

PLANIFICAREA AUDITULUI INTERN

Prof. univ. dr. Marcel GHIȚĂ – Director general
Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern
Ministerul Finanțelor Publice

Conceptul de planificare a auditului

Activitatea de audit intern este o activitate planificată, proces care se realizează pe baza analizei riscurilor asociate activităților și este menită să adauge valoare entității auditate.

Auditorul trebuie să planifice auditul într-o manieră care să asigure că misiunea va fi îndeplinită în condiții de economicitate, eficiență, eficacitate și la termenul convenit.

Planificarea auditului constă în construirea unei strategii generale, dar și a unor abordări detaliate cu privire la natura, durata și gradul de cuprindere preconizat al auditului.

Activitatea de planificare a auditului comportă următoarele caracteristici:

- **Raționalitatea.** Procesul de planificare și rezultatele acestuia permit auditorului evaluarea logică a îndeplinirii sarcinilor, precum și stabilirea de obiective clare.

- **Anticiparea.** Procesul de planificare permite dimensionarea sarcinilor în timp, astfel încât prioritățile să fie mai clar scoase în evidență.

- **Coordonarea.** Planificarea permite coordonarea de către instituțiile de audit atât a politiciilor de audit, cu auditurile realizate efectiv, cât și a activităților desfășurate de alți auditori sau experți. Activitatea de planificare este în funcție de mărimea entității auditate, de complexitatea auditului, de experiența auditorului și de gradul de cunoaștere a activității entității.

Sistemul de planificare a activităților de audit intern

Planificarea activității de audit intern se realizează pe trei nivele:

- ↳ *planificarea strategică pe termen lung* are în vedere activitatea de evaluare a funcