identificare, analiză, evaluare și documentare a informației în timpul efectuării misiunii de audit intern. Conducătorul unității de audit intern aprobă programul de lucru până la punerea în aplicare a acestuia. Orice modificare a programului, de asemenea, se aprobă din timp.

Programul de lucru *conține*:

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

Conținutul programului se discută cu reprezentanții unității auditate în cadrul ședinței de deschidere. La această ședință se face prezentarea tehnică a modului de realizare a misiunii și cu unitatea auditată se va conveni asupra graficului lucrărilor de audit ce urmează a fi realizate în teren. Scopul ședinței de deschidere constă în inițierea procedurii de demarare a misiunii, precum și explicarea și discutarea obiectivelor misiunii, ariei de aplicabilitate a misiunii, obiectivelor operaționale ale unității auditate și riscurilor asociate acestora, aspecte

organizatorice precum persoane de contact, termeni de prezentare a raportului de audit, persoane intervievate.

Unitatea auditată este anunțată despre misiunea de audit intern în baza **ordinului privind efectuarea misiunii de audit intern**. Prin intermediul acestui ordin, cei auditați sunt informați cu privire la perioada exercitării auditului, componența echipei de audit, obligațiunea de a oferi accesul liber la sursele de informație, termenii de prezentare a proiectului și variantei finale a raportului de audit intern. Modelul acestui document este prezentat în figura de mai jos.

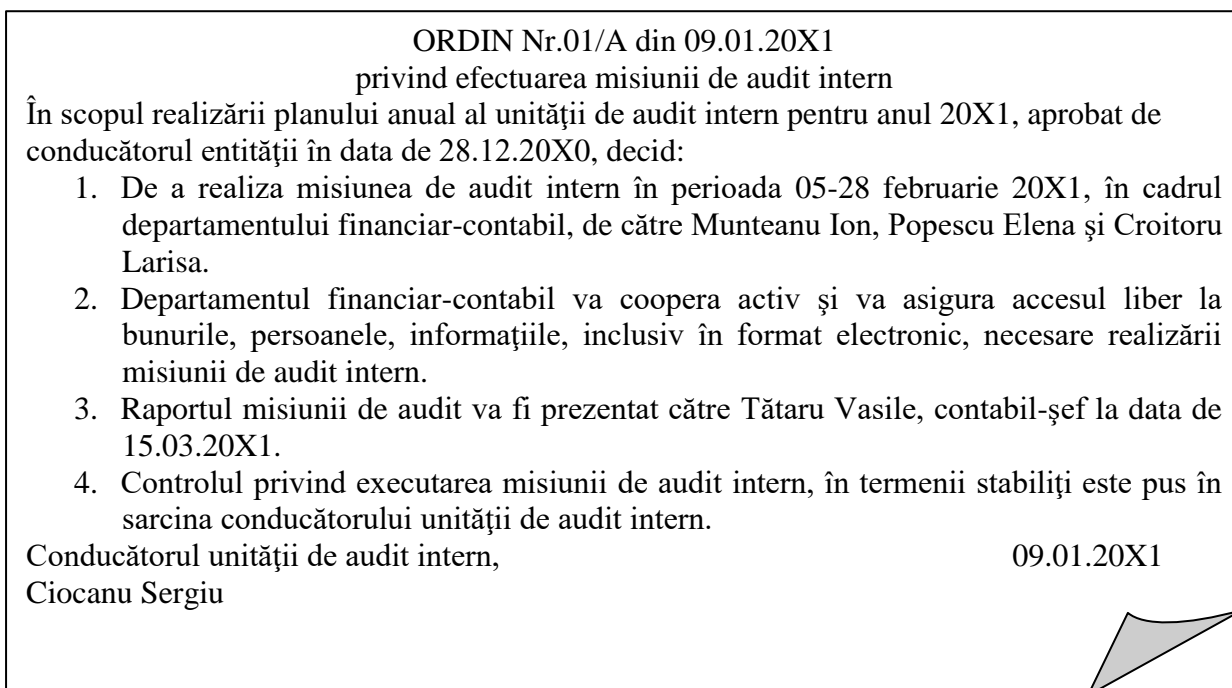


Figura 3.1. Ordinul privind demararea misiunii de audit intern

Emiterea ordinului este urmat de un șir de **activități de inițiere a misiunii**, care preced procedurii de programare a lucrărilor misiunii de audit intern:

- ✓ declararea incompatibilităților de către membrii echipei misiunii;
- ✓ notificarea privind declanșarea misiunii de audit intern;
- ✓ colectarea și prelucrarea informațiilor;
- ✓ elaborarea listei centralizatoare a obiectelor auditabile.

Fiecare membru al echipei misiunii de audit intern trebuie să declare dacă se află sau nu în situații de incompatibilitate față de unitatea auditată. În acest scop, auditorul intern întocmește o **declarație de interes**. În așa mod, conducătorul unității de audit intern se asigură că membrii echipei misiunii de audit intern respectă principiile fundamentale stabilite de Codul etic al profesioniștilor. Astfel fiecare participant la realizarea lucrărilor misiunii de audit intern întocmește o declarație de interes (tab. 3.2.).

Tabelul 3.2.

Modelul declarației de interese

<i>Incompatibilități personale și profesionale</i>	<i>Da</i>	<i>Nu</i>
1. Ați avut/aveți vreo relație oficială, financiară sau personală cu cineva care ar putea să vă limiteze exercitarea misiunii?		√
2. Aveți idei preconcepute care ar putea să vă influențeze în misiunea de audit?		√
3. Ați avut/aveți funcții sau ați fost/sînteți implicat(ă) în unitatea auditată?		√
4. Ați fost implicat în elaborarea și implementarea controlului unității auditate?		√
5. Sînteți soț/soție, rudă sau afîn cu conducătorul unității ce va fi auditată?		√
6. Ați aprobat facturi, ordine de plată, și alte documente pentru unitatea auditată?		√
7. Ați ținut anterior contabilitatea la unitatea auditată?		√
8. Dacă în timpul auditului, apare orice incompatibilitate personală, notificați de urgență conducătorul unității de audit intern?	√	

În vederea desemnării auditorilor interni pentru efectuarea misiunii de audit intern vor fi verificate interesele personale ale acestora în raport cu unitatea auditată. Astfel, un auditor nu va fi desemnat acolo unde există interese personale, doar dacă repartizarea lui este necesară, fiind furnizată în acest sens o justificare din partea conducătorului unității de audit intern.

Conducătorul unității de audit intern verifică declarația de interese, identifică incompatibilitatea semnalată de către auditorul intern și stabilește modalitatea în care aceasta poate fi atenuată, aprobă declarația de interese. Dacă se ivește un conflict de interese real sau doar perceput a fi conflict de interese în timpul misiunii, auditorul intern va anunța despre această situație conducătorul compartimentului de audit intern.

Notificarea privind declanșarea misiunii de audit intern, în conformitate cu recomandările normelor metodologice de audit intern, are loc cu cel puțin cincisprezece zile înainte de demararea lucrărilor de audit la fața locului. În adresa unității auditate se expediază o notificare în care se indică despre scopul, principalele obiective, durata acesteia, precum și că pe parcursul misiunii vor avea loc intervenții la fața locului al căror program va fi stabilit ulterior și de comun acord cu cei auditați (fig.3.2.). La notificare se anexează extrasul cartei auditului intern, care se referă la drepturile și obligațiile auditorilor interni și ale celor auditați.

Scopul efectuării acestei notificări este de a permite unității de audit intern să întreprindă măsurile necesare pentru asigurarea derulării în condiții corespunzătoare a lucrărilor misiunii de audit intern. Cu ajutorul notificării cei auditați vor fi rugați să pună la dispoziția auditorilor

informații cu caracter general privind structura organizatorică, regulamentele interne și manualele de proceduri de care se conduce unitatea auditată, fișele de post ale angajaților unității auditate, registrele contabile aplicate pentru înregistrarea tranzacțiilor și operațiunilor, actele de control întocmite de alte organe.

**NOTIFICAREA PRIVIND DECLANSAREA
MISIUNII AUDIT INTERN**

Stimate dle Zmău Dumitru, director al departamentului financiar-contabil

În conformitate cu Planul anual de audit intern, urmează ca în perioada 05-28 februarie 20X1, în cadrul departamentului financiar-contabil să efectuăm o misiune de audit intern cu tema: „Evaluarea lucrărilor de întocmire și prezentare a situațiilor financiare”.

În procesul exercitării misiunii de audit intern se va examina responsabilitățile asumate de către unitatea auditată și se va determina dacă aceasta își îndeplinește într-un mod eficient și efectiv obligațiile de serviciu.

Vă vom contacta ulterior pentru a stabili de comun acord o ședință de deschidere în vederea discutării diverselor aspecte ale misiunii de audit, cuprinzând:

- prezentarea auditorilor;
- expunerea scopului și obiectivelor misiunii de audit intern;
- programul intervenției la fața locului.

Pentru o mai bună înțelegere a activității dumneavoastră, vă rugăm să ne puneți la dispoziție următoarea informație: regulamentele interne și manualele de proceduri de care vă conduceți, fișele de post ale angajaților, registrele contabile aplicate pentru înregistrarea tranzacțiilor și operațiunilor, actele de control întocmite de alte organe.

Dacă aveți unele întrebări privind această acțiune, vă rog să ne contactați.

Conducătorul unității de audit intern,
Ciocanu Sergiu

12.01.20X1

Figura 3.2. Modelul notificării privind declanșarea misiunii de audit intern

Informația solicitată de conducătorul unității de audit intern prin intermediul acestei notificări, se aplică pentru stabilirea contextului în care unitatea auditată își desfășoară activitatea și pentru a cunoaște aspectele organizatorice și funcționale ale acesteia. Scopul urmărit la exercitarea procedurii de colectare și prelucrare a informațiilor constă în identificarea punctelor cheie ale funcționării unității auditate și ale sistemelor sale de control pentru o evaluare prealabilă a punctelor tari și slabe, evaluarea riscurilor cu incidență semnificativă, precum și determinarea tehnicilor de investigare care să corespundă obiectivelor misiunii de audit intern.

Pentru realizarea acestui scop, informația oferită de unitatea auditată este supusă unei analize detaliate. Se analizează organigrama, regulamentele de funcționare, fișele posturilor, circuitul documentelor, politicile contabile, cadrul normativ, factorii susceptibili de a împiedica buna desfășurare a misiunii, rezultatele controalelor precedente, situațiile financiare pentru anii precedenți.

Auditorii interni trebuie să se familiarizeze cu specificul activităților realizate de unitatea auditată. În acest scop se aplică procedura de colectare și prelucrare a informațiilor (fig.3.3.). Pe baza rezultatelor obținute la aplicarea procedurii de colectare, prelucrare și verificare preliminară a informațiilor auditorii stabilesc lista centralizatoare a obiectelor auditabile și schița programului provizoriu a lucrărilor misiunii de audit intern.

PROCEDURA DE AUDIT INTERN „COLECTAREA ȘI PRELUCRAREA INFORMAȚIILOR”	
Scopul urmărit	De a ajuta auditorul să se familiarizeze cu unitatea auditată. Colectarea informațiilor facilitează realizarea procedurilor de analiză a riscurilor și a celor de verificare.
Procedura are rolul	Colectarea și prelucrarea informațiilor presupune: analiza cadrului normativ ce reglementează unitatea auditată; cunoașterea activităților unității auditate studiind organigrama, regulamente de funcționare, fișe ale posturilor, procedurile scrise; examinarea factorilor susceptibili de a împiedica buna desfășurare a misiunii; identificarea punctelor cheie ale funcționării unității auditate și ale sistemelor sale de control, pentru o evaluare prealabilă a punctelor tari și slabe; studierea constatărilor semnificative și a recomandărilor din rapoartele de audit precedente; evaluarea riscurilor cu incidență semnificativă; identificarea surselor potențiale de informații care ar putea fi folosite ca probe de audit
ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDURII:	
<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Auditorii	Intervievează personalul responsabil de procesele și activitățile unității auditate, completează chestionarul de colectare a informațiilor, se familiariza cu sistemele informaționale și cu modul de operare al programelor automatizate, studiază documentele întocmite unitatea auditată și cum circulă acestea
Conducătorul unității de audit intern	Revede chestionarul de colectare a informațiilor, organizează o ședință cu auditorii interni pentru a discuta obiectele auditabile și criteriile de analiză a riscurilor

Figura 3.3. Procedura de colectare și prelucrare a informațiilor

Informația obținută în baza acestei proceduri se aplică pentru identificarea obiectelor auditabile. Obiectul auditabil este obiectul care urmează a fi auditat în teren, de regulă reprezintă procesul și operațiunile îndeplinite pentru realizarea acestuia, cum ar fi: procesul de aprovizionare cu materiale, obiecte de mică valoare și scurtă durată, mărfuri; procesul de producere, de prestare a serviciilor sau executare a lucrărilor; procesul de livrare a produselor finite și a mărfurilor.

În scopul stabilirii obiectelor auditabile, auditorii detaliază fiecare proces în operațiuni succesive pentru a face cunoștință cu modul de realizare a fiecărei operațiuni și înregistrarea acestora în contabilitate. Pentru fiecare operațiune, auditorul identifică condițiile în care trebuie efectuate, controalele interne ce trebuie exercitate și riscurile potențiale ce amenință atingerea obiectivelor unității auditate.

Rezultatele obținute sunt documentate întocmindu-se *lista centralizatoare a obiectelor auditabile* în care se precizează riscurile semnificative cu care se confruntă obiectul auditat și

scorul fiecărui factor de risc care se evaluează ținând cont de condițiile și controalele interne ce trebuie respectate pentru realizarea operațiunilor aferente acestui proces (tab.3.3.).

Tabelul 3.3.

Lista centralizatoare a obiectelor auditabile

<i>Procesele supuse auditului intern</i>	<i>Riscurile semnificative</i>	<i>Factorii de risc (coeficientul)</i>	<i>Scorul factorilor de risc</i>
Procesul de aprovizionare cu materiale, mărfuri și alte obiecte	Aprovizionări neautorizate, inutile, la prețuri mari, de calitate joasă	Materialitatea (3)	5
		Mediul de control (2)	5
		Sensibilitatea (2)	5
		Preocupările conducerii (4)	5
Total (3x5+2x5+2x5+4x5)			55
Procesul de producere, de prestare a serviciilor sau executare a lucrărilor	Rebuturi, servicii și lucrări necalitative, produse finite necomandate, costuri exagerate	Materialitatea (3)	4
		Mediul de control (2)	3
		Sensibilitatea (2)	4
		Preocupările conducerii (4)	5
Total			46
Procesul de livrare a produselor finite și a mărfurilor	Livrări cu întârziere, neasigurate, returnări, discounturi neautorizate	Materialitatea (3)	3
		Mediul de control (2)	4
		Sensibilitatea (2)	3
		Preocupările conducerii (4)	3
Total			35

Factorii de risc se evaluează la planificarea auditului intern, iar la această etapă auditorul trebuie să se convingă de justetea aprecierilor efectuate ținând cont de riscurile semnificative cu care se confruntă procesul la realizarea operațiunilor respective. Riscurile semnificative se stabilesc luându-se în considerare sarcinile principale ale controalelor interne pentru a asigura securitatea activelor, fiabilitatea informațiilor, respectarea regulilor și optimizarea resurselor.

Lista centralizatoare a obiectelor auditabile constituie suportul analizei riscurilor semnificative sau a amenințărilor potențiale care pot afecta obiectivele procesului sau ale operațiunilor de realizare a acestuia. Cunoașterea acestor riscuri stă la baza programării și organizării lucrărilor misiunii de audit intern.

La această etapă de pregătire a misiunii de audit, riscurile semnificative sunt supuse analizei pentru a stabili dacă există sau nu controale interne menite să țină aceste riscuri sub control și se face o calificare a acestor controale în următoarele *categoria*:

- a) *controale interne slabe*;
- b) *controale interne satisfăcătoare*;
- c) *controale interne bune*.

Controalele interne se consideră *slabe* dacă conducerea sau personalul demonstrează o atitudine necooperantă și nepasătoare cu privire la conformitatea cu constatările auditelor anterioare, studiile preliminare au descoperit probleme deosebite în respectarea obligațiilor de

serviciu, rezultatele analizei riscurilor dezvăluie ca nu sunt în funcțiune tehnici de control adecvate și suficiente, iar procedurile de control intern lipsesc și în cazul în care există sunt puțin utilizate. În acest caz, auditorul programează efectuarea unor teste aprofundate pentru a stabili dacă anomaliile s-au produs sau nu s-au produs.

Poate fi atribuit calificativul *satisfăcător* pentru acelea controale în raport cu care conducerea și personalul demonstrează o atitudine cooperantă privind conformitatea la deciziile auditelor anterioare, dacă conducerea a luat măsuri de remediere și a răspuns satisfăcător la recomandările auditorului, precum și în situația când analiza riscurilor semnificative indică că sunt în funcțiune tehnici de control adecvate și suficiente.

Controalele interne sunt *bune* în cazul în care: conducerea și personalul demonstrează o atitudine constructivă, este preocupată de înlăturarea problemelor depistate la auditurile anterioare; analiza riscurilor arată că sunt în funcțiune numeroase și eficiente tehnici de control; procedurile interne sunt bine susținute de documente. Dacă auditorul ajunge la această concluzie, se programează teste limitate întrucât se consideră că controalele interne au funcționat corespunzător, nu au fost înregistrate omisiuni, erori, fraude, risipă de resurse.

Pe baza listei centralizatoare a obiectelor auditabile se programează tematica în detaliu a lucrărilor de exercitare a misiunii de audit în teren. Tematica în detaliu reprezintă totalitatea obiectelor auditabile selectate de conducătorul unității de audit intern și adusă la cunoștința reprezentanților unității auditate în cadrul ședinței de deschidere. În programul misiunii de audit intern se concretizează etapele derulării misiunii, acțiunile necesare de efectuat pe fiecare persoană responsabilă implicată la exercitarea misiunii de audit intern (tab.3.4.).

Tabelul 3.4.

Programul de lucru al misiunii de audit intern

<i>Etapă</i>	<i>Activitate</i>	<i>Data de la / până la</i>	<i>Responsabil</i>	<i>Zile planificate</i>
Planificarea misiunii	Evaluarea riscurilor și stabilirea obiectelor auditabile	12.01.X1 – 20.01.X1	Conducătorul echipei misiunii	7 zile
	Organizarea și desfășurarea ședinței de deschidere	24.01.X1 – 25.01.X1	Conducătorul unității de audit	2 zile
Lucrul în teren	Analiza controalelor	05.02.X1 – 10.02.X1	Auditorul intern	5 zile
	Evaluarea riscurilor	11.02.X1 – 16.02.X1	Auditorul intern	5 zile
	Testarea de audit	17.02.X1 – 22.02.X1	Auditorul intern	5 zile
	Formularea concluziilor și constatările	23.02.X1 – 27.02.X1	Conducătorul echipei misiunii	4 zile

	Ședința de finalizare a lucrului în teren	28.02.X1	Conducătorul unității de audit	1 zi
Elaborarea raportului de audit	Întocmirea proiectului raportului de audit	01.03.X1 – 02.03.X1	Auditorul intern	2 zile
	Ședința de închidere a misiunii	03.03.X1	Conducătorul unității de audit	1 zi
	Întocmirea raportului de audit final	04.03.X1 – 05.03.X1	Conducătorul echipei misiunii	2 zile

La pregătirea programului de lucru se ține cont de resursele disponibile, numărul total de zile pentru misiune, volumul de lucru necesar pentru realizarea obiectivelor de audit și termenii limită pentru prezentarea versiunii preliminare și finale a raportului de audit. Programul de lucru este actualizat dacă pe parcursul misiunii au loc modificări semnificative în ceea ce privește alocarea resurselor sau planificarea activităților.

3.3. Exercițarea lucrărilor misiunii de audit intern

Derularea misiunii de audit în teren se bazează pe următoarele lucrări (fig.3.3.):

- elaborarea testelor de audit;
- aplicarea testelor de conformitate și a testelor substanțiale;
- analiza, evaluarea datelor și documentarea acestora;
- prezentarea rezultatelor misiunii în cadrul ședinței de finalizare a lucrului în teren.

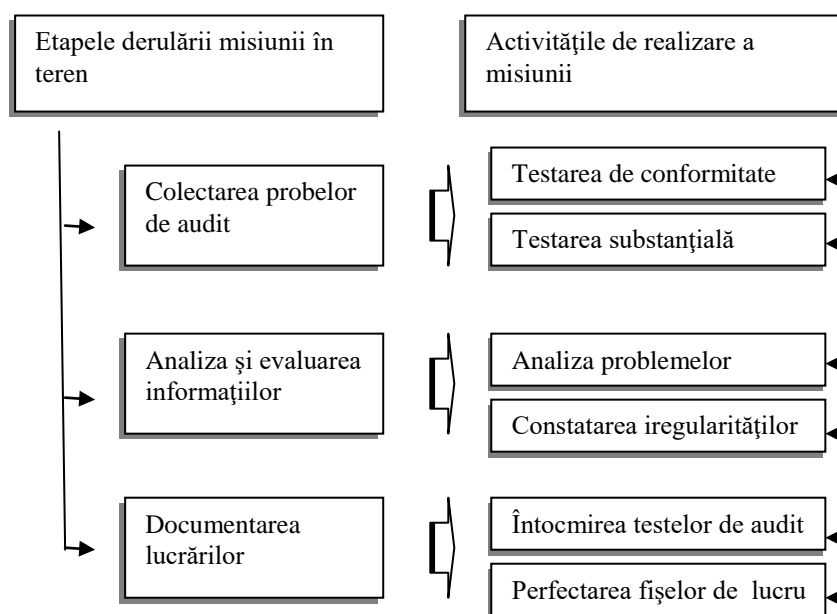


Figura 3.3. Principalele activități de realizare a misiunii în teren

În scopul desfășurării lucrărilor misiunii de audit intern se elaborează:

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

Testele de conformitate reprezintă testele de audit efectuate pentru a stabili existența controalelor interne și pentru a evalua modul de instituire a acestora. *Testele substanțiale* sînt aplicate pentru a testa plenitudinea, legalitatea, corectitudinea operațiunilor efectuate de unitatea auditată.

Ambele teste se realizează cu ajutorul tehnicilor speciale de audit, precum: chestionarea personalului; observarea și examinarea la fața locului; analiza modului de întocmire și verificare a documentelor și rapoartelor. De exemplu, la chestionare personalul este întrebat dacă înțeleg controalele ce trebuie realizate și conștientizează rolul lor la asigurarea obiectivelor unității în cadrul cărora sunt angajați. Aceste întrebări urmăresc identificarea persoanelor responsabile de inițierea, aprobarea, efectuarea, consemnarea operațiunilor și reflectarea lor în documentele justificative, persoanele care controlează și au sarcina de a înregistra operațiunile în registrele contabile.

În continuare este prezentat modelul unui chestionar al controalelor interne pentru procesul de aprovizionare, care a fost inclus în programa misiunii de audit intern pentru a fi testat în teren (tab.3.5.):

Tabelul 3.5.

**Chestionarul de testare a controalelor interne aferente
procesului supus misiunii de audit intern**

<i>Obiectul auditat</i>	<i>Întrebările auditorului</i>	<i>Răspunsul</i>		<i>Precizări</i>
		<i>da</i>	<i>nu</i>	
Procesul de aprovizionare cu materiale, mărfuri și alte bunuri	Cunoașteți persoana care:	-	-	-
	a) stabilește necesarul de aprovizionat ?		√	-
	b) este responsabilă de selectarea și încheierea contractului cu furnizorul ?		√	-
	c) este responsabilă de recepționarea bunurilor ?	√		depozitarul
	d) verifică și aproba plata facturii comerciale ?	√		contabilul șef
	e) efectuează înregistrările în contabilitate ?	√		contabilul

Auditorul se va convinge că există o conformitate dintre ceea ce a constatat și ceea ce prevede manualul de proceduri, fișele de post, organigramele, documentația de constituire a

entității. În discuțiile sale cu personalul unității auditate trebuie să se informeze despre obiectul operațiunii, dacă nu au fost admise careva omisiuni, precum și informații referitoare la delimitarea în timp a operațiunilor și tranzacțiilor.

De exemplu, la testarea procesului de aprovizionare auditorul se va informa despre bunurile achiziționate de la fiecare furnizor, reducerile comerciale acordate, unde se depozitează bunurile procurate, dacă se confruntă comanda de aprovizionare cu factura comercială, prezentarea la bancă a ordinelor de plată, rapoartele depozitarului privind intrările la depozit, ținerea evidenței analitice a decontărilor cu furnizorii în registrele contabile.

Analiza și evaluarea datelor este următoarea etapă a lucrului în teren și se efectuează pentru analiza și evaluarea informațiilor și datelor colectate în timpul unei misiuni. Evaluarea se aplică pentru compararea informațiilor obținute în procesul auditului cu rezultatele scontate, identificate și dezvoltate de către auditorul intern. Această lucrare se efectuează pentru a identifica posibilele erori, iregularități sau fraude, precum și tranzacții sau evenimente neobișnuite.

La realizarea misiunii auditorii interni trebuie să identifice, să analizeze, să evalueze și să documenteze informațiile necesare în vederea îndeplinirii obiectivelor misiunii. Pentru realizarea acestei cerințe auditorii interni trebuie să consemneze informațiile obținute și analizele făcute și trebuie să confirme constatările și recomandările de audit care vor fi difuzate persoanelor responsabile din cadrul unității auditate.

Întru realizarea cerințelor menționate, rezultatele obținute la etapa realizării misiunii sunt reflectate în **fișa de identificare și analiză a problemelor**. În această fișă sunt înscrise constatările făcute, cauzele și consecințele lor, precum și recomandările transmise celor auditați. După criterii, indicate în fișă, se documentează deficiențele referitoare la procedurile și controalele interne depistate la audit. În continuare este prezentat modelul acestei fișe care conține rezultatele unui test de conformitate referitor la inventarierea elementelor patrimoniale (tab.3.6.).

Tabelul 3.6.

**Fișa de identificare și analiză a problemelor privind
„Inventarierea elementelor patrimoniale”**

<i>Criteriile</i>	<i>Mențiunile auditorului intern</i>
Problema	a) În contabilitate lipsește documentația privind rezultatele efectuării inventarierii
	b) La întocmirea situațiilor financiare nu s-a luat în considerare situația reală a elementelor patrimoniale ale entității
	c) Situația patrimonială și cea financiară raportată persoanelor interesate nu ține cont de eventuale lipsuri sau plusuri, care s-ar fi depistat la inventariere

Constatări	a) Entitatea nu a efectuat inventarierea la sfârșitul anului
	b) Lipsește dispoziția conducerii entității de a efectua inventarierea patrimoniului la sfârșitul anului
	c) Nu a fost creată comisia de efectuare a inventarierii
Cauze	a) Conducerea nu conștientizează rolul inventarierii și consecințele neefectuării acesteia
	b) Șeful serviciului contabil fiind în concediu, nu a solicitat de la conducerea entității să autorizeze efectuarea inventarierii
	c) S-a creat o atitudine necorespunzătoare față de inventariere ca urmare a faptului că în anii precedenți s-au efectuat inventarieri incomplete, nu au fost documentate toate lucrările efectuate la inventariere
Consecințe	a) Sancțiuni pentru nerespectarea legislației contabile, inclusiv cerințele regulamentului cu privire la inventariere
	b) Situații financiare cu indicatori denaturați
	c) Comiterea fraudelor , ca consecință lipsuri de active
Recomandări / Soluții	1) Să fie ajustat manualul de proceduri al entității pentru a se include procedura de efectuare a inventarierii
	2) Elaborarea procedurii de efectuare a inventarierii și aprobarea ei de către conducerea entității
	3) Rezultatele inventarierii trebuie utilizate la raportarea situației reale a patrimoniului entității și luate în considerare la întocmirea situațiilor financiare

Acest document sintetizează în ordine logică etapele raționamentului auditorului. Mai întâi auditorul identifică cauzele, evaluează consecințele și apoi vine cu propuneri. Fișa permite de a prezenta rezultatele auditului într-un mod mai compact. Astfel de prezentare este comodă pentru conducerea unității auditate întrucât persoanele însărcinate cu governanța nu prea are timpul necesar pentru a citi informațiile voluminoase dar care dorește să stabilească cât mai rapid posibil măsurile ce trebuie luate pentru a soluționa problemele constatate de auditorul intern.

Constatările se prezintă sintetic, fără a concretiza tehnicile folosite de auditorul intern și fără a efectua analiza cauzelor și consecințelor, precum și evaluarea importanței acestor probleme. *Cauzele* exprimă aspectele controalelor interne a căror îmbunătățire va preîntâmpina apariția problemei. Astfel dacă auditorul constată nepetrecerea inventarierii elementelor patrimoniale ale entității la sfârșitul anului de raportare financiară în fișa dată nu se va înscrie că procedura de inventariere nu a fost respectată, dar trebuie să se stabilească cauzele acestei probleme cum ar fi cele menționate în tabelul de mai sus.

Consecințele prezentate în această fișă trebuie să exprime evaluările auditorului privind impactul problemei constatate asupra obiectivelor unității auditate. De exemplu, neefectuarea inventarierii crează probleme în primul rând raportării autentice a situației patrimoniale și a celei financiare, totodată poate atrage anumite sancțiuni pentru nerespectarea prevederilor legale.

În cazul în care există mai multe ipoteze, auditorul trebuie să manifeste scepticism profesional și să relateze doar despre urmările posibile. Totodată, auditorul intern nu trebuie să se hazardeze în evaluări bazate pe ipoteze, chiar dacă nu se poate evalua sau dovedi o anumită consecință, fiindcă poate exista riscul ca acestea să fie contestate de cei auditați.

În astfel de situații, auditorul cel puțin va preciza de când a început să se înregistreze problema și pînă cînd ar fi continuat dacă nu ar fi fost descoperită. De asemenea, se recomandă să se menționeze și despre riscurile economice, juridice, tehnice ale problemei abordate. De exemplu, din cauza neefectuării inventarierii există riscul ca indicatorii din situațiile financiare să fie denaturați, organele de control financiar să aplice sancțiuni pentru nerespectarea legislației contabile, posibil ca unele active să lipsească sau să existe fraude nedescoperite și necunoscute de conducerea entității.

Propunerile auditorului vor aborda soluțiile de perfecționare pe viitor a procedurilor și controalelor interne cu scopul de a elimina neregulile și de a redresa situația constatată. De aceea, auditorul intern trebuie să concretizeze aspectele controalelor interne ce trebuie îmbunătățite, modificate sau ajustate de către conducerea unității auditate.

În cazul în care se constată iregularități sau dacă auditorii ajung la concluzia bazată pe fișele de identificare și analiză a problemei că s-a comis o iregularitate, ei vor trebui să raporteze, cel tîrziu a doua zi conducătorului unității de audit intern prin transmiterea formularului de constatare și raportare a iregularităților.

Iregularitate se consideră săvîrșirea unui act ilegal sau comiterea unei fraude, abaterea de la regulile procedurale și metodologice, respectiv de la prevederile legale, aplicabile structurii sau operațiunii auditate și care ar putea produce prejudicii entității.

Cînd auditorul ajunge la concluzia, pe baza probelor obținute, că a avut loc o iregularitate, întocmește formularul de constatare și raportare a iregularităților, cum ar fi modelul prezentat în continuare, care conține greșeli comise în contabilitate și depistate de auditorul intern (tab.3.7.).

Conducătorul unității de audit intern analizează formularul de constatare și raportare a iregularităților și determină dacă trebuie să se desfășoare activități suplimentare sau dacă trebuie să suspende procedurile de audit ca rezultat al seriozității iregularității constatate. Dacă sunt suficiente probe pentru a constata greșala depistată ca fiind o iregularitate, conducătorul unității de audit intern va solicita în termen de cel mult trei zile managerului entității să fie inițiată procedura de investigare a iregularităților constatate.

La întocmirea formularului de constatare și raportare a iregularităților este necesar să se precizeze: iregularitatea constatată de auditorul intern; legea, regulamentul, politica sau procedura ce a fost încălcată; natura și mărimea cheltuielii în cazurile unde nu s-a efectuat nici o plată; sumele care ar fi fost plătite în mod greșit dacă iregularitatea nu ar fi fost descoperită;

suma totală și distribuirea sa între diferitele surse de finanțare; perioada în timpul căreia sau momentul în care iregularitatea a fost comisă; practicile folosite în comiterea iregularității; consecințele financiare, suspendarea plăților și posibilitățile de recuperare a mijloacelor bănești; data și sursa primelor informații ce au condus la suspiciunea că o iregularitate s-a produs (tab.3.7.).

Tabelul 3.7.

Formularul de constatare și raportare a iregularităților

<i> criteriile</i>	<i> Mențiunile auditorului intern</i>
1. Iregularități sau potențialele încălcări	La întocmirea situațiilor financiare anuale nu s-a ținut cont de situația reală la sfârșitul anului, care se stabilește doar în baza rezultatelor inventarierii
2. Legea, regulamentul, politica sau procedura ce a fost încălcată	Legea contabilității și raportării financiare nr.287 din 15.12.2017
	Regulamentul privind inventarierea
	Politicile contabile ale entității
3. Natura și mărimea cheltuielii, în cazurile unde nu s-a efectuat nici o plată	Contabilul responsabil de introducerea datelor din facturile fiscale primite de la furnizori a înregistrat greșit suma de 72310 lei pentru servicii de publicitate în loc de 27130 lei
	Dobânzile calculate la împrumuturile cu termen de scadență expirat, din cauza că creditorul a solicitat rambursarea mai târziu decât data prevăzută în contract. Suma împrumutului 2 500 mii lei, rata dobânzii 12,5%, numărul de zile în an 365 zile. În contabilitate au fost majorate în mod nejustificat cheltuielile legate de calcularea dobânzii cu suma de 4281 lei
	Datoria comercială în valută străină în sumă de 420 708 Euro nu a fost reevaluată la sfârșitul anului la cursul oficial al BNM de 18,32 lei. La înregistrarea datoriei respective a fost aplicat cursul de 18,27. Prin urmare, la sfârșitul anului nu a fost debitat contul de datorii în corespondență cu creditul contului de venituri pentru a majora veniturile activității financiare cu suma de 21 035 lei.
4. Sumele care ar fi fost plătite greșit dacă iregularitatea nu ar fi fost descoperită	S-ar fi transferat suma greșită de 72 310 lei, adică mai mult cu 45180 lei
	Dobânda pentru împrumutul primit de entitate a fost greșit calculată, prin urmare s-ar fi transferat mai mult cu 4 281 lei
5. Suma totală și distribuirea sa între diferite posturi ale situațiilor financiar	Soldul contului de datorii a fost majorat nejustificat cu 45 180 lei Soldul contului de împrumuturi a fost majorat nejustificat cu 4 281 lei Soldul contului de datorii a fost micșorat nejustificat cu 21 035 lei Total datorii din bilanț a fost majorat nejustificat cu 28 426 lei
	Cheltuielile de publicitate au fost majorate nejustificat cu 45 180 lei Cheltuielile aferente dobânzilor au fost majorate nejustificat cu 4 281 lei Veniturile legate de cursul valutar nu au fost majorate cu 21 035 lei Profitul până la impozitare a fost subevaluat cu suma de 28 426 lei
6. Momentul în care iregularitatea a fost comisă, practicile folosite în comiterea iregularității	Informația privind cheltuielile de publicitate la suma corectă de 27 130 lei a fost înregistrată greșit pe 14 octombrie
	Calculul diferenței de curs valutar urma să fie efectuat pe 31 decembrie
	La sfârșitul fiecărei luni computerul calculează în mod automat dobânda, iar contabilul verifica corectitudinea calculului fără a verifica termenul de scadență prevăzut în contractul de acordare a împrumutului

7. Consecințele financiare	Majorarea nejustificată a datoriilor comerciale
	Majorarea nejustificată a dobânzii la împrumuturi
	Micșorarea nejustificată a impozitului pe venit

Documentarea lucrărilor de audit este un proces continuu și poate crea probleme dacă nu sunt aplicate anumite reguli de constituire și de îndosariere a documentelor. Constituirea documentelor reprezintă perfectarea documentară propriu-zisă a oricărei lucrări de audit la fiecare etapă de exercitare a auditului intern, iar îndosarierea include sistematizarea documentelor pe fiecare misiune și etapă de realizare a ei.

Lucrările de audit sunt perfectate documentar în baza formularelor elaborate de unitatea de audit intern pentru fiecare tip de activitate. Elaborarea unor formulare se bazează pe formularele-model prevăzute de normele metodologice de implementare a standardelor de audit intern. De exemplu, normele în cauză recomandă utilizarea modelului ordinului cu privire la efectuarea misiunii de audit intern, programului de lucru al unei misiuni de audit, modele de teste și chestionare.

La colectarea informațiilor necesare pentru a justifica constatările de audit, auditorii interni efectuează copii, solicită extrase, întocmesc tabele și recalculări care sunt documentate atât pe suport de hârtie, cât și în format electronic. Aceste informații sunt perfectate documentar și sunt anexate la formularele de lucru eliberate fiecărui auditor pentru realizarea activităților de audit prevăzute de programul misiunii de audit intern.

Se documentează, de asemenea, și orice informație obținută în mod verbal prin intermediul întâlnirilor, interviurilor, inclusiv și a conversațiilor telefonice. Pentru întâlnirile oficiale se practică documentarea sub formă de procese-verbale, în care se dezvăluie informația despre scopul, subiectele discutate și concluziile întâlnirii. Documentarea probelor obținute sub formă verbală se efectuează nemijlocit după discuție.

Fiecare document de lucru se păstrează în anumite dosare. Se practică întocmirea dosarului pentru fiecare misiune de audit, iar în cadrul acesteia pe fiecare etapă de exercitare. De exemplu, primele documente de lucru care se află în dosarul unei misiuni de audit intern se referă la:

- I. dispoziția de efectuare a misiunii de audit intern;
- II. declarația de interese a fiecărui auditor care realizează misiunea;
- III. programul misiunii de audit intern.

Dosarele sunt codificate prin atribuirea de litere și cifre pentru fiecare misiune de audit intern. Se codifică și documentele de lucru în concordanță cu codul dosarului și respectiv a misiunii de audit în cadrul căreia se perfectează. Fiecare document inclus în dosar este înregistrat în jurnalul de evidență a documentelor de lucru pentru dosarul respectiv.



Întrebări pentru recapitularea cunoștințelor:

1. *Precizați scopul și obiectivele misiunii de audit intern.*
2. *Ce criterii pot fi aplicate la clasificarea misiunilor de audit intern?*
3. *Definiți scopul fiecărui tip de misiune de audit intern.*
4. *Expuneți conținutul programului misiunii de audit intern.*
5. *Ce rol are ordinul privind efectuarea misiunii de audit intern la etapa respectivă?*
6. *Care activități de inițiere a misiunii preced procedurii de programare a misiunii de audit?*
7. *Explicați scopul notificării unității auditate privind declanșarea misiunii de audit intern.*
8. *Comentați rolul procedurii de colectare și prelucrare a informațiilor la etapa inițierii misiunii de audit intern.*
9. *Descrieți conținutul listei centralizatoare a obiectelor auditabile, formulați exemple de riscuri semnificative.*
10. *Numiți principalele lucrări de audit intern la etapa derulării misiunii în teren.*
11. *Care este importanța fișei de identificare și analiză a problemelor la prezentarea rezultatelor lucrărilor misiunii de audit intern.*
12. *Cum va proceda auditorul intern în cazul depistării unor iregularități.*

Capitolul IV. RAPORTAREA REZULTATELOR AUDITULUI INTERN ȘI MONITORIZAREA IMPLEMENTĂRII ACESTORA

4.1. Întocmirea proiectului raportului misiunii de audit intern

4.2. Elaborarea și prezentarea raportului misiunii de audit intern

4.3. Urmărirea implementării recomandărilor de audit

4.1. Întocmirea proiectului raportului misiunii de audit intern

La întocmirea proiectului raportului misiunii de audit intern se parcurg două etape. La prima etapă auditorul formulează constatări și recomandări pe baza rezultatelor obținute la audit, iar în cadrul etapei a doua constatările și recomandările sunt revizuite de conducătorul compartimentului de audit intern sau de către supervisor pentru asigurarea calității lucrărilor misiunii de audit.

Pentru a formula o *constatare*, auditorul trebuie să descrie ce anume nu a mers bine și care au fost cauzele, de asemenea se precizează în baza căror standarde sau criterii s-a ajuns la această concluzie și se stabilește consecințele problemei depistate. De exemplu, auditorul a constatat că majoritatea deciziilor sunt luate într-un interval de timp prea îndelungat din motivul necesității acumulării informației de la diverse departamente, care la rândul lor au nevoie de timp pentru a identifica informația și respectiv pentru a o verifica.

La formularea constatărilor de audit este necesar să se descrie probele de audit, punctele slabe ale controlului intern și riscurile cu care se confruntă obiectul auditat. Respectarea acestor cerințe asigură prezentarea unei constatări bune de audit, care la rândul ei oferă premise pentru recomandări utile.

În procesul de întocmire a raportului misiunii de audit se abordează constatări cu privire la activitățile de control și legate de riscurile semnificative aferente gestionării resurselor. Auditorul trebuie să constate caracterul adecvat al activităților de control și în ce măsură aceste activități contribuie la realizarea obiectivelor controlului intern. Constatările de audit abordează, de asemenea, riscurile semnificative legate de distribuirea rațională a resurselor în funcție de prioritățile controlului intern. Auditorul constată atât suficiența resurselor cât și eficiența acestora. Suficiența resurselor se constată în raport cu necesarul pentru executarea sarcinilor și responsabilităților de control, iar eficiența resurselor se apreciază din punct de vedere a suprapunerilor, excesului și/sau inutilului activităților respective de control.

Recomandarea de audit indică ce trebuie să se facă pentru soluționarea problemei sau riscului constatat. Scopul recomandărilor de audit este de a prezenta schimbările posibile, care vor apropia situația constatată de situația dorită. Pentru exemplul precedent, situația dorită ar fi

ca informația să fie oferită conducerii în mod operativ cu ajutorul unui program informațional, astfel încât deciziile să fie aprobate de conducerea entității în scurt timp și dacă este posibil în regim de timp real.

La formularea recomandărilor de audit se ține cont de posibilitatea utilizării anumitor instrumente și mijloace, precum: proceduri, instrucțiuni, programe. Recomandarea auditorului se bazează pe rezultatele analizei situației dorite prin prisma obiectivelor entității. Auditorul discută recomandările cu persoanele responsabile de obiectul auditat, înainte de a se revizui proiectul raportului misiunii de audit, în cadrul unei ședințe de închidere a misiunii de audit intern.





În procesul de elaborare a proiectului raportului misiunii de audit intern se aplica următoarea procedură (tab.4.1.):

Tabelul 4.1.

**Procedura privind elaborarea proiectului
raportului misiunii de audit intern**

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiuni de elaborare a proiectului</i>
Auditorul	<ol style="list-style-type: none"> 1. Redactează proiectul raportului misiunii de audit intern utilizând formatul standard al raportului de audit intern 2. Indică pentru fiecare constatare din proiectul raportului misiunii de audit intern proba corespunzătoare 3. Transmite supervisorului proiectul raportului misiunii de audit intern împreună cu probele de audit
Supervisorul	<ol style="list-style-type: none"> 1. Analizează proiectul raportului misiunii de audit și, în caz de necesitate, formulează propuneri de modificare 2. Stabilește dacă proiectul raportului misiunii de audit urmează să fie transmis la compartimentul juridic pentru revizuire

La etapa a doua constatările și recomandările sunt revizuite de către supervisor pentru a formula propuneri de modificare a lor și pentru a stabili care din acestea urmează să fie transmise la departamentul juridic pentru avizare. Revizuirea constatării urmărește justetea formulării celor patru elemente de bază ale constatării:

-  situația;
-  criteriul;
-  efectul;
-  cauza.

Situația se referă la natura și dimensiunea constatării și răspunde la întrebarea „Ce nu a mers bine?”. Pentru clarificarea situației și stabilirea mai multor precizări se compară rezultatele obținute cu criteriile de evaluare.

Criteriul stabilește legitimitatea constatării prin identificarea referinței de evaluare și răspunde la întrebarea „În baza căror standarde s-a ajuns la această constatare?”. În calitate de criteriu ar putea servi principiile sau regulile aplicate de unitatea auditată. De exemplu, în cazul auditului financiar auditorul se va referi la principiile și regulile contabilității. Auditul de performanță, avînd ca scop stabilirea eficienței și eficacității proceselor auditabile, aplică în calitate de criterii cerințele standardelor de producție și de cost, prevederile contractelor de livrare și ale acorduri de colaborare cu terțe părți.

Efectul descrie impactul real sau potențial al situației, adică „ce efect a avut?”. Acest element prezintă interes întrucît semnificația unei situații este judecată după impactul ei. În cazul auditului de conformitate sau financiar efectul poate fi măsurat prin stabilirea regulei care nu a fost respectată, de exemplu, neefectuarea inventarierii elementelor patrimoniale în procesul de elaborare a situațiilor financiare.

În cazul auditelor de performanță, efectul se stabilește prin determinarea gradului de diminuare a eficienței și a eficacității. Astfel, gestionarea ineficientă a numerarului ar putea avea ca efect cheltuieli suplimentare legate de dobînzii la împrumuturi sau credite. În acest mod se abordează numărul de personal angajat, cantitatea de materiale depozitate, unitățile de producție fabricate.

Cauza constituie cel de-al patrulea element al constatării, precizează motivele ce stau la baza ei și răspunde la întrebarea „De ce s-a întîmplat așa?”. În cazul în care situația persistă o perioadă îndelungată sau se intensifică, auditorul investighează istoria tuturor evenimentelor din această perioadă pentru a stabili circumstanțele de apariție a problemelor.

Revizuirea constatărilor se realizează în modul următor (tab.4.2.):

Tabelul 4.2.

Metodologia de revizuire a constatărilor

<i>Elementele constatării</i>	<i>Întrebările supervisorului</i>	<i>Răspunsurile auditorului</i>
1. Situația	Ce nu a mers bine?	Deciziile sunt luate cu întârziere
2. Criteriile	În baza căror criterii s-a ajuns la această constatare ?	Durata medie de luare a deciziilor constituie cinci zile calendaristice, iar la alte entități similare din acest domeniu este de două zile
3. Efectul	Ce efect a avut ?	Aprobarea deciziilor într-un interval îndelungat de timp poate conduce la reacții întârziate de soluționare a

		problemelor și la eventuale litigii cu terții
4. Cauza	De ce s-a întâmplat așa?	Informațiile oferite conducerii de către departamentele entității necesită a fi identificate și verificate, ceea ce presupune lucru și timp suplimentar de implicare a personalului

Revizuirea recomandărilor are ca scop de a verifica dacă schimbările propuse de auditorul intern vor apropia situația constatată de situația dorită. În acest scop supervisorul va studia răspunsurile la întrebările din tabelul de mai jos (tab.4.3.):

Tabelul 4.3.

Metodologia de revizuire a recomandărilor

<i>Întrebările supervisorului</i>	<i>Răspunsurile auditorului</i>
1. Este oare recomandarea realizabilă ?	Recomandarea este realizabilă dacă la conceperea sistemului informațional automat se va ține cont de cerințele conducerii de a fi informată în mod operativ
2. Ce resurse sunt necesare pentru a obține situația dorită în limita posibilităților curente ?	Se propune angajarea unui programist care să elaboreze programe aplicative pentru automatizarea sistemului informațional managerial
3. Este posibil obținerea situației dorite prin utilizarea mai eficientă a resurselor existente ?	Nu este posibil, fiindcă entitatea nu dispune de un specialist cu calificarea necesară pentru implementarea recomandărilor
4. Sunt necesare resurse suplimentare ?	Da, deoarece elaborarea și implementarea sistemului informațional managerial automatizat necesită implicarea specialistului, precum și instruirea personalului entității

Proiectul Raportului misiunii de audit intern, care urmează a fi transmis unității auditate, trebuie să fie cât mai complet posibil. Constatările prezentate în raport trebuie să facă referire la fapte care pot fi dovedite și susținute cu probe și documente justificative, concluziile și recomandările trebuie să fie pertinente și fezabile.

Pentru asigurarea calității lucrărilor de audit, se aplică *procedura de revizuire a proiectului raportului misiunii de audit intern*. Procedura în cauză constituie un element important al controlului calității în cadrul etapei de procesare a raportului misiunii de audit intern și este efectuată de către supervisorul misiunii de audit intern.

Supervisorul analizează proiectul, verifică dacă faptele sunt prezentate în mod logic de la constatări spre concluzii. În baza discuțiilor cu auditorul intern întocmește fișa de revizuire a proiectului raportului misiunii de audit intern, în care înscrie toate întrebările și comentariile sale referitoare la acest proiect.

În procesul revizuirii proiectului raportului misiunii de audit intern sunt înfăptuite următoarele acțiuni (tab.4.4.):

Tabelul 4.4.

**Procedura privind revizuirea proiectului
raportului misiunii de audit intern**

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiuni de revizuire a proiectului</i>
Supervizorul	<ol style="list-style-type: none"> 1. Analizează proiectul Raportului misiunii de audit intern, verifică logica prezentării constatărilor, recomandărilor și concluziilor 2. Întocmește Fișa de revizuire a proiectului, în care înscrie întrebările și comentariile sale referitoare la proiect 3. Analizează răspunsurile auditorilor și semnează proiectul Raportului misiunii de audit intern
Auditorul	<ol style="list-style-type: none"> 1. Răspunde la comentariile și întrebările supervizorului 2. În caz de necesitate, efectuează schimbări în documentele de lucru

Modificările propuse de supervizor trebuie să asigure prezentarea la un nivel înalt a constatărilor și recomandărilor în raportul de audit intern. Astfel încât aceasta să rămână ca bază definitivă pentru realizarea următoarelor două activități de finisare a raportului misiunii de audit intern:

- ✓ informarea unității auditate cu privire la constatările și recomandările auditorului intern;
- ✓ elaborarea planului de acțiuni pentru implementarea recomandărilor.

Informarea unității auditate are ca scop de a oferi posibilitatea acesteia să formuleze un punct de vedere propriu asupra constatărilor și recomandărilor auditorilor interni, prezentate în proiectul raportului misiunii de audit intern. Unitatea auditată analizează proiectul și în caz de necesitate va solicita o reuniune de conciliere cu auditorii interni. Punctul de vedere al unității auditate se prezintă în termen de zece zile de la primirea proiectului și se anexează la dosarul misiunii. Dacă este cazul, punctul de vedere al unității auditate se include într-un compartiment separat al raportului misiunii de audit intern.

Elaborarea planului de acțiuni pentru implementarea recomandărilor constă în stabilirea acțiunilor care vor fi implementate de către unitatea auditată, de asemenea, fixarea termenilor și persoanelor responsabile. Aceste acțiuni trebuie acceptate de conducerea entității și documentate în modul următor: la întocmirea planului se stabilesc acțiunile de implementare, se precizează termenul limită de aplicare și persoana responsabilă de implementare.

De exemplu, pentru recomandarea prezentată la întrebarea precedentă pot fi formulate următoarele acțiuni de implementare: numirea comisiei de selectare a specialistului în sisteme informaționale automatizate de management; elaborarea schematică a proiectului sistemului informațional automatizat de management; întocmirea programelor aplicative automatizate pentru implementarea sistemului; testarea sistemului și instruirea personalului care va opera cu acest sistem.

4.2. Elaborarea și prezentarea raportului misiunii de audit intern

Rezultatele finale ale misiunii de audit intern sunt comunicate părților, care pot asigura că le vor trata cu atenția cuvenită. Conducătorul unității de audit intern este responsabil pentru comunicarea obiectivelor și ariei de aplicabilitate, cât și concluziile, recomandările corespunzătoare și planurile de acțiuni pentru implementarea acestora.

Comunicarea finală a rezultatelor misiunii de audit intern presupune formularea și prezentarea opiniei sau concluziilor de audit persoanelor responsabile de guvernanta unității auditate. La formularea unei opinii sau concluzii, auditorul intern ia în considerare și așteptările altor părți interesate.

În timpul comunicării rezultatelor, auditorii interni sînt încurajați să recunoască părțile pozitive identificate în activitatea unității auditate. Se vor comunica și restricțiile de distribuire și utilizare a rezultatelor. Comunicarea trebuie să fie corectă, obiectivă, clară, concisă, constructivă, completă și efectuată în timp util.

Înainte de transmiterea rezultatelor către părțile interesate, conducătorul unității de audit intern evaluează riscul potențial pentru entitate, se consultă cu managerul entității și ține sub control diseminarea informației, stabilind restricții la utilizarea rezultatelor.

Rezultatele auditului sunt dezvăluite în raportul de audit, care se prezintă în format și structură standardă și este compus din *trei capitole*:

Capitolul I. „Introducere”

Capitolul II. „Constatări și recomandări”

Capitolul III. „Concluzii”

La prezentarea variantei finale a raportului de audit intern se aplică următoarele cerințe (tab.4.5.):

Tabelul 4.5.

Structura raportului de audit intern

<i>Elementele raportului</i>	<i>Cerințe de perfectare</i>
1. Pagina de titlu și cuprinsul	Reprezintă pagina care conține: a) denumirea misiunii de audit intern

		b) cuprinsul lucrărilor și documentelor
2. Semnatura		Raportul de audit este semnat de catre fiecare membru al echipei de auditori, pe fiecare pagină a acestuia. Ultima pagină a raportului este semnată și de catre conducătorul Compartimentului de audit intern
3. Introducere	3.1. Date generale	Se precizează: a) tipul misiunii de audit b) baza legala a misiunii de audit (planul anual de audit, solicitari speciale) c) ordinul de serviciu d) echipa de auditori e) structura auditata f) durata acțiunii de auditare g) perioada auditata h) activitatea auditată e) procesele auditate
	3.2. Cuprinsul lucrărilor și documentelor	Se concretizează lucrările cu privire la: a) colectarea probelor b) constatarea și raportarea iregularităților
4. Constatări și recomandări		Prezentarea constatărilor și recomandărilor trebuie efectuată în mod complet, exact, obiectiv și clar
5. Concluzii		Este necesar de a se menționa că constatările auditului intern se bazează pe probe obținute la auditare și care au fost aduse la cunoștința conducerii entității

Capitolul introductiv cuprinde principalele date de identificare ale misiunii: titlul „Raport de audit intern”; unitatea auditată și durata acțiunii de auditare; componența echipei de auditare; numărul ordinului de efectuare a misiunii de audit intern; baza acțiunii de auditare; obiectele și perioada supusă auditării; tipul misiunii de audit: asigurare, consiliere, evaluare; documentele de lucru întocmite la realizarea misiunii.

Capitolul doi al raportului misiunii de audit intern conține constatările și recomandările misiunii prezentate pe fiecare obiect auditat, adică pe fiecare activitate și operațiune auditată. Prezentarea constatărilor și recomandărilor trebuie efectuată în mod complet, exact, obiectiv și clar. Aspectul complet presupune descrierea tuturor informațiilor pentru înțelegerea corectă a constatărilor și recomandărilor. Prezentarea exactă prevede ca constatările și recomandările să fie descrise cu precizie conform informației din documentele de lucru. Obiectivitatea constă în referire la probe adevărate și nepărtinitoare sau imparțiale. Iar claritatea cere utilizarea unui limbaj cât mai uzual și un stil de exprimare corectă, adică evitarea expresiilor de tipul: se pare, în general, uneori, evident etc.

Formulările auditorului se vor baza pe probe de audit, textul aplicat trebuie să prezinte constatări și recomandări precise cu specificările de rigoare. Auditorul va evita afirmații de genul: în multe cazuri sau în cea mai mare parte. Astfel de afirmații trebuie substituite cu date exacte și informații obiective.

Rezultatele evaluării controalelor interne se prezintă cât mai concret posibil. Nu este suficient ca în raportul auditorului să se menționeze doar despre afirmația generală a auditorului cu privire la controlul intern. Auditorul va explica de ce controlul intern este considerat inadecvat, ineficace sau ineficient.

În *capitolul trei* al raportului de audit intern se exprimă o apreciere generală privind constatările și recomandările prezentate. Concluziile sunt formulate cu scopul de a prezenta constatările într-un context mai larg și de a oferi recomandări de nivel înalt pentru conducerea entității. La acest capitol se menționează că constatările auditului intern se bazează pe probe obținute la auditare și care au fost aduse la cunoștința conducerii entității.

De asemenea, în concluzie se subliniază faptul că constatările au fost revizuite de supervisor și discutate cu unitatea auditată, astfel încât aceasta constituie o asigurare că recomandările sunt concrete și real de implementat. De asemenea, la acest capitol se afirmă și despre acțiunile ulterioare ale unității de audit intern, implicată în monitorizarea implementării recomandărilor acceptate de conducerea entității. În cazul elaborării unei opinii generale, se iau în considerare așteptările managerului entității cât și a managerilor operaționali sau altor părți interesate.

În continuare se prezintă un exemplu de raport de audit, care a fost întocmit în baza rezultatelor misiunii de consiliere a lucrărilor de contabilitate (tab.4.6.).

Tabelul 4.6.

Raport de audit intern

Entitatea: SA "Succes" Unitatea: Audit intern	Intocmit: Munteanu Ion , 4 martie 20X1 Verificat: Lupu Ana , 5 martie 20X1
INTRODUCERE	
Date generale	
Tipul misiunii de audit intern	Misiune de consiliere
Ordin privind efectuarea misiunii	Nr.01/A din „09” ianuarie 20X1
Echipa de auditori	1) Munteanu Ion 2) Popescu Elena 3) Croitoru Larisa
Structura auditată	Departamentul finanțe și contabilitate
Durata acțiunii de auditare în teren	5 februarie20X1 pînă la 28 februarie 20X1
Perioada auditată	Anul de raportare financiară
Activitatea auditată	Lucrările de contabilitate
Procesele supuse auditului	1. Inventarierea elementelor patrimoniale
	2. Raportarea finciară și fiscală
Cuprinsul lucrărilor și documentelor	
Lucrările misiunii de audit	Formularele
	Documentele perfectate la exercitarea misiunii

<i>intern</i>	<i>aplicate</i>	
Colectarea probelor	CTCI.09-1	Chestionarul de testare a controalelor interne
	FIAP.09-2	Fișa de identificare și analiză a problemelor
Constatarea și raportarea iregularităților	CRI.10-1	Formularul de constatare și raportare a iregularităților

II. CONSTATĂRILE ȘI RECOMANDĂRILE DE AUDIT

Constatări privind inventarierea elementelor patrimoniale (formularul FIAP.09-2)	a) Entitatea nu a efectuat inventarierea la sfârșitul anului
	b) Lipsește dispoziția conducerii entității de a petrece inventarierea la sfârșitul anului
	c) Nu a fost creată comisia de efectuare a inventarierii
Recomandări privind soluționarea problemelor legate de organizarea și petrecerea inventarierii (formularul FIAP.09-2)	a) Să fie ajustat manualul de proceduri al entității pentru a se include procedura de efectuare a inventarierii
	b) Elaborarea procedurii de efectuare a inventarierii și aprobarea ei de către conducerea entității
	c) Rezultatele inventarierii trebuie utilizate la raportarea situației reale a patrimoniului entității și luate în considerare la întocmirea situațiilor financiare
Constatări privind iregularitățile comise la executarea lucrărilor de contabilitate (formularul CRI.10-1)	a) Contabilul responsabil de introducerea datelor din facturile comerciale primite de la furnizori a înregistrat greșit suma de 72310 lei pentru servicii de publicitate în loc de 27130 lei
	b) Dobânzile calculate la împrumuturile cu termen de scadență expirat, din cauza că creditorul a solicitat rambursarea mai târziu decât data prevăzută în contract. Suma împrumutului 2 500 mii lei, rata dobânzii 12,5%, numărul de zile în an 365 zile. În contabilitate au fost majorate în mod nejustificat cheltuielile legate de calcularea dobânzii cu suma de 4281 lei
	c) Datoria comercială în valută străină în sumă de 420 708 Euro nu a fost reevaluată la sfârșitul anului la cursul oficial al BNM de 18,32 lei. La înregistrarea datoriei respective a fost aplicat cursul de 18,27. Prin urmare, la sfârșitul anului nu a fost debitat contul de datorii în corespondență cu creditul contului de venituri pentru a majora veniturile activității financiare cu suma de 21035 lei
Recomandări privind soluționarea iregularităților comise la executarea lucrărilor de contabilitate (formularul CRI.10-1)	a) Elaborarea unei proceduri de verificare a sumelor introduse în sistemul informațional
	b) Monitorizarea termenului de scadență de către alt contabil decât cel care este responsabil de calculul dobânzii
	c) Includerea controlului diferențelor de curs valutar în categoria lucrărilor preliminare de elaborare a situațiilor financiare

CONCLUZIILE MISIUNII DE AUDIT INTERN

Concluziile cu privire la problemele legate de inventarierea elementelor patrimoniale	În contabilitate lipsește documentația privind rezultatele inventarierii <i>fiindcă</i> entitatea nu a efectuat-o la sfârșitul anului. Șeful serviciului contabil fiind în concediu, nu a solicitat de la conducerea entității să autorizeze petrecerea inventarierii. <i>Totodată</i> , s-a creat o atitudine necorespunzătoare față de inventariere ca urmare a faptului că în anii precedenți s-au efectuat inventarieri incomplete, nu au fost documentate toate lucrările de inventariere. <i>Întrucât</i> există riscul ca să fie aplicate sancțiuni pentru nerespectarea legislației, <i>se propune</i> să fie ajustat manualul de proceduri al entității pentru a se include procedura de efectuare a inventarierii.
Concluziile cu privire la iregularitățile comise la executarea lucrărilor de contabilitate	În contabilitate au fost comise erori legate de înregistrarea datoriilor, calcularea dobânzilor și a diferențelor de curs valutar. Dacă nu ar fi fost depistate aceste erori s-ar fi transferat suma greșită de 72 310 lei, adică mai mult cu 45180 lei. <i>Totodată</i> , întrucât dobânda pentru împrumutul primit de entitate a fost greșit calculată, de asemenea s-ar fi transferat mai mult cu 4 281 lei. Astfel, soldul contului de datorii și a celui de împrumuturi au fost majorate nejustificat cu 45 180 lei, și respectiv cu 4 281 lei, iar soldul contului de datorii a fost micșorat nejustificat cu 21 035 lei. Prin urmare, totalul datorii din bilanț a fost majorat

	nejustificat cu 28 426 lei și profitul pînă la impozitare a fost subevaluat cu suma de 28 426 lei. <i>Întrucît</i> există riscul ca astfel de iregularități să fie comise și pe viitor, <i>se propune</i> elaborarea unei proceduri de verificare a sumelor introduse în sistemul informațional, monitorizarea termenului de scadență de către alt contabil decît cel responsabil de calculul dobînzii, precum și includerea controlului diferențelor de curs valutar în categoria lucrărilor preliminare de elaborare a situațiilor financiare.
--	--

ALTE MENȚIUNI

<p>Este de menționat că:</p> <ul style="list-style-type: none"> - constatările auditului se bazează pe probe obținute la auditare, care au fost aduse la cunoștința structurii auditate; - constatările au fost revizuite de supervisor și discutate cu structura auditată. <p>Astfel aceasta constituie o asigurare, că recomandările sunt concrete și real de implementat.</p>
--

La această etapă se aplică procedura de finalizare a raportului de audit intern, care are ca scop de a asigura prezentarea de înaltă calitate a rezultatelor misiunii și că acestea se bazează pe un volum de informații suficiente, sigure, relevante și utile. Pentru realizarea procedurii se îndeplinesc următoarele acțiuni (tab.4.7.):

Tabelul 4.7.

Finalizarea raportului misiunii de audit intern

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Auditorul	Transmite raportul de audit intern persoanelor responsabile de governanța entității, rezultatele concilierii și punctul de vedere al unității auditate conducătorului compartimentului de audit intern, precum și o informare despre recomandările care nu au fost avizate, însoțită de documentația de susținere Îndosariază raportul de audit intern în dosarul de audit
Supervisorul	Verifică și semnează varianta finală a raportului de audit intern
Conducătorul Compartimentului de Audit Intern	Semnează scrisoarea de difuzare a raportului de audit intern și o transmite conducătorului unității auditate
Conducătorul unității auditate	Analizează și avizează raportul de audit intern

Scopul reuniunii de conciliere este acceptarea constatărilor și recomandărilor, formulate de către auditor și precizarea calendarului de implementare a recomandărilor. Ulterior, unitatea auditată își va exprima punctul de vedere în privința acceptării recomandărilor formulate de auditorul intern.

Varianta finală a raportul de audit intern este difuzată persoanelor responsabile de guvernanta unității auditate împreună cu o scrisoare de însoțire. În scrisoare se va atrage atenția că la elaborarea variantei finale s-a ținut cont de toate modificările aprobate de către cei auditați pentru finalizarea redactării raportului de audit intern.

4.3. Urmărirea implementării recomandărilor de audit

Activitatea de audit are ca scop să aducă valoare adăugată entității, de aceea nu se va limita doar la raportarea constatărilor și formularea recomandărilor dar va urmări în continuare implementarea lor în mod corespunzător. Practica general-acceptată propune auditorilor intern să se conducă în procesul de monitorizare a implementării recomandărilor de următoarele cerințe (tab.4.8.):

Tabelul 4.8.

Cerințe privind monitorizarea implementării recomandărilor de audit

<i>Cerințe</i>	<i>Activități de monitorizare</i>
Crearea unui sistem de monitorizare	Instituirea unui sistem care să permită monitorizarea acțiunilor întreprinse ca urmare a rezultatelor comunicate managerului
Implementarea procesului de urmărire	Stabilirea unui proces de urmărire pentru a monitoriza și asigura că acțiunile de implementare a recomandărilor sunt eficace și realizate integral
Urmărirea evoluției implementării recomandărilor	Monitorizarea acțiunilor întreprinse de unitatea auditată ca urmare a rezultatelor misiunilor de audit

Conducătorul unității de audit intern instituie un sistem eficace în vederea urmăririi constatărilor și implementării recomandărilor de audit. Modul în care acestea vor fi urmărite depinde de importanța acestora.

Pentru constatările de importanță majoră și medie, precum și pentru acțiunile efectuate în baza recomandărilor cu prioritate înaltă și medie este necesară urmărirea la nivelul corespunzător de către auditorii interni. Iar pentru deciziile finale luate în legătură cu constatările de importanță minoră și implementarea recomandărilor cu prioritate redusă, monitorizarea poate fi efectuată doar în baza răspunsurilor conducerii unității auditate. În cazul acestora din urmă, se consideră că nu este necesar ca auditorii interni să urmărească modul de soluționare a constatărilor și de implementare a recomandărilor din categoria dată.

De importanță majoră sunt considerate constatările cu cel mai mare impact asupra posibilității de realizare a obiectivelor entității și respectării regulamentelor și a prevederilor legale. În ceea ce privește recomandările, acestea se consideră de importanță majoră în cazul în care vor asigura gestionarea la un nivel corespunzător domeniile supuse celor mai mari riscuri. Astfel de recomandări dacă oferă soluții la un cost rezonabil se consideră că aduc entității cea mai mare valoare adăugată.

Conducătorul unității de audit intern trebuie să înregistreze separat și să raporteze conducerii superioare a entității:

- ✓ constatările cu impact major asupra posibilității de realizare a obiectivelor entității;
- ✓ recomandările cu cea mai înaltă valoare adăugată și care oferă soluții la cost rezonabil.

Penru a se asigura că conducerea superioară va reacționa în mod adecvat, la raportare este necesar să se accentueze legătura între constatări și recomandări.

Conducătorul unității de audit intern stabilește un proces de urmărire pentru a monitoriza și asigura că acțiunile de implementare a recomandărilor sunt eficace și realizate integral. Acest proces asigură monitorizarea modului de soluționare a principalelor constatări și implementarea recomandărilor cu cea mai înaltă valoare adăugată. Procesul de urmărire a recomandărilor constă din trei etape:

- I. Stabilirea auditorului responsabil de urmărirea recomandărilor;
- II. Monitorizarea acțiunilor de implementare a recomandărilor;
- III. Raportarea progreselor înregistrate la implementarea recomandărilor.

Stabilirea auditorului responsabil de urmărirea recomandărilor se efectuează de conducătorul unității de audit intern, care va ține cont de interesele personale față de unitatea auditată și cunoștințele auditorului cu privire la domeniul supravegheat. Numirea se efectuează prin ordinul conducătorului unității de audit însoțit de declarația de interese. În ordin se precizează perioada de supraveghere, numărul raportului de audit a căror recomandări urmează a fi urmărite. La ordin se anexează planul de acțiuni pentru implementarea recomandărilor.

Monitorizarea acțiunilor de implementare a recomandărilor prevede ca auditorul intern, responsabil de urmărire, va studia recomandările descrise în raportul de audit intern și în planul de acțiuni de implementare a recomandărilor. În baza informației din aceste documente auditorul intern trebuie să examineze minuțios acțiunile realizate de colaboratorii unității auditate în scopul implementării recomandărilor de audit. Auditorul va determina data de implementare a recomandărilor și nivelul de implementare în procesul de urmărire, totodată va preciza atât data de implementare, cât și data planificată conform informației din planul de acțiuni pentru implementarea recomandărilor.

Raportarea progreselor înregistrate la implementarea recomandărilor constă în raportarea situației actuale comparativ cu cea constatată la audit. Raportarea este efectuată de însăși unitatea auditată și verificată de către auditorul intern responsabil de urmărire. Unitatea auditată raportează la termenele stabilite stadiul de implementare a recomandărilor de audit.

Auditorul intern examinează informația din notă deplasându-se la fața locului pentru a se convinge de nivelul realizării fiecărei acțiuni de implementare a recomandărilor. Această informație este documentată în Fișa de urmărire a recomandărilor. Fișa în cauză prevede aprecierea nivelului de realizare a fiecărei acțiuni de implementare a recomandării conform celor trei calificative (implementat, parțial implementat, neimplementat), precum și data implementării acțiunii, totodată indicându-se prin bară pentru comparație și data planificată conform planului de acțiuni pentru implementarea recomandărilor.

Principalele acțiuni de urmărire sunt în funcție de prioritatea constatărilor și recomandărilor (tab.4.9.):

Tabelul 4.9.

Acțiuni de urmărire a implementării recomandărilor

<i>Acțiuni de urmărire</i>	<i>Prioritatea constatărilor și recomandărilor</i>		
	<i>înaltă</i>	<i>medie</i>	<i>redușă</i>
Informarea verbală	√	√	√
Chestionarea	√	√	-
Verificarea ulterioară	√	-	-

Informarea verbală este cea mai simplă modalitate de urmărire a progreselor înregistrate la implementarea recomandărilor. Cu toate că această modalitate se efectuează rapid, contactarea în acest mod nu oferă probe suficiente pentru a întreprinde acțiuni în privința constatărilor identificate. Informațiile verbale sunt solicitate de șeful echipei misiunii de audit intern sau de către alt auditor intern care este la curent cu problemele constatate.

Chestionarea presupune forma scrisă de contactare cu cei auditați utilizându-se un formular pentru a obține o confirmare că au fost efectuate acțiunile corespunzătoare pentru implementarea recomandărilor. Această modalitate de primire a unui răspuns în scris oferă probe de calitate mai bună comparativ cu informarea verbală, însă sunt considerate mai puțin credibile întrucât chestionarea nu presupune o verificare independentă din partea auditorului.

La practicarea chestionării se aplică următoarele documente:

- ✚ lista de verificare;
- ✚ raportul privind acțiunile realizate;
- ✚ formular special.

Lista de verificare conține întrebări adresate conducerii sectorului sau compartimentului auditat, răspunsurile cărora sunt folosite pentru a prezenta raportul de audit conducătorului unității de audit intern.

Raportul privind acțiunile realizate se întocmește de către conducerea unității auditate prin intermediul căruia se informează despre acțiunile realizate pentru a implementa recomandările și a soluționa constatările. Spre deosebire de lista de verificare, formatul textului răspunsurilor raportului în cauză este la discreția conducerii structurii auditate. Răspunsurile din acest raport trebuie să se refere la acțiunile realizate de către cei auditați pentru a implementa recomandările și a soluționa constatările identificate la audit.

Formularul special se aplică în cazul dacă conducerea unității auditate își va înscrie răspunsurile privind acțiunile efectuate pentru implementarea recomandărilor, precum și dificultățile apărute în documentul de înregistrare a procesului de implementare.

Verificarea ulterioară este aplicată pentru constatările și recomandările cu prioritate înaltă și medie. În acest caz auditorul efectuează o vizită scurtă la unitatea auditată astfel creîndu-se posibilitatea de a efectua o interacțiune mai directă între auditor și cei auditați pentru a se colecta probe mai temeinice care să confirme că au fost îndeplinite acțiuni concrete pentru soluționarea problemelor.

Din aceste considerente, astfel de verificare se realizează în cadrul unei misiuni de audit de scurtă durată, care poate fi efectuată în câteva ore. Scopul unei misiuni de acest gen este de a obține probe nemijlocit la fața locului privind soluționarea constatărilor de audit și implementarea recomandărilor.

În cazul constatărilor și recomandărilor cu prioritate înaltă și medie se practică atât chestionarea cât și verificarea ulterioară. Această abordare permite colectarea probelor de audit suplimentare privind implementarea recomandărilor pentru a asigura credibilitatea soluționării problemelor constatate la audit.

Verificarea ulterioară se bazează pe următoarele lucrări:

- examinarea răspunsurilor obținute la chestionare;
- identificarea probelor ce justifică obținerea rezultatelor preconizate;
- efectuarea testelor la fața locului, inclusiv interviuarea personalului;
- verificarea noilor proceduri de control intern implementate pentru soluționarea problemelor constatate;
- examinarea modificărilor efectuate în instrucțiunile privind divizarea sarcinilor de serviciu;
- studierea informației cu privire la actualizările recente în fișele de post.

Verificarea ulterioară se finalizează cu întocmirea unui raport succint privind urmărirea implementării recomandărilor de audit. Raportul se întocmește de către conducătorul unității de audit intern în care se prezintă informații privind urmărirea implementării recomandărilor de audit și acțiunile efectuate de către conducerea unității auditate pentru a soluționa problemele precizate în raportul de audit inițial (tab.4.10).

Tabelul 4.10.

Raportul verificării ulterioare

<i>Nr. ord.</i>	<i>Elementele raportului</i>	<i>Cerințe față de conținut</i>
1.	Referințe la raportul de audit inițial	Prezentarea succintă a constatărilor și recomandărilor de audit
2.	Acțiunile efectuate de cei auditați	Rezumatul acțiunilor realizate pentru soluționarea constatărilor și implementarea recomandărilor
3.	Situația actuală îmbunătățită	Evaluări privind soluționarea constatărilor și implementarea recomandărilor
4.	Chestiuni nesoluționate	Opinia auditorului privind relevanța constatărilor și recomandărilor inițiale
5.	Noi propuneri ale auditorului	Sugestia auditorului intern de a fi ajustate recomandările inițiale
6.	Planul actualizat de implementare	Varianta revizuită a planului de acțiuni pentru implementarea recomandărilor
7.	Concluzia generală	Impactul situației curente asupra nivelului de expunere la riscuri

Versiunea preliminară a raportului în cauză se va transmite unității auditate pentru comentarii, iar varianta finală se prezintă tuturor persoanelor care au primit raportul de audit inițial. Această practică oferă posibilitatea ca auditorii să se încreadă de calitatea și relevanța recomandărilor sugerate de ei și totodată să obțină un răspuns din partea conducerii unității auditate cu privire la valoarea adăugată așteptată.

Constatățile și recomandările cu prioritate înaltă, de regulă reprezintă obiectul unei verificări ulterioare. Iar dacă conducătorul unității de audit intern decide că este de importanță substanțială realizarea repetată a unui audit în viitorul apropiat, în acest caz, verificarea ulterioară se va transforma într-o misiune repetată de audit intern. Obiectivul de bază al auditului repetat este de a revizui modul în care cei auditați au implementat recomandările din raportul de audit intern.

De asemenea, la etapa de urmărire a implementării recomandărilor misiunilor de audit intern sunt realizate următoarele activități:

- raportarea recomandărilor de importanță substanțială către conducerea superioară;
- înregistrarea evoluției riscurilor la care este expusă entitatea;
- revizuirea planului strategic și planului anual al activității de audit intern.

Conform bunelor practici în acest domeniu, auditorul intern coordonează cu conducerea entității modalitățile de raportare privind activitățile de urmărire a fiecărei misiuni de audit intern prin intermediul unei raportări periodice sau anuale către consiliul de conducere. Auditorul intern urmărește implementarea întocmai a recomandărilor în termenele stabilite, de asemenea, verifică dacă conducerea entității a evaluat riscul de neaplicare a acestora.

Riscurile entității sunt permanente în vizorul conducătorului unității de audit intern, care are responsabilitatea directă de a monitoriza activitățile de atenuare a acestora și de a oferi informații despre orice modificare în expunerea entității la riscuri. Informația este oferită persoanelor responsabile de monitorizarea riscurilor și se aplică la revizuirea planului strategic și planului anual al activității de audit intern. La efectuarea revizuirii se ține cont de progresele obținute în procesul implementării recomandărilor de audit.



Întrebări pentru recapitularea cunoștințelor:

1. *Ce etape se parcurg la întocmirea proiectului raportului misiunii de audit intern?*
2. *Explicați cerințele de formulare a constatărilor și recomandărilor de audit.*
3. *Comentați procedura privind elaborarea proiectului raportului misiunii de audit intern.*
4. *Care sunt elementele constatării revizuite de către supervisor?*
5. *Dezvăluți metodologia de revizuire a recomandărilor de audit.*
6. *Ce rol are procedura de revizuire a proiectului raportului misiunii de audit intern?*
7. *Descrieți activitățile de finalizare a raportului misiunii de audit intern.*
8. *Comentați structura și conținutul raportului de audit intern.*
9. *Argumentați rolul procedurii de finalizare a raportului de audit intern.*
10. *Care sunt principalele cerințe cu privire la monitorizarea implementării recomandărilor de audit?*
11. *Explicați cum va proceda auditorul la realizarea acțiunilor de urmărire a constatărilor și recomandărilor de audit.*
12. *Ce tehnici va aplica auditorul intern în procesul de urmărire a implementării recomandărilor de audit?*

Capitolul V. SUPRAVEGHEREA ȘI EVALUAREA AUDITULUI INTERN

5.1. Supervizarea lucrărilor misiunii de audit intern

5.2. Evaluarea internă și externă a activității unității de audit intern

5.1. Supervizarea lucrărilor misiunii de audit intern

Calitatea lucrărilor misiunii de audit intern este permanent supravegheată de conducătorul compartimentului de audit intern. Dacă conducătorul este implicat în realizarea misiunii, atunci această funcție este atribuită unui auditor intern mai experimentat desemnat de conducătorul unității, iar în lipsa acestuia este antrenat un expert din exterior.

Supravegherea procesului de realizare a misiunii reprezintă activitățile de îndrumare, consiliere, monitorizare și verificare a lucrărilor efectuate de membrii echipei misiunii de audit. Activitatea de *îndrumare* realizată de supervisor este de a oferi instrucțiuni necesare sau adecvate derulării misiunii de audit intern. *Consilierea* supervisorului constă în acordarea consultațiilor membrilor echipei misiunii de audit intern, iar activitatea supervisorului de *monitorizare* rezultă în urmărirea executării corecte a programului misiunii și a existenței elementelor probante.

Supervisorul se regăsește și în activitatea de *verificare* a documentelor ca dovadă fiind semnate de acesta, cum ar fi: programul misiunii de audit, fișa de identificare și analiză a recomandărilor, planul de acțiuni pentru implementarea recomandărilor, raportul de audit intern. De exemplu, la verificarea programului misiunii de audit sunt examinate următoarele cerințe:

Supervizarea are ca scop principal de a da asigurări că obiectivele misiunii de audit intern au fost realizate calitativ și au fost executate în termen. În acest scop se aplică procedura de supervizare. Procedura prevede elaborarea listei de supervizare a documentelor. Conform acestei proceduri, supervisorul examinează fiecare document de lucru și propune auditorului intern modificări de îmbunătățire a conținutului documentului de lucru.

De exemplu, la verificarea declarației de interese supervisorul va discuta cu auditorul intern, care a emis acest document, referitor la existența sau lipsa de incompatibilitate. Dacă supervisorul va fi de acord cu conținutul documentului în cauză, declarația va fi avizată de acesta. În scopul ținerii evidenței documentelor avizate și a răspunsurilor auditorilor interni referitor la propunerile supervisorului de a îmbunătăți conținutul documentelor verificate se fac notițele respective în *lista de supervizare a documentelor*.

Ținând cont de aceste cerințe, lista în cauză trebuie să conțină notițele supervisorului referitor la fiecare lucrare exercitată de membrii echipei misiunii de audit intern. Astfel pentru fiecare lucrare de audit verificată de supervisor în listă se va concretiza documentul avizat,

propunerea supervisorului ca urmare a revizuirii documentului, răspunsul auditorului și acordul sau dezacordul supervisorului.

În continuare este prezentat ca model un exemplu de formular a listei în cauză (tab.5.1.):

Tabelul 5.1.

Lista de supervizare a documentelor

<i>Lucrarea</i>	<i>Propunerea supervisorului</i>	<i>Răspunsul auditorilor</i>	<i>Revizuirea răspunsurilor</i>
Analiza organigramei	Constatările efectuate nu sunt însoțite de documente justificative, respectiv organigrama	La dosarul de audit se va atașa o copie a organigramei	De acord.

În procesul de supervizare se verifică regulile de constituire a documentației de audit. Constituirea documentelor reprezintă perfectarea documentară propriu-zisă a oricărei lucrări de audit la fiecare etapă de exercitare a auditului intern. Supervisorul examinează dacă lucrările de audit sunt perfectate documentar în baza formularelor elaborate de unitatea de audit intern pentru fiecare tip de activitate.

Este de menționat că elaborarea unor formulare se bazează pe formularele-model prevăzute de normele metodologice de implementare a standardelor de audit intern. De exemplu, normele în cauză recomandă utilizarea modelului ordinului cu privire la efectuarea misiunii de audit intern, programului de lucru al unei misiuni de audit, teste și chestionare.

Pentru a justifica constatările de audit prezentate supervisorului, auditorii interni efectuează copii, solicită extrase, întocmesc tabele și recalculări care sunt documentate atât pe suport de hârtie, cât și în format electronic. Aceste informații sunt perfectate documentar și sunt anexate la formularele de lucru eliberate fiecărui auditor pentru realizarea activităților de audit prevăzute de programul misiunii de audit intern.

Procedura de supervizare se aplică și la documentarea informației obținută în mod verbal prin intermediul întâlnirilor, interviurilor, inclusiv și a conversațiilor telefonice. Pentru întâlnirile oficiale se practică documentarea sub formă de procese-verbale, în care se dezvăluie informația despre scopul, subiectele discutate și concluziile întâlnirii. Totodată, supervisorul va cerceta posibilitatea documentării probelor obținute în formă verbală nemijlocit după finalizarea discuțiilor.

De exemplu, la supervizarea planului anual de audit intern au fost constatate divergențe privind stabilirea activităților auditabile. Supervisorul a constatat că doar pentru câteva activități au fost precizate operațiunile auditabile. Totodată s-a atras atenția la faptul că trebuie aplică o

metodologie unică de a preciza activitățile și operațiunile auditabile și ierarhizarea acestora în funcție de riscurile aferente. Pentru evitarea pe viitor a unor asemenea neclarități, conducătorul unității de audit a elaborat procedura internă privind stabilirea (precizarea și ierarhizarea) obiectelor auditabile.

În acest caz, supervizorul se va încredința dacă activitățile auditabile au fost identificate pe baza rezultatelor analizei riscurilor (nereguli, deficiențe, abateri, disfuncționalități). Analiza trebuie să țină cont de cadrul normativ și regulamentele interne, organigramele privind repartizarea funcțiilor și responsabilităților între angajați, deciziile de organizare a activităților din cadrul entității.

La planificarea auditului activității financiar-contabilă supervizorul examinează includerea următoarelor obiecte auditabile: elaborarea bugetului de venituri și cheltuieli; estimarea fluxurilor de trezorerie; evidența decontărilor cu furnizorii și cumpărătorii; evidența decontărilor cu personalul și bugetul, inventarierea patrimoniului, întocmirea registrelor contabile și a cărții mari, raportarea financiară și fiscală.

De asemenea, supervizorul v-a examina dacă obiectele auditabile sunt ierarhizate în funcție de nivelul riscului. În acest scop se va preciza riscurile fiecărui obiect auditabil. De exemplu, la inventarierea patrimoniului pot exista următoarele riscuri: nu toți debitorii sunt contactați pentru a confirma datoriile cu termen de scadență expirat (A), datele din listele de inventariere sunt preluate din contabilitate fără ca membrii comisiei de inventariere să examineze la fața locului existența și starea bunurilor (B), lipsa unei evidențe a bunurilor pe fiecare persoană material-responsabilă (C). Pe baza acestor riscuri, supervizorul apreciază impactul riscului asupra respectării cadrului normativ și regulamentelor interne de activitate ale entității. Nivelul riscului se calculează în baza anumitor factori conform metodologiei prezentate ca model în tabelul de mai jos.

Tabelul 5.2.

Aprecierea riscului cu privire la inventarierea patrimoniului

<i>Factorii</i>	<i>Riscuri</i>		
	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>
1. Atitudinea conducerii, 40%	8	12	1
2. Programe aplicative contabile imperfecte, 35%	14	3	7
3. Insuficiență de timp, 25%	5	2	3
Total, 55%	27	17	11

Prin urmare, riscul legat de inventarierea necorespunzătoare a patrimoniului constituie 55%. Dacă riscurile celorlalte obiecte auditabile vor fi mai mici, atunci supervisorul va solicita ca acestei activități să-i fie acordată o atenție mai sporită.

Supervisorul examinează documentele perfectate la inițierea misiunii de audit intern și întocmește lista de supervizare a documentelor pe baza informației din celulele de mai jos.

Documentele supervizate	Posibile mențiuni și propuneri ale supervisorului	Comentariile autorului documentului supervizat
Ordinul privind efectuarea misiunii de audit	Este necesar de revăzut: perioada de exercitare a misiunii de audit intern; scopul misiunii de audit intern; domeniile auditabile; membrii echipei misiunii de audit intern	Misiunea a fost coordonată cu conducătorul entității și cu persoana responsabilă de compartimentul auditabil
Declarațiile de interese	Aceste documente trebuie să asigure neimplicarea auditorilor în activitățile auditabile și nu este în relație personală cu persoanele responsabile de activitățile auditabile	S-a verificat incompatibilitățile personale ale auditorilor, care vor participa la lucrările de realizare a misiunii de audit intern
Programul de lucru al misiunii de audit intern	Activitățile din programă trebuie să fie clasificate nu doar pe etape și obiecte ale misiunii de audit dar și pe fiecare persoană implicată, de precizat locul petrecerii auditului	Se va revizui următoarea informație: entitatea în cadrul căreia este realizată misiunea; domeniul și perioada auditată; durata în ore a fiecărei activități a misiunii
Lista centralizatoare a obiectelor auditabile	Este necesar să se atragă atenția la riscurile: legate de documentarea insuficientă a operațiunii; arhivarea necorespunzătoare a documentelor; necunoașterea legislației	Obiectele supuse riscurilor avansate au fost discutate cu conducerea și cu persoanele responsabile
Notificarea privind declanșarea misiunii	Documentul nu se acceptă fiindcă lipsesc următoarele precizări: scopul misiunii; perioada exercitării auditului; obiectivele misiunii; intervențiile ulterioare	Structura care urmează a fi auditată a fost înștiințată cu o lună înainte de data prevăzută în planul anual de audit intern

Figura 5.1. Supervizarea documentelor de inițiere a misiunii de audit intern

La supervizarea fișei centralizatoare a obiectelor auditabile pot apărea divergențe privind precizarea obiectelor auditabile. De exemplu, pentru a-și argumenta obiecțiile supervisorul poate afirma că în procesul exercitării misiunii de audit nu sunt auditate toate activitățile sau operațiunile aferente domeniului planificat pentru audit. În teren necesită a fi auditate doar obiectele care sunt supuse riscurilor avansate. Este de menționat că riscul constituie orice situație, acțiune sau eveniment cu influență nefavorabilă asupra capacității entității de a-și realiza obiectivele.

Deoarece auditarea obiectului constă în studierea realității practice de realizare a activității sau operațiunii și compararea cu cerințele cadrului normativ, pentru identificarea riscurilor la această etapă este necesară de studiat următoarea informație: actele normative și legislative aferente domeniului auditat; documentația de constituire a entității și informația despre atribuțiile personalului de conducere, responsabilitățile și funcțiile angajaților conform prevederilor organigramei; dosarele auditelor anterioare.

Ținând cont de această afirmație, conducătorul misiunii de audit revizuieste varianta finală a fișei centralizatoare a obiectelor auditabile pentru activitatea de conducere. În urma revizuirii, fișa poate fi completată cu următoarele obiecte auditabile: definirea atribuțiilor și responsabilităților; reglementarea raporturilor de serviciu dintre compartimente; stabilirea condițiilor de ocupare a postului; organizarea recrutării și selecției de personal; controlul sistemelor informaționale de management; organizarea activității de conducere.

5.2. Evaluarea internă și externă a activității unității de audit intern

Evaluarea misiunii de audit constă în efectuarea de controale a calității lucrărilor exercitate de membrii echipei misiunii intern. Controalele în cauză realizate de însăși conducătorul unității de audit intern alcătuiesc și definesc evaluarea internă. Iar cele realizate de către autoritățile ierarhic superioare sunt numite evaluări externe.

În cadrul evaluării interne cât și externe se examinează respectarea normelor de audit intern și a procedurilor de asigurare a calității lucrărilor de audit intern, inclusiv și cele cu privire la întocmirea raportului de audit intern.

Evaluările au ca scop de a depista deficiențele legate de derularea misiunii de audit în baza cărora vor fi formulate recomandări de îmbunătăți viitoarele misiuni. De asemenea, scopul urmărit este de a asigura perfecționarea profesională a auditorilor interni.

Evaluarea internă comparativ cu cea externă se realizează după fiecare misiune de audit intern. La finisarea fiecărei misiuni se perfectează documentul numit „Fișa de evaluare a misiunii de audit intern”. Fișa este completată de conducătorul unității de audit intern. În fișă se apreciază fiecare etapă de exercitare a misiunii de audit intern conform următoarelor calificative: foarte bine, bine, satisfăcător, slab și nesatisfăcător.

În continuare sunt enumerate câteva criterii de evaluare internă a misiunii de audit intern:

- programele de audit au fost elaborate în vederea îndeplinirii obiectivelor misiunii în cadrul bugetului de timp alocat;
- a existat o bună comunicare între auditori și conducerea unității auditate;
- misiunile sunt realizate în conformitate cu procedurile de audit prestabilite;

- auditații au avut posibilitatea să revadă constatările și recomandările când au fost identificate problemele.

De asemenea, evaluatorul apreciază calitatea lucrărilor de audit, respectarea normelor metodologice de exercitare a auditului și dacă misiunea a fost realizată în conformitate cu programul și prevederile planului anual al activității de audit. Evaluarea calității lucrărilor de audit pe fiecare misiune se realizează în următoarea consecutivitate (fig.5.2.).

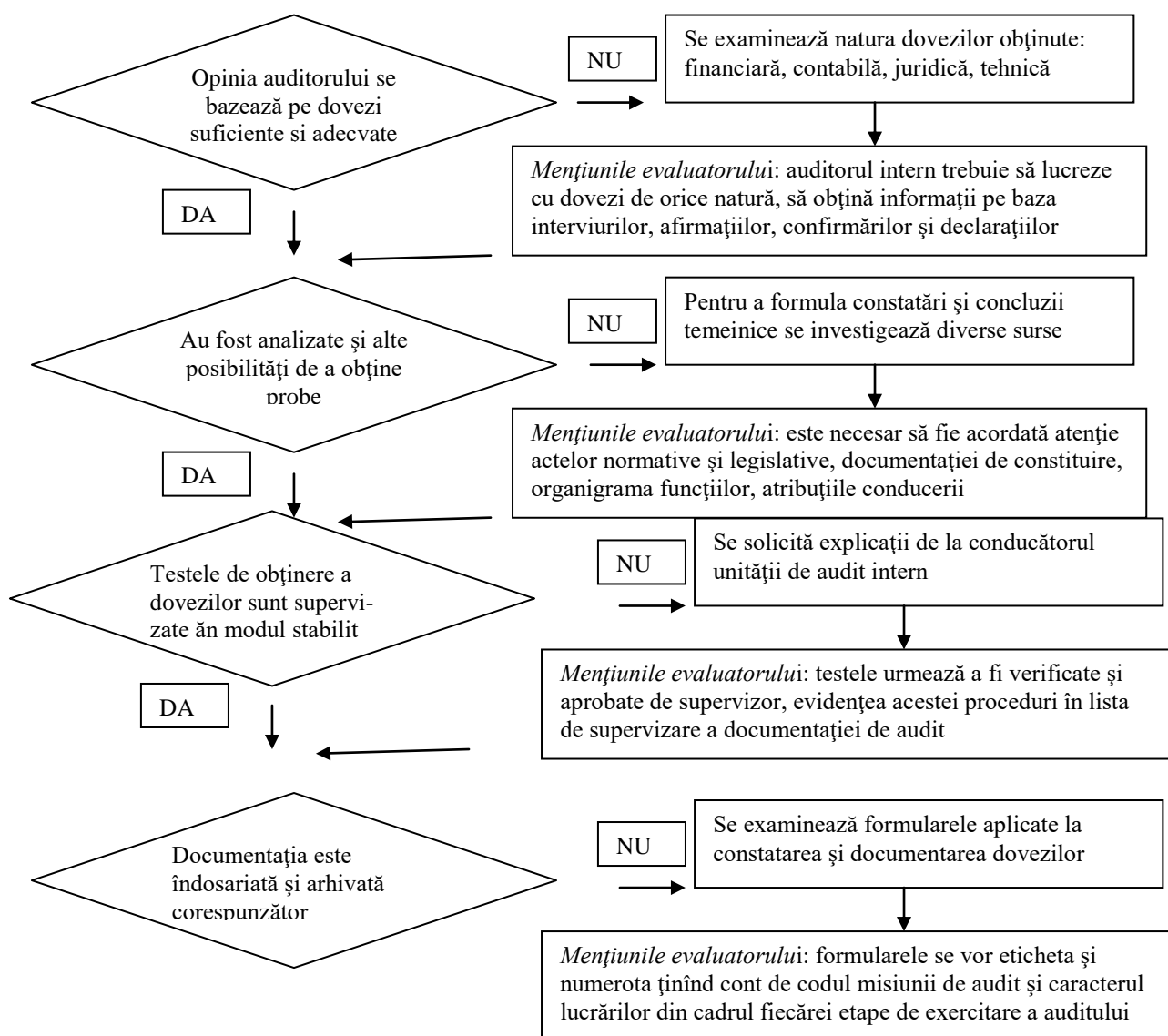


Figura 5.2. Evaluarea calității lucrărilor misiunilor de audit intern

În procesul evaluării misiunilor de audit intern se examinează modul de îndosariere a documentelor obținute și întocmite la exercitarea lucrărilor de audit. Îndosarierea include sistematizarea documentelor pe fiecare misiune și etapă de realizare a ei. Evaluatorul verifică dacă documentația de audit se păstrează în dosare, dacă se practică întocmirea dosarului pentru fiecare misiune de audit, iar în cadrul acesteia pe fiecare etapă de exercitare. De exemplu,

primele documente din dosarul unei misiuni de audit intern sunt: dispoziția de efectuare a misiunii de audit intern; declarația de interese a fiecărui auditor care realizează misiunea; programul misiunii de audit intern etc.

Totodată, se va ține cont de codificarea dosarelor prin atribuirea de litere și cifre pentru fiecare misiune de audit intern. De regulă, documentele de lucru sunt codificate în concordanță cu codul dosarului și respectiv a misiunii de audit în cadrul căreia se perfectează. Este de menționat că dosarul trebuie să conțină și cuprinsul acestuia. De aceea, evaluatorul va verifica dacă fiecare document este înscris în Jurnalul de evidență a documentelor de lucru pentru dosarul respectiv.

Activitatea de evaluare externă a activității de audit intern public se realizează, de regulă o dată la cinci ani. Evaluarea externă se finisează cu formularea măsurilor corective, care urmează a fi implementate de unitatea de audit intern.

De regulă, evaluarea externă are ca punct de plecare examinarea planului strategic al unității de audit intern, care se elaborează pentru doi sau trei ani de activitate. Evaluatorul studiază strategiile entității incluse în plan, așteptările acesteia de la misiunile de audit planificate. În procesul evaluării planului strategic se cercetează rolul misiunilor de audit intern în realizarea obiectivelor entității, se apreciază importanța recomandărilor misiunilor de consiliere cu privire la îmbunătățirea eficacității controlului intern, se studiază obiectivitatea opiniei cu privire la eficiența managementului. Evaluatorul extern apreciază calitatea perfectării planului strategic în modul următor (tab.5.3.).

Tabelul 5.3.

Evaluarea planului strategic

<i>Elementele planului strategic</i>	<i>Exemple de mențiuni ale evaluatorului</i>
Obiectivele entității și instrumentele de realizare a lor	Instrumentele sunt parțial concretizate
Riscurile majore legate de realizarea cu succes a obiectivelor entității	Există și alte riscuri majore neidentificate
Modalitatea de determinare a obiectelor auditabile	Obiectele auditabile sunt clar definite
Factorii care pot influența negativ activitatea entității în viitor	Influența factorilor a fost argumentată parțial
Modalitatea evaluării riscurilor	Evaluarea a fost justificată integral
Frecvența auditării sistemelor	Unele sisteme nu sunt incluse în planul anual de audit intern
Resursele necesare și disponibile pentru realizarea planului strategic multianual de audit	Resursele nu au fost apreciate la justa lor valoare
Impactul insuficienței de resurse pentru realizarea planului strategic de audit	Consecințele sunt estimate doar pentru conducerea entității dar nu și pentru fondatorii entității
Proiectul planului anual al activității de audit	Proiectul diferă considerabil de varianta

pentru primul an al planului strategic	finală
Calitatea și eficacitatea resurselor de audit disponibile	Metoda de determinare a eficacității a fost aplicată corect
Necesitatea instruirii personalului implicat în auditul intern	Lipsește argumentarea necesității instruirii personalului
Modalitatea de respectare a cadrului normativ și a cerințelor de raportare	Modalitatea se bazează pe anumite proceduri de raportare

Rezultatele evaluărilor externe sunt perfectate în Fișa de evaluare a activității unității de audit intern. De exemplu, la compartimentul monitorizarea iregularităților fișa conține următoarea informație (fig.5.3.).

Aspectele evaluate :	Exemple:
Natura iregularităților constatate la exercitarea lucrărilor misiunilor de audit	Termenul expirat la licențe și brevete; nerespectarea normelor de poluare; implicarea în procese de judecată
Criteriile de constatare a iregularităților sunt clar definite	Sunt premise de apariție în mod inevitabil a problemelor ce afectează continuitatea activității
Iregularitățile sunt documentate în mod corespunzător	Iregularitățile sunt înregistrate în Jurnalul de constatare și raportare a iregularităților

Figura 5.3. Extras din fișa de evaluare a activității unității de audit intern

De asemenea, evaluatorul va examina procesul de monitorizare a iregularităților. În cazul unor neclarități va propune elaborarea procedurii corespunzătoare. De exemplu, evaluatorul extern și-a exprimat părerea despre necesitatea unei proceduri clare privind comunicarea iregularităților constatate la derularea misiunilor de audit intern.

Ținând cont de mențiunile evaluatorului extern, conducătorul unității de audit intern a elaborat norme metodologice proprii privind monitorizarea iregularităților constatate la audit. Normele pot prevedea următoarele cerințe:

- ✓ Dacă auditorii interni ajung la concluzia că s-a constatat o iregularitate sau sunt premise de apariție în mod inevitabil a acesteia, vor solicita de la conducerea entității investigarea ei;
- ✓ Iregularitatea trebuie să fie documentată și înregistrată în jurnalul de constatare și raportare;
- ✓ Din momentul constatării, iregularitatea se comunică cel târziu a doua zi conducătorului unității de audit intern, iar în absența acestuia nemijlocit conducătorului entității;
- ✓ Pentru a fi absolvit de responsabilitate auditorul intern trebuie să solicite de la persoana înștiințată să semneze în jurnalul de constatare și raportare a iregularităților;

- ✓ Conducătorul unității de audit intern în termen de trei zile va solicita de la conducătorul entității să fie inițiată procedura de investigare a iregularității.

La completarea fișei de evaluare, pentru compartimentul planificarea anuală a auditului intern se aplică următorul model (tab.5.4.):

Tabelul 5.4.

Fișa de evaluare a auditului intern

<i>Lucrările de planificare a misiunilor de audit intern</i>	<i>Nivelul de realizare</i>	<i>Conformitatea cu normele metodologice</i>
Alocarea personalului și altor resurse pentru întreaga perioadă de planificare	Integral / Parțial	Da / Nu
Selectarea misiunilor de audit din planul strategic multianual	Integral / Parțial	Da / Nu
Stabilirea numărului de zile pentru fiecare misiune de audit	Integral / Parțial	Da / Nu
Planificarea pe săptămâni a misiunilor de audit intern	Integral / Parțial	Da / Nu
Identificarea perioadelor mai favorabile pentru realizarea anumitor misiuni de audit	Integral / Parțial	Da / Nu
Compararea performanțelor reale cu cele planificate ale activității de audit intern	Integral / Parțial	Da / Nu

Evaluatorul discută cu conducătorul unității de audit intern pentru a obține explicații referitor la respectarea următoarelor condiții:

1. Planul auditului intern conține: scopul acțiunilor de auditare; obiectele auditabile; structurile organizatorice la care se desfășoară acțiunea de auditare; perioada supusă auditării; auditorii antrenați în acțiunea de auditare; experții străini care necesită a fi implicați în audit.
2. La elaborarea planului anual de audit intern s-a ținut cont de:
 - a) deficiențele constatate în cadrul auditelor anterioare;
 - b) verificările solicitate de unitățile de audit subordonate;
 - c) riscurile identificate aferente activităților, funcțiilor, operațiunilor și structurilor entității;
 - d) tipul misiunii de audit intern pentru fiecare structură a entității sau unitate de audit subordonată.
3. La planul anual de audit intern s-a anexat nota explicativă, care justifică misiunile selectate și incluse în plan. Nota în cauză conține analiza riscurilor identificate la această etapă, dezvăluie argumentele selectării misiunilor de consiliere, asistență și evaluare.



Întrebări pentru recapitularea cunoștințelor:

1. *Explicați rolul supervizării, evaluării interne și externe la asigurarea calității auditului intern.*
2. *Descrieți esența activităților de îndrumare, consiliere, monitorizare și verificare a lucrărilor misiunilor de audit intern.*
3. *Comentați procedura de supervizare a documentelor.*
4. *Ce examinează supervizorul la planificarea auditului activității financiar-contabilă?*
5. *Cum va proceda supervizorul pentru a revizui riscul legat de inventarierea patrimoniului.*
6. *Ce documente examinează supervizorul la etapa inițierii misiunii de audit intern?*
7. *Formulați scopul evaluării misiunii de audit intern.*
8. *Care este deosebirea dintre evaluarea internă și cea externă a activității de audit intern?*
9. *Numiți criteriile de evaluare internă a misiunilor de audit.*
10. *Comentați consecutivitatea evaluării calității lucrărilor de audit intern.*
11. *Formulați exemple de activități din cadrul evaluării externe a auditului intern.*
12. *Descrieți modul de prezentare a rezultatelor în fișa de evaluare a activității unității de audit intern.*

BIBLIOGRAFIE

ACTE LEGISLATIVE ȘI NORMATIVE

1. Legea privind auditul situațiilor financiare nr.271 din 15.12.2017. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2018, nr. 7-17.
2. Legea privind controlul financiar public intern nr.229 din 23.09.2010. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2010, nr. 231-234.
3. Standardele Naționale de Audit Intern, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.153 din 12.09.2018. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2018, nr. 400-409.
4. Normele metodologice de audit intern, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr. 105 din 15.07.2013. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2013, nr. 206-211.
5. Codul Etic al auditorului intern și Carta de Audit Intern, aprobate prin Ordinul Ministerului Finanțelor nr.74 din 10.06.2014. În: *Monitorul Oficial al Republicii Moldova*. 2014, nr. 217-222.

MANUALE, MONOGRAFII, LUCRĂRI DIDACTICE, BROȘURI

1. BOSTAN, Ionel. *Auditul intern al companiei*. Iași: Editura ALFA, 2008. 146 p. ISBN 978-973-8953-77-2.
2. CHERSAN, Ionela-Corina, FĂDUR, Cristina-Ionela. *Auditul intern, de la teorie la practică*. Iași: Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza”, 2016. 239 p. ISBN 978-957-31-0381-5.
3. GHIȚĂ, Marcel. *Auditul intern*. București: Editura Economică, 2009. 653 p. ISBN 978-973-709-437-7.
4. IACHIMOVSCI, Anatolie. *Organizarea activității de audit*. Chișinău: ASEM, Editura „Tipogr. Reclama”, 2011, 240 p. ISBN 978-9975-79-979-8.
5. PĂUNESCU Mirela (coord.). *Ghid privind implementarea Stsndsrdelor Internaționale de Audit Intern*. București: Editura CAFR, 2015. 127 p. ISBN 978-973-0-20489-6.
6. PEREȘ, Ion, POPA, Emil, BUNGET, Ovidiu, DUMITRESCU, Alin. *Control financiar*. Timișoara: Editura Mirton, 2008. 255 p. ISBN 978-973-52-0516-4.
7. MUNTEANU, Victor (coord.). *Audit financiar-contabil: concepte, metodologie, reglementări, cazuri practice*. București: Editura Universitară, 2016. 505 p. ISBN 978-606-28-0397-1.

8. TIRON TUDOR, Adriana. *Fundamentele auditului financiar*. Москва: Editura Accent, 2009. 321 p. ISBN 978-973-8915-82-4.
9. КРЫШКИН Олег. Настольная книга по внутреннему аудиту. Издательство «Альпина Паблишер», 2017. 478 p. ISBN 978-5-9614-6358-3, 978-5-9614-5570-0.

PUBLICAȚII ÎN MATERIALELE CONFERINȚELOR, SIMPOZIOANELOR

1. BAJEREAN, Eudochia, RATCOV, Maria. Audit intern: metode și procedee ale auditului stocurilor . În: competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: conf. șt. intern., Chișinău, 25-26 sept. 2015, Ch., 2015, vol.III, p. 253-261.
2. CAUȘ, Lidia. Implimentarea și reglementarea auditului intern în Republica Moldova. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: probleme și soluții pentru România și Republica Moldova: Conferința științifică internațională din 26-27 septembrie 2008. Chișinău: ASEM, 2008, v. II, p. 235-238.
3. CAUȘ, Lidia. Aspecte teoretice ale misiunii auditului intern. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: Conferința științifică internațională din 25-26 septembrie 2009. Chișinău: ASEM, 2009, v. II, p. 294-298.
4. CAUȘ, Lidia. Abordări privind planificarea auditului intern. În: Problemele contabilității în contextul integrării europene: Conferința științifică internațională din 10-11 noiembrie 2009. Chișinău: ASEM, 2010, p. 86-89.
5. CAUȘ, Lidia. POPOVICI, Angela. Planificarea misiunilor de audit intern. În: Analele Academiei de Studii Economice din Moldova ediția a IX-a, ed. ASEM, Chișinău, 2011, pag. 196-200.
6. IACHIMOVSCI, Anatolie. Aspectele metodologice de planificare a auditului intern. În: Premizele dezvoltării economiei naționale în contextul crizei economice: Conferința Științifică Practică din 28-29 mai 2010. Bălți : Universitatea de Stat „Alecu Russo”, 2010, p.167-171.
7. IACHIMOVSCI, Anatolie. Monitorizarea calității lucrărilor de audit. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: conf. șt. intern., Chișinău, 25-26 sept., 2009. Ch., 2009, vol.II, p. 335-339.
8. IACHIMOVSCI, Anatolie. Evaluarea riscurilor tehnologiilor informaționale în cadrul auditului situațiilor financiare. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: conf. șt. intern. Chișinău, 25-26 sept., 2015. Ch. 2015, Vol.III, p.245-250.
9. RATCOV, Maria. Auditul intern - actualitate și perspective. În: Creșterea competitivității și dezvoltarea economiei bazate pe cunoaștere: conf. șt. intern., Chișinău, 28-29 sept., 2007. Ch., 2008, vol.II, p.244-246.

10. RATCOV, Maria. Rolul și funcțiile auditului intern. În: Competitivitatea și inovarea în economia cunoașterii: probleme și soluții pentru România și Republica Moldova: conf. șt. intern., Chișinău, 26-27 sept., 2008. Ch., 2008, vol.II, p.258-260.

RESURSE ELECTRONICE

1. RATCOV, Maria. IACHIMOVSKI, Anatolie. Abordarea cadrului de referință al auditului intern în procesul de instruire profesională în mediul academic. În: Predarea disciplinelor de contabilitate, audit și analiză economică în contextul noilor reglementări. conf. naț. didactico-științifică, Chișinău, 27 febr. 2014. Ch., 2014. Disponibil: <http://www.ase.md>.
2. Standardele Internaționale pentru Practica Profesională a Auditului Intern. Disponibil: <http://www.theiia.org>.
3. Codul de etică al Institutului Auditorilor Interni. Disponibil: <http://www.theiia.org>.

DOSARUL MISIUNII DE AUDIT INTERN

**PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-01
„EMITEREA ORDINULUI DE SERVICIU”**

Scopul urmărit la emiterea ordinului de serviciu	De a repartiza....., astfel încât
Ce reprezintă ordinul de serviciu	Ordinul de serviciu reprezintă, se aprobă de, pe baza

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDUREI:

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Conducătorul Compartimentului de Audit Intern	Repartizează Aprobă ordinul de serviciu pe baza
Supervizorul	Avizează și propune
Personalul de secretariat	Alocă un număr Asigură copii ale Ordinului de serviciu fiecărui membru al echipei de audit.
Auditorii	Îndosariază

Formular tip: A.OS.01-1

Entitatea: _____

Nr. ____ *din* „____” _____ **201X**

ORDIN DE SERVICIU

În conformitate cu prevederile _____ și cu planul de audit intern pentru

a. _____, se va efectua o misiune de audit intern în cadrul departamentului _____

_____ în perioada „____” _____ 201X - „____”

_____ 201X. Scopul misiunii de audit este _____

_____, iar obiectivele acesteia sunt

Menționăm că se va efectua un audit de _____.

Conducătorul Compartimentului de Audit Intern _____

**PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-02
„DECLARAREA INDEPENDENȚEI”**

Scopul urmărit	..........
Condițiile declarării independenței	În vederea desemnării auditorilor interni pentru efectuarea misiunii de audit intern vor fi verificate incompatibilitățile personale ale acestora. Astfel, un auditor nu va fi desemnat acolo unde există incompatibilități personale, doar dacă repartizarea lui este necesară, fiind furnizată în acest sens o justificare din partea conducătorului compartimentului de audit intern

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDUREI:

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Auditorii, consultanții	.....
Conducătorul Compartimentului de Audit Intern	Verifică declarația de independență, identifică și stabilește modalitatea în care aceasta poate fi atenuată, aprobă declarația de independență.
Auditorii	Îndosariază declarația de independență în dosarul permanent secțiunea A. Dacă se ivește un conflict de interese real sau doar perceput a fi conflict de interese în timpul misiunii, anunță imediat

Formular tip: A.DI.02-1

Entitatea: _____

Se completează de către auditori, inclusiv consultanți:

Numele, prenumele _____

Data: „___” _____ 201X

DECLARAȚIA DE INDEPENDENȚĂ

Misiunea de audit intern: _____

<i>În legătura cu structura auditat:</i>	<i>Da</i>	<i>Nu</i>
1. Ați avut/aveți vreo relație oficială, financiară sau personală cu cineva care ar putea să vă limiteze exercitarea auditului?		
2. Aveți idei preconcepute care ar putea să vă influențeze în misiunea de audit?		
3. Ați avut/aveți funcții sau ați fost/sinteti implicat(a) în structura auditată?		
4. Ați fost implicat în elaborarea și implementarea controlului structurii auditate?		
5. Sinteti sot/sotie, ruda sau afin cu conducătorul structurii ce va fi auditată?		
6. Ați aprobat facturi, ordine de plată, și alte documente pentru structura auditată?		
7. Ați ținut anterior contabilitatea la structura auditată?		
8. Dacă în timpul auditului, apare orice incompatibilitate personală, notificați de urgență conducătorul compartimentului de audit intern?		

Auditor intern _____ *Conducător Compartimentului de Audit Intern* _____

Formular tip: A.DI.02-2

Entitatea: _____

Se completează de către Conducător Compartimentului de Audit Intern:

Numele, prenumele _____

Data: „___” _____ 201X

Misiunea de audit intern: _____

1. Incompatibilități personale (a se trece din declarația de independență):

2. Pot fi negociate/ diminuate incompatibilitățile?

Dacă da, explicați cum anume: _____

PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-03
„NOTIFICAREA STRUCTURII AUDITATE”

Scopul urmărit	De a informa
Procedura are rolul	Prin notificarea structurii auditate se asigură

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDUREI:

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Auditorii	Întocmesc notificarea structurii auditate cu cel puțin 15 zile înainte de audit. Informația cerută include cel puțin:
Conducătorul Compartimentului de Audit Intern	Verifică și semnează notificarea structurii auditate
Auditorii	Îndosariază o copie a în dosarul permanent secțiunea A. Înregistrează notificarea și o expediază Ulterior, verifică dacă structura auditată oferă

Formular tip: A.NDM.03-1
Entitatea: _____

**NOTIFICAREA PRIVIND DECLANSAREA
MISIUNII AUDIT INTERN**

Stimate(ă) (se indica persoana care este responsabilă de conducerea structurii auditate) _____
In conformitate cu Planul anual de audit intern, urmeaza ca în perioada „___” _____ 201X -
„___” _____ 201X sa efectuăm o misiune de audit intern cu tema: _____

la (denumirea structurii auditate) _____
În procesul de audit se va examina responsabilitatile asumate de catre structura auditată și se va determina dacă aceasta își îndeplinește într-un mod eficient și efectiv următoarele obligații:

Vă vom contacta ulterior pentru a stabili de comun acord o ședință de deschidere in vederea discutării diverselor aspecte ale misiunii de audit, cuprinzand:
-;
-;
-

Pentru o mai bună înțelegere a activitatii dumneavoastră, vă rugăm sa ne puneți la dispoziție următoarea informație (vezi procedura de mai sus, acțiunea auditorilor): _____

Daca aveti unele întrebări privind aceasta acțiune, vă rog să contactați (numele auditorului) _____

_____.

Cu stimă: _____ Data: „___” _____ 201X

Conducătorul Compartimentului de Audit Intern

**PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-04
„COLECTAREA ȘI PRELUCRAREA INFORMAȚIILOR”**

Scopul urmărit	De a-l ajuta pe auditor să se familiarizeze cu structura auditată. Identificarea Evaluarea Determinarea
Procedura are rolul	Colectarea și prelucrarea informațiilor presupune: analiza cadrului normativ ce reglementează activitatea structurii auditate; analiza activităților structurii auditate (organigrama,), analiza factorilor susceptibili, identificarea punctelor cheie ale funcționării structurii auditate și ale sistemelor sale de control, pentru o evaluare prealabilă a punctelor tari și slabe, rezultatele controalelor

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDUREI:

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Auditorii	..... ..... ..... ..... Îndosariază o copie a notificării structurii auditate în dosarul permanent secțiunea A. Înregistrează notificarea și o expediază structurii auditate. Ulterior, verifică dacă structura auditată oferă informațiile cerute.
Conducătorul Compartimentului de Audit Intern	Revede chestionarul de colectare a informațiilor, organizează o ședință pentru identificarea obiectivelor auditabile și a criteriilor de analiza de risc.

*Formular tip: A.CHI.04-1
Entitatea: _____*

CHESTIONARUL DE COLECTARE A INFORMAȚIILOR

<i>Întrebări</i>	<i>Răspunsul structurii auditate</i>
1. Care este cadrul normativ ce reglementează structura Dvoastră ?
2. Ce posturi există în cadrul structurii și ce documente se întocmesc de fiecare angajat ?
3. Ce rapoarte întocmește structura auditată ?

Dacă doriți careva comentarii la întrebări din acest chestionar, vă rog să contactați (numele auditorului intern)

Data: „__” _____ 201X

Conducătorul Compartimentului de Audit Intern

PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-05
„ANALIZA RISCURILOR”

Scopul urmărit	Analiza riscului reprezintă o etapă majoră în procesul de audit intern, care urmărește: identificarea pericolelor din structura auditată; dacă controalele interne sau procedurile structurii auditate pot preveni, elimina sau minimiza pericolele; evaluarea controlului intern al structurii auditate
Procedura are rolul	...............

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDUREI:

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Auditorii	Pregătesc lista pe baza rezultatelor analizei amenințările (riscurile) asociate acestor procese, stabilesc ponderea fiecăruia, determină; stabilesc punctajul total al Ierarhizează ce urmează a fi auditate, respectiv elaborează tabelul Îndosariază în dosarul permanent, secțiunea ...
Supervizor	Supervizează Organizează o ședință pentru reevaluarea obiectelor de auditat, a domeniului și a metodologiei, după caz.

Formular tip: A.LC.05-1

Entitatea: _____

LISTA CENTRALIZATOARE A OBIECTELOR AUDITABILE

Misiunea de audit intern: _____

Perioada supusa auditului: _____

Intocmit de _____ Data: „__” _____ 201X

Aprobat de _____ Data: „__” _____ 201X

Procesele supuse auditului intern	Riscurile semnificative	Factorii de risc	Scorul factorilor de risc
Total			
Total			
Total			

Tabelul „PUNCTE TARI SI PUNCTE SLABE”

Misiunea de audit intern: _____

Perioada supusa auditului: _____

Intocmit _____ Data: „___” _____ 201X

Aprobat _____ Data: „___” _____ 201X

	Controlul intern este		
	<i>slab</i>	<i>satisfăcător</i>	<i>bun</i>
1. Conformitatea cu constatările auditelor anterioare	atitudine necooperantă și nepăsătoare		
.....			
.....			
.....			

Procesele supuse auditului intern	Scorul factorilor de risc	Controlul intern este	Fiindcă
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		
.....		

**PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-06
„ELABORAREA PROGRAMULUI MISIUNII DE AUDIT INTERN”**

Scopul procedurii	...............
Conținutul programului	...............

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDUREI:

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Auditorul	Pregătește programul misiunii de audit intern și îl îndosariază în dosarul permanent Pe parcursul derulării misiunii completează Programul de audit cu datele necesare, astfel încât la finalizarea misiunii de audit aceste documente să conțină toate informațiile prevăzute. Pregătește o notă explicativă în baza chestionarului de colectare a informațiilor, listei centralizatoare a obiectelor auditabile, tabelului „puncte tari și puncte slabe”
Supervizorul	Organizează o ședință cu auditorii, revizuieste programul de audit și discută cu auditorii
Conducătorul Compartimentului de Audit	Organizeaza ședința de analiza, verifica / aprobă nota și documentele în baza cărora a fost întocmită, analizeaza și modifica, după caz documentele prezentate

Formular tip: A.PMAI.06-1

Misiunea de audit intern: _____

Perioada supusa auditului: _____

Intocmit de _____ Data: „__” _____ 201X

Verificat de _____ Data: „__” _____ 201X

Aprobat de _____ Data: „__” _____ 201X

PROGRAMUL MISIUNII DE AUDIT INTERN

Etapă	Activitate	Formulare aplicate	Data	Persoanele implicate	Locul desfășurării
Inițierea misiunii	Emiterea ordinului de serviciu	A.OS.01-1			
Intervenția la fața locului					
Comunicarea rezultatelor					
Monito- rizarea					

PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-07
„ȘEDINȚA DE DESCHIDERE”

Scopul	Să efectueze o ședință de deschidere cu reprezentanții structurii auditate pentru a discuta scopul auditului, obiectivele urmărite și modalitățile de lucru privind auditul
Rolul ședinței	Ședința de deschidere servește ca întâlnire de început a misiunii de audit în cadrul căreia se acceptă calendarul întâlnirilor, se prezintă carta și auditorii care vor participa la audit, se stabilesc termenii de raportare a verificărilor, se examinează condițiile materiale necesare derulării misiunii

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDUREI:

Executorul acțiunii	Acțiunea
Auditorii	Contactează structura auditată pentru a stabili data întâlnirii Întocmesc Minuta ședinței de deschidere pentru a prezenta în detaliu dezbaterile din cadrul ședinței de deschidere
Conducătorul Compartimentului de Audit Intern, supervisorul, reprezentanții structurii auditate	Participă la ședința de deschidere
Supervisorul	Supervizează Minuta ședinței de deschidere

Formular tip: A.MȘD.07-1

Entitatea: _____

Misiunea de audit intern: _____

Intocmit de _____ Data: „__” _____ 201X

Verificat de _____ Data: „__” _____ 201X

MINUTA ȘEDINȚEI DE DESCHIDERE

Lista participanților

Numele	Funcția	Direcția	Nr. telefon

Stenograma ședinței de deschidere (vezi procedura)

1.
2.
3.
4.
5.

PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-08
„CONFIRMAREA ARIEI ȘI OBIECTIVELOR AUDITULUI”

Scopul	Obținerea unei confirmări din partea managementului structurii auditate prin care se atestă că a înțeles pe deplin care este aria de cuprindere a misiunii de audit intern și obiectivele acesteia
Întocmirea și confirmarea Memorandumului	Auditorul întocmește Memorandumul de confirmare a ariei și obiectivelor auditului, care se semnează de director/supervizor și se transmite structurii auditate. Acest Memorandum se întocmește după ce a avut loc ședința de deschidere pentru a se obține confirmarea din partea managementului structurii auditate că acesta a înțeles care este aria de cuprindere a misiunii de audit intern și obiectivele auditului.

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDUREI:

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Auditorii	Pregătește Memorandumul de confirmare a ariei și obiectivelor auditului Transmite Memorandumul la structura auditată Îndosariază Memorandumul în dosarul de audit intern
Conducătorul Compartimentului de Audit Intern	Analizează și semnează Memorandumul de confirmare a ariei și obiectivelor auditului.
Supervizorul	Supervizează Memorandumul de confirmare a ariei și obiectivelor auditului
Structura auditată	Completează și transmite Compartimentului de Audit Intern o copie a Memorandumului ce confirmă aria și obiectivele auditului

Formular tip: A.MCAO.08-1

Entitatea: _____

Misiunea de audit intern: _____

Confirmat de: _____ Data: „__” _____ 201X

**MEMORANDUMUL DE CONFIRMARE A ARIEI
ȘI OBIECTIVELOR AUDITULUI**

1. Aria de cuprindere a misiunii de audit intern:

a) structura auditată: _____

b) procesele auditate: _____

c) perioada supusă auditului: _____

2. Tipul misiunii: _____

3. Scopul misiunii de audit intern: _____

4. Obiectivele misiunii:

5. La exercitarea auditului intern vor fi investigate următoarele riscuri semnificative:

Intocmit de _____ Data: „__” _____ 201X

Verificat de _____ Data: „__” _____ 201X

Aprobat de _____ Data: „__” _____ 201X

**Revizuire analitică preliminară a situațiilor financiare
în procesul planificării auditului**

Indicatorii	Anul raportat, 20X2			Anul precedent, 20X1		
	exemplu	var.A	var.B	exemplu	var.A	var.B
Venituri din vânzări, mln lei	250	228	277	300	270	330
Costul vânzărilor, mln lei	140	135	154	160	144	177
Profit brut, mln lei	110	103	118	140	126	154
Stocuri, mln lei	38	35	42	28	25	31
Creanțe comerciale, mln lei	62	57	71	40	37	43
Numerar, mln lei	16	14	17	38	34	41
Datorii comerciale, mln lei	32	29	35	24	22	27
Credite și împrumuturi, mln lei	20	18	22	-	-	-
Rentabilitatea vânzărilor	44% (110 / 250)			47%		
Zile de recuperare a stocurilor	99 zile (38 / 140 * 365)			64 zile		
Viteza de rotație a stocurilor	3,7 (140 / 38)			5,7		
Zile de încasare a creanțelor comerciale	91 zile (62 / 250 * 365)			49 zile		
Zile de plată a datoriilor comerciale	83 zile (32 / 140 * 365)			55 zile		
Lichiditatea curentă	2,2 (116 / 52)			4,4		
Lichiditatea absolută	1,5 ((116 - 38) / 52)			3,3		

În baza datelor din situațiile financiare ale entității auditate, sunt calculați indicatorii, care ajută auditorul la planificarea misiunii de audit și, pe baza acestor indicatori, sunt identificate riscurile de audit și vor servi ca temei pentru a explica cum va proceda auditorul în raport cu fiecare risc în procesul de planificare a lucrărilor de audit.

Riscuri de audit și lucrări de audit planificate

Riscuri de audit	Lucrări de audit planificate
Numărul de zile pentru încasarea creanțelor comerciale au crescut de la ___ la 91 zile, iar dacă managerul va extinde semnificativ condițiile de creditare oferite clienților, acest lucru poate conduce la un risc sporit de recuperare a creanțelor, respectiv acestea pot fi supraevaluate	Extinderea testării numerarului din încasări la sfârșitul anului, revizuirea registrului creanțelor după termen de scadență pentru evaluarea acestora
Numărul de zile pentru recuperarea stocurilor au crescut de la ___ la 99 zile, iar viteza de rotație a stocurilor a scăzut de la ___, în anul precedent, la 3,7 în anul curent, existând riscul ca stocurile să fie supraevaluate	Testarea detaliată a costului și valorii realizabile nete, examinarea stocurilor după vârstă și revizuirea acestora, pentru a stabili dacă necesită o reevaluare
Coefficienții de lichiditate au scăzut de la ___ la 2,2 și respectiv de la ___ la 1,5. În plus, soldurile de numerar s-au diminuat pe parcursul anului, există o scădere a cererii și entitatea a luat un împrumut pe termen scurt de 20 milioane lei, care trebuie rambursat	Investigarea detaliată a operațiilor de obținere a împrumutului și organizarea discuțiilor cu managerul entității privind asigurarea prezumției continuității activității
Toți indicatorii sunt în scădere semnificativă, s-a diminuat rentabilitatea vânzărilor, se constată o creștere a termenului de încasare a creanțelor și de achitare a datoriilor - toate acestea ar putea fi o dovadă referitor la dificultăți de continuare a activității	Echipa misiunii de audit ar trebui să discute cu persoanele însărcinate cu governanța în ce mod împrumutul pe termen scurt de 20 milioane lei va fi rambursat

Riscuri de audit și lucrări de audit planificate

Riscuri de audit	Lucrări de audit planificate

PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-09
„COLECTAREA DOVEZILOR”

Colectarea dovezilor	Asigură o bază rezonabilă pentru
Faza de colectare a dovezilor	În cadrul acestei faze se obține și se prelucrează, în acest scop auditorii efectuează în concordanță cu În baza dovezilor de audit, auditorii formulează

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDUREI:

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Auditorii	Urmează stabilite în Programul de audit, efectuează testele Apreciază dacă obținute sunt suficiente, relevante, competente și folositoare Colectează documente pentru Etichetează și numerotează toate Pregătesc Testele Întocmesc Fișele La sfârșitul fazei de colectare a informațiilor finalizează Testele, Fișele Transmit documentele întocmite în această etapă
Supervizorul	Analizează și supervizează Testele Revede și Fișele de Identificare și Analiza Problemelor
Conducătorul Compartimentului de Audit Intern	La aprobarea testului se are în vedere: a) cunoașterea supus verificării și studierea procedurilor aferente; b) interviuarea; c) verificarea înregistrărilor; d) analiza; e) evaluarea controalelor interne; f) realizarea testării; g) verificarea modului de îndeplinire a recomandărilor aprobate prin rapoartele de audit anterioare

Formular tip: B.TME.09-1

Entitatea: _____
Misiunea de audit intern: _____
Perioada supusa auditului: _____

Intocmit _____ Data: „__” _____ 201X
Verificat _____ Data: „__” _____ 201X
Aprobat _____ Data: „__” _____ 201X

TESTUL MISIUNII DE AUDIT

<i>Activitățile de audit intern</i>	<i>Da</i>	<i>Nu</i>	<i>Mențiuni</i>
1. Există proceduri scrise cu privire la efectuarea lucrărilor de contabilitate ?			
2. Procedurile existente cu privire la efectuarea lucrărilor de contabilitate:			
a) explică politicile contabile ?			
b) sunt aprobate de conducerea entității ?			
c) sunt actualizate ?			
d) sunt aduse la cunoștința contabililor ?			
3. Procedurile existente asigură:			
a) separarea sarcinilor între contabili (întocmirea registrelor procurărilor și livrărilor, calcularea salariului, completarea declarației TVA, ținerea evidenței decontărilor cu cumpărătorii și furnizorii) ?			
b) atribuirea responsabilităților (responsabil de numerarul din safeu, corectitudinea completării declarațiilor fiscale, prezentarea în termen a situațiilor financiare) ?			
c) delegarea competențelor (de a răspunde la scrisorile primite de la organele de control fiscal, a discuta cu auditorii externi, efectua modificări în programa automatizată) ?			
4. Înregistrările contabile sunt înscrise corect:			
a) în registrele contabile ?			
b) în bilanța de verificare a conturilor contabile ?			
c) în cartea mare ?			

5. Facturile comerciale înscrise în registrele procurărilor și livrărilor: a) există în mapa cu facturi ? b) cele care lipsesc sunt semnalate ? c) sunt trecute în ordinea cronologică ?			
6. Sumele defalcate pe creditori și debitori se bazează pe: a) încasări și plăți confirmate de extrasele de cont bancar ? b) livrări și procurări facturate ? c) note de contabilitate (de exemplu, pentru defalcările în valută străină) ?			
7. Înregistrarea retribuțiilor și defalcărilor cu personalul: a) se efectuează în baza tabelului de pontaj ? b) toate statele sunt contabilizate ? c) toate plățile efectuate sunt contabilizate ?			
8. Situațiile financiare: a) sunt întocmite și prezentate în termen ? b) țin cont de rezultatele inventarierii patrimoniului la sfârșitul anului ? c) reflectă rezultatul financiar luându-se în calcul cheltuielile de constituire a provizioanelor ?			

Formular tip: B.FIAP.09-2

Entitatea: _____

Misiunea de audit intern: _____

Perioada supusa auditului: _____

Intocmit _____ Data: „__” _____ 201X

Verificat _____ Data: „__” _____ 201X

Aprobat _____ Data: „__” _____ 201X

**FIȘA DE IDENTIFICARE ȘI ANALIZA PROBLEMELOR
PRIVIND „CONȚINUTUL PROCEDURILOR DE CONTABILITATE”**

Problema	De exemplu (vezi pct. 3.a): procedurile existente nu sunt adecvate privind asigurarea separării sarcinilor între contabili
	3.b)
	3.c)
Constatări	3.a) nu asigură separarea corespunzătoare a sarcinilor între contabili
	3.b)
	3.c)
Cauze	3.a) procedura nu prevede căruia contabil îi revine sarcina de întocmire a registrelor procurărilor și livrărilor, care contabil este însărcinat cu calcularea salariului, cine completează declarația TVA, cine ține evidența decontărilor cu cumpărătorii și furnizorii
	3.b)
	3.c)
Consecințe	3.a) există riscul ca volumul de lucru să nu fie repartizat în mod just
	3.b) există riscul ca contabilii să nu conștientizeze pentru care lucrări de contabilitate sunt responsabili
	3.c)
Recomandări / Soluții	3.a) să fie precizate sarcinile fiecărui contabil și înscrise în procedurile de contabilitate (cine este însărcinat de a întocmi registrele procurărilor și livrărilor, cui este atribuită sarcina de a calcula salariile, cine completează declarația TVA, ține evidenței decontărilor cu cumpărătorii și furnizorii)

Entitatea: _____

Misiunea de audit intern: _____

Perioada supusa auditului: _____

Intocmit _____ Data: „__” _____ 201X

Verificat _____ Data: „__” _____ 201X

Aprobat _____ Data: „__” _____ 201X

FIȘA DE IDENTIFICARE ȘI ANALIZA PROBLEMELOR
PRIVIND „_____”

Problema	
Constatări	
Cauze	
Consecințe	
Recomandări / Soluții	

Entitatea: _____

Misiunea de audit intern: _____

Perioada supusa auditului: _____

Intocmit _____ Data: „__” _____ 201X

Verificat _____ Data: „__” _____ 201X

Aprobat _____ Data: „__” _____ 201X

FIȘA DE IDENTIFICARE ȘI ANALIZA PROBLEMELOR
PRIVIND _____

Testul de colectare a probelor de audit

<i>Procedura de audit</i>	<i>Metoda de aplicare</i>	<i>Procedee de obținere a probelor</i>	<i>Exemplu (auditul datoriilor)</i>	<i>Var. __ (auditul* _____)</i>
Inspecția	Examinarea înregistrărilor sau a documentelor, interne sau externe, pe suport de hârtie, format electronic sau examinarea fizică a unui activ	- examinarea unui eșantion de elemente raportate de client, pentru a se asigura că acestea există, sunt recunoscute ca active sau pasive - confirmarea de către entitate a caracterului complet al înregistrărilor acestor active sau pasive	- examinarea unui eșantion de datorii comerciale - confirmarea înregistrării acestor datorii în borderoul decontărilor cu furnizorii	
Observarea		- observarea procesului de înregistrare în sistem, pentru a se asigura că toate facturile sunt introduse complet și precis - observarea procesului de confirmare fizică de către persoanele responsabile	- urmărirea procesului de înregistrare a facturilor fiscale în sistemul contabil - observarea procesului de confirmare a procurărilor	
Analiza		- investigarea fluctuațiilor sau a relațiilor care nu sunt consecvente cu alte informații relevante sau care diferă de la valorile așteptate - completările (intrările) și cedările (ieșirile) se compară cu cheltuielile sau costurile efective și se investighează orice diferență semnificativă	- investigarea abaterilor dintre sumele facturate și cele contractate - investigarea abaterilor de la specificațiile tehnice ale mărfurilor contractate - investigarea cheltuielilor de transportare și recepționare	
Interviu		- discuții cu managerul entității despre existența unor schimbări în valoarea activelor sau pasivelor, pentru a stabili dacă acest lucru va avea un impact la raportarea financiară - discuții cu șefii de departamente despre procesul de autorizare, pentru a se asigura că acesta se conformează procedurilor și politicilor entității	- discuții cu managerul entității privind diferențele de sumă și cele de curs valutar aferente datoriilor comerciale - discuții privind procesul de autorizare a procurărilor dacă sunt conforme politicii entității	
Recalcularea		- recalcularea rulajelor și soldurilor pentru un eșantion de elemente, pentru a stabili dacă sunt în concordanță cu înscrisurile din registrele contabile - recalcularea profitului sau pierderilor pentru un eșantion de active cedate în decursul anului, pentru a asigura acuratețea rezultatelor înregistrate în contabilitate	- recalcularea rulajelor și soldurilor pentru un eșantion de datorii și compararea cu datele din borderoul decontărilor cu furnizorii - recalcularea diferenței de curs pentru un eșantion de datorii în valută străină	
Reefectuarea	Executarea independentă a procedurilor sau controalelor care au fost efectuate inițial ca parte a controlului intern al entității auditate	- derularea unei confruntări a datelor din registrele curente, pentru a asigura justețea sau corectitudinea înregistrărilor din evidența analitică - reconcilierea datelor din registrele generale, pentru a se verifica acuratețea și plenitudinea înregistrărilor din situațiile financiare	- confruntarea înscrisurilor din registrul procurărilor cu cele din borderoul decontărilor cu furnizorii - reconcilierea rulajelor și soldurilor din Cartea mare privind datoriile cu cele din balanța de verificare	

PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-10
„CONSTATAREA ȘI RAPORTAREA IREGULARITĂȚILOR”

Scopul procedurii	De a furniza un ghid în cazul descoperirii de iregularități
Documentarea și raportarea iregularităților	Când auditorii ajung la concluzia, bazată pe _____ (FIAP-uri), că s-a comis o iregularitate, ei vor trebui să raporteze, cel mai târziu a doua zi, Conducătorului _____ prin transmiterea Formularului _____. Conducătorul Compartimentului de Audit Intern va solicita în termen de 3 zile conducătorul entității să fie inițiată procedura de investigare a iregularităților constatate

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDURII:

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Auditorul	Când auditorul ajunge la concluzia, pe baza _____, că a avut loc o iregularitate (act ilegal, fraudă, abateri de la regulile procedurale și metodologice, respectiv de la prevederile legale, aplicabile structurii/ activității/ operațiunii auditate) și care ar putea produce _____, întocmește Formularul de constatare și raportare a iregularităților Auditorul trebuie să primească un răspuns scris de la managerul entității auditate
Conducătorul Compartimentului de Audit Intern	..... ..... ..... ..... .....
Supervizorul	În cazul când s-a decis că este necesar raportarea iregularității, supervizorul verifică dacă la întocmirea Formularului de constatare și raportare a iregularităților, auditorul se conduce de următoarele informații: - - - - - - - - - - -

Entitatea: _____

Către: Conducătorul Compartimentului de Audit Intern _____

FORMULARUL DE CONSTATARE ȘI RAPORTARE A IREGULARITĂȚILOR

În urma misiunii de audit intern _____ efectuată la „_____”

_____ 201X au fost constatate următoarele:

1. Iregularități sau potențialele încălcări ale legii	La întocmirea raportului financiar anual nu s-a ținut cont de situația reală la sfârșitul anului, care se stabilește doar în baza rezultatelor inventarierii
2. Legea, regulamentul, politica sau procedura ce a fost încălcată	
3. Natura și mărimea cheltuielii în cazurile unde nu s-a efectuat nici o plată	<p>Contabilul responsabil de introducerea datelor din facturile comerciale primite de la furnizori a înregistrat suma greșită de 725 mii lei pentru servicii de publicitate în loc de 275 mii lei.</p> <p>Dobânzi calculate la împrumuturile cu termen de scadență expirat, din cauza că creditorul a solicitat rambursarea cu _____ zile mai târziu decât data prevăzută în contract. Suma împrumutului 2 500 mii lei, rata dobânzii 12,5%, nr. zile pe an 365 zile. În contabilitate au fost ?micșorate/majorate(<u>încercuți</u>) în mod nejustificat ?veniturile/cheltuielile legate de calcularea dobânzii cu suma de _____ lei</p> <p>Datoria comercială în valută străină în sumă de 420 mii Euro nu a fost reevaluată la sfârșitul anului la cursul oficial al BNM de _____ lei. La înregistrarea datoriei respective a fost aplicat cursul de $20,50 + 0, n =$ _____. Prin urmare, la sfârșitul anului nu a fost debitat contul _____ în corespondență cu creditul contului _____ pentru a majora ?veniturile/cheltuielile activității _____ cu suma de _____ lei.</p>
4. Sumele care ar fi fost plătite în mod greșit dacă iregularitatea nu ar fi fost descoperită	
5. Suma totală și distribuția sa între diferite posturi ale raportului financiar	<p>soldul contului _____ a fost ?majorat/micșorat nejustificat cu _____ lei</p> <p>soldul contului _____ a fost ?majorat/micșorat nejustificat cu _____ lei</p> <p>soldul contului _____ trebuia ?majorat/micșorat cu suma de _____ lei</p> <p>Totalul Bilanțului contabil a fost ?supraevaluat/subevaluat cu _____ lei</p> <p>?veniturile/cheltuielile _____ au fost majorate/micșorate cu _____ lei</p> <p>?veniturile/cheltuielile _____ au fost majorate/micșorate cu _____ lei</p> <p>?veniturile/cheltuielile _____ trebuiau majorate/micșorate cu _____ lei</p> <p>Profitul până la impozitare din Raportul de profit și pierderi a fost _____ lei</p> <p>?supraevaluat/subevaluat cu _____ lei</p>
6. Momentul în care iregularitatea a fost comisă, practicile folosite în comiterea iregularității	<p>Informația privind cheltuielile de publicitate la suma corectă de _____ a fost înregistrată greșit pe 14 octombrie</p> <p>Calculul diferenței de curs valutar urma să fie efectuat pe _____</p> <p>La sfârșitul fiecărei luni computerul calculează în mod automat dobânda, iar contabilul verifica corectitudinea calculului fără a verifica termenul de scadență prevăzut în contractul de acordare a împrumutului</p>
7. Consecințele financiare	<p>?Majorarea/micșorarea nejustificată a datoriilor comerciale cu _____ lei</p> <p>?Majorarea/micșorarea nejustificată a datoriilor financiare cu _____ lei</p> <p>?Majorarea/micșorarea nejustificată a impozitului pe venit cu _____ lei</p>

**PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-11
„REVIZUIREA DOCUMENTELOR DE LUCRU”**

Scopul urmărit la aplicarea procedurii	Să asigure că documentele sunt pregătite în mod corespunzător și că acestea furnizează un sprijin adecvat pentru munca efectuată și pentru
Conținutul revizuirii	Auditorii revăd și alte documentele de lucru din punct de vedere al formatului și al conținutului, asigurându-se că dovezile de audit prezentate în actele dosarului pot trece testul de evidență. Pentru a trece testul, evidența trebuie să fie suficientă, concludentă și relevantă

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDURII:

<i>Executorul</i>	<i>Acțiunea</i>
Auditorii	Pe măsură ce auditul progresează, auditorii etichetează și numerează toate documentele. Apreciază dacă FIAP - urile și documentele de lucru asigură sprijin corespunzător misiunii. Revizuiesc lucrările din punctul de vedere al conținutului și al formei și apreciază dacă FIAP - urile și documentele de lucru pot trece testul de evidență. Întocmesc Nota Planifică o sesiune pentru revizuirea documentelor de lucru împreună cu
Supervizorul	Revizuieste documentele de lucru din punct de vedere al formei și conținutului acestora Se asigură că dovezile reflectate în documentele de lucru pot trece testul de evidență (sunt suficiente, concludente, relevante) Dacă este necesar, solicită auditorilor efectuarea modificărilor în documentele de lucru

Formular tip: B.NCDL.11-1

Entitatea: _____

Misiunea de audit intern: _____

Perioada supusa auditului: _____

Intocmit _____ Data: „___” _____ 201X

Verificat _____ Data: „___” _____ 201X

NOTA CENTRALIZATOARE A DOCUMENTELOR DE LUCRU

Secțiunea dosarului	Documentul	Numărul documentului	Există	
			da	nu
Secțiunea A	Ordinul de serviciu	A.OS.01-1	√	
Secțiunea B				
Secțiunea C				
Secțiunea D				

PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-12
„ȘEDINȚA DE ÎNCHIDERE”

Scopul ședinței	De a prezenta structurii auditate preliminare efectuate
Importanța ședinței de închidere	Să se asigure că concluziile sunt clare, obiective, fundamentate, relevante. Clare: să fie ușor de Evidente: să nu permită Obiective: să fie Fundamentate: fiecare constatare să aibă la bază și să facă trimiteri la textul legal. Relevante: aspectele semnalate să ajute conducerea structurii auditate în luarea unor decizii manageriale pentru eliminarea constatate

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDUREI:

<i>Executorul</i>	<i>Acțiunea</i>
Conducătorul structurii auditate	Participă la ședința de închidere, își declară părerile lor în privința, precum și a corecțiilor de efectuat. Cad de acord asupra modificărilor propuse, dacă este cazul.
Auditorul	Pregătește acte suplimentare necesare pentru a justifica modificările propuse, întocmește Minuta
Supervizorul	Supervizează Minuta ședinței de închidere

Formular tip: B.MȘ.12-1

Entitatea: _____

Misiunea de audit intern: _____

Perioada supusa auditului: _____

Intocmit _____ Data: „___” _____ 201X

Verificat _____ Data: „___” _____ 201X

MINUTA ȘEDINȚEI DE ÎNCHIDERE

Lista participanților

Numele	Funcția	Direcția

Concluzii:

1. (vezi B.FIAP.09-2 pct.3.a)) (Problema) Procedurile existente nu sunt adecvate fiindcă (constatarea) nu asigură separarea corespunzătoare a sarcinilor între contabili . (Cauza) Procedura nu prevede cărui contabil îi revine sarcina de întocmire a registrelor procurărilor și livrărilor, care contabil este însărcinat cu calcularea salariului, cine completează declarația TVA, cine ține evidența decontărilor cu cumpărătorii și furnizorii . Întrucât (consecința) există riscul ca volumul de lucru să nu fie repartizat în mod just , se propune (recomandări) să fie precizate sarcinile fiecărui contabil și înscrise în procedurile de contabilitate (cine este însărcinat de a întocmi registrele procurărilor și livrărilor, cui este atribuită sarcina de a calcula salariile, cine completează declarația TVA, ține evidenței decontărilor cu cumpărătorii și furnizorii) .
2. (vezi B.FIAP.09-2 pct.3.b))

PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-13
„PROCEDURA PRIVIND ELABORAREA PROIECTULUI
RAPORTULUI MISIUNII DE AUDIT INTERN”

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiuni de elaborare a proiectului</i>
	1. Redactează proiectul raportului misiunii de audit intern utilizând 2. Indică pentru fiecare din proiectul raportului misiunii de audit intern 3. Transmite proiectul raportului misiunii de audit intern împreună cu
	1. Analizează proiectul și, în caz de necesitate, formulează 2. Stabilește dacă proiectul raportului misiunii de audit urmează să fie transmise la pentru revizuire

Formular: C.PRMA.13-1

Entitatea: _____

Misiunea de audit intern: „_____”

Intocmit _____ Data: „___” _____ 201X

Verificat _____ Data: „___” _____ 201X

PROIECTUL RAPORTULUI MISIUNII DE AUDIT INTERN

INTRODUCERE

Date generale

Tipul misiunii de audit intern	Misiune de asigurare / consiliere / sistem / performanță / regularitate (încercuți)
Ordinul de serviciu	Formularul aplicat: Nr. _____ din „___” _____ 201X
Echipa de auditori	4) 5) 6)
Structura auditată	
Durata acțiunii de auditare	„___” _____ 201X pînă la „___” _____ 201X
Perioada auditată	
Activitatea auditată	„Activitatea _____”
Procesele supuse auditului	1. Procesul 2. 3.

Cuprinsul lucrărilor și documentelor

<i>Lucrările misiunii de audit intern</i>	<i>Formularele aplicate</i>	<i>Documentele perfectate la exercitarea misiunii</i>
Colectarea dovezilor	B.TME.09-1	Testul
	B.FIAP.09-2	FIAP privind
	B.FIAP.09-3	.....
	B.FIAP.09-4	.....
Constatarea și raportarea iregularităților	B.CRI.10-1	Formularul
.....	B.NCDL.11-1	.....
.....	B.MȘÎ.12-1	.....

II. CONSTATĂRILE ȘI RECOMANDĂRILE AUDITORULUI

Constatări privind (vezi formularul B.FIAP.09-2)	a).....
	b).....
	c).....
Recomandări privind (vezi formularul B.FIAP.09-2)	a).....
	b).....
	c).....
Constatări privind (vezi formularul B.FIAP.09-3)	a).....
	b).....
	c).....
Recomandări privind (vezi formularul B.FIAP.09-3)	a).....
	b).....
	c).....
Constatări privind (vezi formularul B.FIAP.09-4)	a).....
	b).....
	c).....
Recomandări privind (vezi formularul B.FIAP.09-4)	a).....
	b).....
	c).....

CONCLUZIILE MISIUNII DE AUDIT INTERN (vezi formularul B.MȘI.12-1)

<p>Concluziile privind „Conținutul procedurilor de contabilitate” (în baza datelor formularului B.FIAP.09-2)</p>	<p>a) Procedurile existente nu sunt adecvate <i>fiindcă</i> nu asigură separarea corespunzătoare a sarcinilor între contabili. Procedurile nu prevăd cărui contabil îi revine sarcina de întocmire a registrelor procurărilor și livrărilor, care contabil este însărcinat cu calcularea salariului, cine completează declarația TVA, cine ține evidența decontărilor cu cumpărătorii și furnizorii. <i>Întrucât</i> există riscul ca volumul de lucru să nu fie repartizat în mod just, <i>se propune</i> să fie precizate sarcinile fiecărui contabil și înscrise în procedurile de contabilitate.</p>
<p>Concluziile privind ” _____ _____ _____ _____ _____” (în baza datelor formularului B.FIAP.09-3)</p>	<p>b)</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>c)</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>
<p>Concluziile privind ” _____ _____ _____ _____ _____” (în baza datelor formularului B.FIAP.09-4)</p>	<p>a)</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>b)</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>c)</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>

Este de menționat că:

- constatările auditului se bazează pe obținute la auditare, care au fost aduse la cunoștința auditate;
- constatările au fost de supervisor și discutate cu structura auditată.

Astfel aceasta constituie o asigurare, că sunt concrete și real de implementat.

PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-14

„PROCEDURA PRIVIND REVIZUIREA PROIECTULUI RAPORTULUI MISIUNII DE AUDIT INTERN”

Executorul	Acțiuni de revizuire a proiectului
	1. Analizează, verifică logica prezentării 2. Întocmește Fișa, în care înscrie sale referitoare la proiect 3. Analizează și semnează proiectul
	1. Răspunde la supervisorului 2. În caz de necesitate, efectuează în documentele de lucru

Formular: C.FRPR.14-1

Entitatea: _____

Intocmit _____ Data: „__” _____ 201X

FIȘA DE REVIZUIRE A PROIECTULUI RAPORTULUI MISIUNII DE AUDIT INTERN

I. REVIZUIREA CONSTATĂRIILOR

Elementele constatării	Întrebările supervisorului	Răspunsurile auditorului intern
<i>Constatarea auditorului (vezi B.FIAP.09-2): procedurile existente nu asigură separarea corespunzătoare a sarcinilor între contabili</i>		
1. ....	..... ..... .....?	(problema) a) b) c)
2. ....	..... ..... .....?	În cadrul structurii / compartimentului cu trei și mai mulți angajați este necesar de elaborat procedura privind: a) <i>separarea sarcinilor de serviciu</i> b) c)
3. ....	..... ..... .....?	(consecințe) a) b) c)
4. ....	..... ..... .....?	(cauze) a) b) c)

II. REVIZUIREA RECOMANDĂRIILOR

Întrebările supervisorului	Răspunsurile auditorului intern
<i>Recomandarea auditorului (vezi B.FIAP.09-2):</i>	
1.?	Încercuiți răspunsul: Da Nu
2.??	Subliniați variantele care ar permite obținerea situației dorite: - - - - - alte (de indicat)
3.?	Încercuiți răspunsul: Da Nu Dacă răspunsul este afirmativ, explicați această posibilitate
4.??	Încercuiți răspunsul: Da Nu Dacă răspunsul este afirmativ, concretizați resursele: a) b) c)

Entitatea: _____

Misiunea de audit intern: „_____”

Intocmit _____ Data: „___” _____ 201X

FIȘA DE REVIZUIRE A PROIECTULUI RAPORTULUI MISIUNII DE AUDIT INTERN

I. REVIZUIREA CONSTATĂRILOR

Elementele constatării	Întrebările supervisorului	Răspunsurile auditorului intern
Constatarea auditorului (vezi B.FIAP.09-3):		
1. ....	..... ..... .....?	(problema) a) b) c)
2. ....	..... ..... .....?	..... ..... a) b) c)
3. ....	..... ..... .....?	(consecințe) a) b) c)
4. ....	..... ..... .....?	(cauze) a) b) c)

II. REVIZUIREA RECOMANDĂRILOR

Întrebările supervisorului	Răspunsurile auditorului intern
Recomandarea auditorului (vezi B.FIAP.09-3):	
1.?	Încercuțiți răspunsul: Da Nu
2.??	Subliniați variantele care ar permite obținerea situației dorite: -; -; -; -; - alte (de indicat)
3.?	Încercuțiți răspunsul: Da Nu Dacă răspunsul este afirmativ, explicați această posibilitate
4.??	Încercuțiți răspunsul: Da Nu Dacă răspunsul este afirmativ, concretizați resursele: a) b) c)

Entitatea: _____

Misiunea de audit intern: „_____”

Intocmit _____ Data: „__” _____ 201X

FIȘA DE REVIZUIRE A PROIECTULUI RAPORTULUI MISIUNII DE AUDIT INTERN

I. REVIZUIREA CONSTATĂRILOR

Elementele constatării	Întrebările supervisorului	Răspunsurile auditorului intern
Constatarea auditorului (vezi B.FIAP.09-4):		
1. ....	.....?	(problema) a) b) c)
2. ....	.....?	a) b) c)
3. ....	.....?	(consecințe) a) b) c)
4. ....	.....?	(cauze) a) b) c)

II. REVIZUIREA RECOMANDĂRILOR

Întrebările supervisorului	Răspunsurile auditorului intern
Recomandarea auditorului (vezi B.FIAP.09-4):	
1.?	Încercuiți răspunsul: Da Nu
2.?	Subliniați variantele care ar permite obținerea situației dorite: -; -; -; -; - alte (de indicat)
3.?	Încercuiți răspunsul: Da Nu Dacă răspunsul este afirmativ, explicați această posibilitate
4.?	Încercuiți răspunsul: Da Nu Dacă răspunsul este afirmativ, concretizați resursele: a) b) c)

PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-15
„TRANSMITEREA PROIECTULUI DE RAPORT DE AUDIT
INTERN LA STRUCTURA AUDITATĂ”

Scopul transmiterii	Să-i asigure structurii auditate posibilitatea de a analiza Proiectul raportului de audit intern și de a formula un punct de vedere la constatările și recomandările auditorilor
Cerințele	Proiectul transmis la structura auditată trebuie să fie complet, cu toate dovezile asupra faptelor, opiniilor și concluziilor la care se face referire

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDUREI:

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Conducătorul Compartimentului de Audit Intern	Semnează și transmite Proiectul de raport de audit intern la structura auditată.
Structura auditată	Analizează Proiectul de raport de audit intern; Solicită, dacă este cazul o Reuniune de conciliere; Transmite punctul de vedere la Proiectul raportului de audit intern în termen de 15 zile de la primirea acestuia.
Auditorul	Revede răspunsurile de la structura auditată Discuta, dacă este cazul, pregătirea unei Reuniuni de conciliere Precizează în Raportul de audit aspectele reținute din punctul de vedere al structurii auditate, dacă este cazul Îndosariază punctul de vedere al structurii auditate
Supervizorul	Revede răspunsurile obținute de la structura auditată. Pregătesc Reuniunea de conciliere, dacă este cazul.

Formular tip: C.SÍPR.15-1

Entitatea: _____
 Conducătorului structurii auditate: _____

D-lui _____

SCRISOAREA DE ÎNSOȚIRE
A PROIECTULUI RAPORTULUI DE AUDIT INTERN

Stimate d-le conducător!

Cu respect,

Conducătorul Compartimentului de Audit Intern _____ Data: „___” _____ 201X

PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-16
„REUNIUNEA DE CONCILIERE”

Scopul reuniunii	...............
Cerințe	Auditorii pregătesc Reuniunea de conciliere

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDUREI

Executorul acțiunii	Acțiunea
Auditorii	Pregătesc, în termen de 10 zile de la primirea punctului de vedere de la structura auditată, Reuniunea de conciliere Informează structura auditată asupra locului și datei Reuniunii de conciliere Îtocnesc și îndosariază Minuta reuniunii de conciliere
Structura auditată, Supervizorul, Conducătorul Compartimentului de Audit Intern	Analizează concluziile din Proiectul raportului de audit intern în vederea acceptării recomandărilor formulate

Formular tip: C.MRC.16-1

Entitatea: _____

Misiunea de audit intern: _____

Intocmit _____ Data: „__” _____ 201X

Verificat _____ Data: „__” _____ 201X

MINUTA REUNIUNII DE CONCILIERE

Lista participanților:

Numele	Funcția	Direcția

Rezultatele concilierii:

În rezultatul analizei concluziilor din Proiectul raportului de audit intern au fost acceptate următoarele recomandări:
1. (vezi B.FIAP.09-2) (Soluții)

PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-17
„FINALIZAREA RAPORTULUI DE AUDIT INTERN”

Scopul procedurii	Să prelucreze raportul de audit intern pentru redactarea finală și pentru tipărire. Să constate că raportul de audit intern este complet, incluzând și punctul de vedere al
Responsabilitatea auditorului	Auditorii sunt responsabili pentru asigurarea unei prezentări de înaltă calitate a Raportului de audit intern

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDURII

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Auditorii	
Supervizorul	
Conducătorul Compartimentului de Audit Intern	
Conducătorul unității auditate	

Formular tip: C.RAI.17-1

RAPORTULUI DE AUDIT INTERN - VARIANTA FINALĂ

<i>Elementele raportului</i>	<i>Cerințe de perfectare</i>				
1. Pagina de titlu și cuprinsul	Reprezintă pagina care conține: a) b)				
2. Semnatura	Raportul de audit este semnat de către fiecare membru al echipei de auditori, pe fiecare Ultima pagină a raportului este semnată și de către				
3. Introducere (vezi formularul C.PRMA.13-1)	<table border="1" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 20%;">3.1.</td> <td>Se precizează: a) tipul misiunii de audit b) baza legală a misiunii de audit (planul anual de audit, solicitări speciale) c) ordinul de serviciu d) e) structura auditată f) durata acțiunii de auditare g) h) activitatea auditată e) procesele auditate</td> </tr> <tr> <td>3.2.</td> <td>Se concretizează lucrările cu privire la: c) d) constatarea și raportarea</td> </tr> </table>	3.1.	Se precizează: a) tipul misiunii de audit b) baza legală a misiunii de audit (planul anual de audit, solicitări speciale) c) ordinul de serviciu d) e) structura auditată f) durata acțiunii de auditare g) h) activitatea auditată e) procesele auditate	3.2.	Se concretizează lucrările cu privire la: c) d) constatarea și raportarea
3.1.	Se precizează: a) tipul misiunii de audit b) baza legală a misiunii de audit (planul anual de audit, solicitări speciale) c) ordinul de serviciu d) e) structura auditată f) durata acțiunii de auditare g) h) activitatea auditată e) procesele auditate				
3.2.	Se concretizează lucrările cu privire la: c) d) constatarea și raportarea				
4. Constatări și recomandări	Prezentarea constatărilor și recomandărilor trebuie efectuată în mod				
5. Concluzii	Este necesar de a se menționa că constatările auditului intern se bazează pe obținute la auditare și care au fost aduse la cunoștința				

**PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-18
„DIFUZAREA RAPORTULUI DE AUDIT INTERN”**

Scopul procedurii	Analizarea și avizarea recomandărilor din Raportul de audit public intern
Condiția difuzării	Raportul de audit intern final trebuie să fie însoțit de o sinteză a acestuia

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDURII

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Auditorii	Transmit raportul de audit intern, rezultatele concilierii și punctul de vedere al structurii auditate Conducătorului Compartimentului de Audit Intern, precum și o informare despre recomandările care nu au fost avizate, însoțită de documentația de susținere Îndosariază Raportul de audit intern în dosarul de audit
Supervizorul	Verifică și semnează varianta finală a Raportului de audit intern
Conducătorul Compartimentului de Audit Intern	Semnează scrisoarea de difuzare a raportului de audit intern și o transmite conducătorului structurii auditate
Conducătorul structurii auditate	Analizează și avizează Raportul de audit intern

Formular tip: C.SDRA.18-1

Entitatea: _____
Conducătorului structurii auditate: _____

D-lui _____

**SCRISOAREA DE DIFUZARE A
RAPORTULUI DE AUDIT INTERN - VARIANTA FINALĂ**

Stimate d-le conducător!

Cu respect,

Conducătorul Compartimentului de Audit Intern _____ Data: „__” _____ 201X

**PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-19
„URMĂRIREA IMPLEMENTĂRII SOLUȚIILOR”**

Scopul procedurii	Este de a urmări și formaliza modul de implementare a soluțiilor
Procesul de urmărire	Urmărirea soluțiilor de către auditorii interni este un proces prin care se constată caracterul adecvat, eficacitatea și oportunitatea acțiunilor întreprinse de către conducerea structurii auditate pe baza recomandărilor din Raportul de audit intern

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDURII

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Conducătorul structurii auditate	Transmite auditorilor, la termenele stabilite, o Notă de informare cu privire la stadiul implementării soluțiilor
Auditorii	Întocmesc Fișa privind urmărirea implementării soluțiilor
Supervizorul	Verifică implementarea recomandărilor la termenele stabilite
Conducătorul Compartimentului de Audit Intern	Dacă nu sunt respectate termenele de implementare, informează conducerea entității

Formular tip: C.FUIS.19-1

Entitatea: _____

Structura auditată: _____

Misiunea de audit intern: _____

Raportul de audit intern (formularul) _____ din „____” _____ 201X

Intocmit _____ Data: „____” _____ 201X

Verificat _____ Data: „____” _____ 201X

FIȘA PRIVIND URMĂRIREA IMPLEMENTĂRII SOLUȚIILOR

<i>Acțiunile realizate la implementarea soluției</i> <i>I – implementată; P – parțial implementată; N - neimplementată</i>	<i>Calificativul (încercuți)</i>	<i>Data implem /planificat</i>
1. Vezi formularul C.MRC.16-1: A fost ajustat textul procedurii, concretizându-se: a) sarcinile contabililor b) atribuțiile de serviciu..... c) competențele colaboratorilor departamentului	I / P / N /
2. Vezi formularul C.MRC.16-1: a) b) c)	I / P / N /
3. Vezi formularul C.MRC.16-1: a) Politica de contabilitate pentru a.201X a fost ajustată, fiind prevăzută b) A fost elaborată procedura c) Întrucât nu a fost efectuată inventarierea la sfârșitul a.2014, în februarie 201X s-a solicitat inventarierea creanțelor și datoriilor	I / P / N /

PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-20
„SUPERVIZAREA”

Scopul procedurii	De a asigura că obiectivele misiunii de audit intern au fost atinse în condiții de calitate
Procesul de supervizare	Conducătorul Compartimentului de audit intern sau persoana desemnată de către acesta este responsabil cu supervizarea tuturor etapelor misiunii de audit intern

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDURII

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Auditorii	Prezintă supervisorului documentele din dosarul misiunii de audit intern pentru supervizare Completează Nota centralizatoare a documentelor de lucru Îndosariază Nota centralizatoare a documentelor de lucru în dosarul misiunii de audit intern
Supervisorul	Oferă instrucțiunile necesare (adevrate) derulării misiunii de audit intern Verifică executarea corectă a programului misiunii de audit intern Verifică existența elementelor probante Supervizează testele, FIAP-rile, toate documentele întocmite de auditori pe parcursul derulării misiunii de audit intern Verifică dacă redactarea Raportului de audit intern este exactă, clară, concisă în conformitate cu procedura de revizuire a proiectului de raport de audit Verifică dacă documentele de audit au fost prezentate supervisorului în termenul fixat prin programul de audit în vederea supervizării Completează Lista de supervizare a documentelor de lucru

Formular tip: D.LSDL.20-1

Entitatea: _____

Structura auditată: _____

Misiunea de audit intern: _____

Verificat _____ Data: „___” _____ 201X

Intocmit _____ Data: „___” _____ 201X

LISTA DE SUPERVIZARE A DOCUMENTELOR DE LUCRU

<i>Lucrarea</i>	<i>Formularul revizuit</i>	<i>Propunerea supervisorului</i>	<i>Răspunsul auditorilor</i>	<i>Revizuirea răspunsurilor</i>
Supervizarea testului	B.TME.09-1	Testul nu ține cont de inventarierii	La pct. 8.b) va fi abordată această propunere	Situațiile financiare se vor baza pe
.....	B.FIAP.09-3	Formulați recomandări	Recomandările vor fi discutate la ședința.....	...............
.....	C.PRMA.13-1	Se consideră necesar de a fi concretizate resursele pentru recomandarea din formularul B.FIAP.09-3	Resursele suplimentare pentru implementarea recomandării:	Resursele suplimentare necesită a fi aprobate de conducerea entității, în acest scop la reuniunea de conciliere trebuie punctul de vedere al structurii auditate trebuie să se regăsească în soluția de rezolvare a problemei

**PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-21
„EVALUAREA PERFORMANȚEI AUDITULUI”**

Scopul procedurii	Să permită depistarea deficiențelor, inițierea îmbunătățirilor necesare unei derulări corespunzătoare a viitoarelor misiuni de audit intern și planificarea activităților de perfecționare profesională
Procesul de evaluare	După finalizarea misiunii de audit, auditorii trebuie să obțină o apreciere de la structura auditată despre modul în care aceștia au perceput munca lor. Totodată, supervizorul va evalua munca fiecărui auditor intern

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDURII

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Conducătorul Compartimentului de Audit Intern	Transmite structurii auditate Fișa de evaluare a misiunii de audit intern
Conducătorul structurii auditate	Completează Fișa de evaluare a misiunii de audit intern și returnează Compartimentului de Audit Intern
Supervizorul	Analizează și verifică Fișa de evaluare a misiunii de audit intern Discută cu structura auditată, dacă est cazul Folosește rezultatele evaluării pentru propunerea îmbunătățirii calității activității Compartimentului de Audit Intern și pentru pregătirea raportului anual de activitate
Conducătorul Compartimentului de Audit Intern	Efectuează evaluarea internă a misiunii de audit intern
Auditorul	Îndosariază Fișa de evaluare a misiunii de audit intern în dosarul de audit

Formular tip: D.FEMA.21-1

Entitatea: _____

Structura auditată: _____

Misiunea de audit intern: _____

FIȘA DE EVALUARE A MISIUNII DE AUDIT INTERN

I. Răspunsurile structurii auditate

1.1. Au fost luate în considerare perspectivele și nevoile auditaților în procesul de audit ?	Da <input type="checkbox"/>	Nu <input type="checkbox"/>
1.2. A existat o bună comunicare între auditor și conducerea structurii de audit intern privind problemele identificate și analizate ?	Da <input type="checkbox"/>	Nu <input type="checkbox"/>
1.3. Ați solicitat reuniunea de conceliere pentru a discuta soluțiile formulate în proiectul raportului de audit intern ?	Da <input type="checkbox"/>	Nu <input type="checkbox"/>
1.4. Apreciați munca depusă de echipa misiunii de audit ?	Da <input type="checkbox"/>	Nu <input type="checkbox"/>
1.5. Considerați că misiunile viitoare de audit intern trebuie să fie îmbunătățite ?	Da <input type="checkbox"/>	Nu <input type="checkbox"/>

II. Propunerile supervizorului de îmbunătățire a calității auditului

2.1. Activități de perfecționare profesională	a) participarea la cursuri de instruire profesională
	b) schimb de experiență cu auditorii interni de la alte entități
	c) consultațiile experților
2.2. Inițierea îmbunătățirilor necesare unei derulări corespunzătoare a viitoarelor misiuni de audit intern	a) revizuirea procedurilor și formularelor
	b) automatizarea procesului de derulare a misiunilor de audit intern
	c) crearea unei rețele de comunicare

III. Aprecierile Conducătorului Compartimentului de Audit Intern

Nr	Aspectele apreciate	Punctajul				
		1	2	3	4	5
1.	În cadrul etapei de inițiere a misiunii de audit intern:	Formular _____				
	a) auditorul a identificat riscurile semnificative					
	b) auditorul a evaluat scorul fiecărui factor de risc		X			
2.	Pentru fiecare proces supus auditului:	Formular _____				
	a) s-a realizat evaluarea controlului intern					
	b) explicația oferită de auditor corespunde cu rezultatul evaluării controlului intern	X				
	c) calificarea controlului intern este în funcție de scorul factorilor de risc					
3.	Au fost luate în considerare perspectivele și nevoile auditaților în procesul de audit, inclusiv:	Formular _____				
	a) auditorul a coordonat calendarul întâlnirilor					
	b) s-a analizat și s-a discutat carta auditorului			X		
	c) s-a convenit termenii de raportare a verificărilor	X				
	d) s-a examinat condițiile materiale necesare derulării misiunii					
4.	A existat o bună comunicare între auditor și conducerea structurii auditate privind problemele identificate și analizate, întrucât:	Formular _____				
	a) problemele identificate la audit au fost discutate cu structura auditată			X		
	b) concluziile ședinței de închidere sunt fundamentate					
5.	În cadrul reuniunii de conceliere, pentru acceptarea recomandărilor:	Formular _____				
	a) au fost analizate concluziile din proiectul raportului de audit		X			
	b) s-a ținut cont de punctul de vedere al structurii auditate la formularea soluțiilor					

Sistemul de punctaj:

- 1 – se apreciază cu calificativul „nesatisfăcător”
- 2 - „slab”
- 3 - „satisfăcător”
- 4 - „bine”
- 5 - „foarte bine”

IV. Mențiunile Conducătorului Compartimentului de audit intern

4.1. Se consideră nesatisfăcător (oare) aspectele apreciate la pct. 2.b), 3.c) și _____, fiindcă (vezi pct.2.b) explicația oferită de auditor nu corespunde cu rezultatul evaluării controlului intern

(vezi pct.3.c) _____

(vezi pct.____) _____

4.2. Se apreciază cu calificativul „slab” aspectele apreciate la pct. 1.b), 5.a) și _____, întrucât (vezi pct.1.b) auditorul a comis greșeli la evaluarea scorului factorilor de risc

(vezi pct.5.a) _____

(vezi pct.____) _____

4.3. Se consideră satisfăcător (oare) aspectele apreciate la pct. 3.b), 4.a) și _____, deoarece (vezi pct.3.b) nu toți participanții la ședința de deschidere au înțeles prevederile cartei de audit

(vezi pct.4.a) _____

(vezi pct.____) _____

**PROCEDURA DE AUDIT INTERN PAI-22
„PONTAJUL”**

Scopul procedurii	Să asigure un format standard pentru managementul timpului în cadrul misiunii de audit
Procesul	Resursele majore ale auditului intern sunt oamenii. În scopul controlării modului cum sunt utilizate aceste resurse, bugetul de timp anual este repartizat pe misiuni de audit intern, iar în cadrul acestora este detaliat pe etape/activități, conform programului de audit. Bugetul de timp este controlat prin raportarea după fiecare etapă/activitate de audit și ajută auditorii să se mențină în parametrii misiunii. Bugetarea timpului misiunii de audit servește, de asemenea, ca un instrument de planificare și control în programarea auditorilor, în justificarea eforturilor și realizărilor în cadrul misiunii de audit

ACȚIUNI PENTRU REALIZAREA PROCEDURII

<i>Executorul acțiunii</i>	<i>Acțiunea</i>
Auditorul	La elaborarea Programului de audit, auditorul trebuie să estimeze bugetul de timp necesar pentru a desfășura etapele misiunii de audit. Totalul etapelor trebuie să fie aproximativ sau mai puțin decât bugetul aprobat prin planul anual de audit. Bugetul de timp este aprobat atunci când programul de audit este aprobat Auditorul pregătește săptămânal o Fișa de pontaj săptămânal Îndosariază Fișele de pontaj săptămânal
Supervizorul	Analizează și aprobă Fișa de pontaj săptămânal Își întocmește propria Fișă de pontaj săptămânal pentru evidențierea timpului utilizat cu supervizarea Supervizorul discută despre evoluția misiunii de audit în timpul ședințelor cu auditorii. Dacă o etapă din program nu progresează așa cum a fost bugetată, auditorul trebuie să informeze supervizorul cu privire la probleme, abordări nerealiste etc și să sugereze proceduri alternative din timp pentru a preveni întârzierile. De comun acord cu auditorii, supervizorul decide ajustările necesare pentru realizarea misiunii de audit în condiții de calitate și cu încadrarea în bugetul de timp aprobat

Formular tip: D.FPS.22-1

Entitatea: _____

Structura auditată: _____

Misiunea de audit intern: _____

Elaborat de _____ Data: „__” _____ 201X

Aprobat de _____ Data: „__” _____ 201X

FIȘA DE PONTAJ SĂPTĂMÎNAL

<i>Săptămîna de lucru</i>	<i>Documentele de lucru</i>		<i>Etapa misiunii</i>	<i>Activitățile realizate</i>
	<i>formularul</i>	<i>data</i>		
21.01.201X – 25.01.201X	A.DI.02-1	22.01.1X	Planificare	Declararea independenței

Formular tip: D.FPS.22-2

Entitatea: _____

Structura auditată: _____

Misiunea de audit intern: _____

Elaborat de SUPERVIZOR _____ Data: „__” _____ 201X

FIȘA DE PONTAJ SĂPTĂMÎNAL

<i>Săptămîna de lucru</i>	<i>Documentele de lucru</i>		<i>Etapa misiunii</i>	<i>Activitățile realizate</i>
	<i>formularul</i>	<i>data</i>		
04.02.201X – 08.02.201X	C.FRPA.14-1	04.03.1X	Raportare	Revizuirea proiectului raportului misiunii de consiliere activităților de conducere

Formular tip: D.FPS.22-3

Entitatea: _____

Structura auditată: _____

Misiunea de audit intern: _____

Elaborat de Conducătorul Compartimentului de Audit Intern _____ Data:

„__” _____ 201X

FIȘA DE PONTAJ SĂPTĂMÎNAL

<i>Săptămîna de lucru</i>	<i>Documentele de lucru</i>		<i>Etapa misiunii</i>	<i>Activitățile realizate</i>
	<i>formularul</i>	<i>data</i>		
21.01.201X – 25.01.201X	A.OS.01-1	22.01.1X	Planificare	Emiterea ordinului de serviciu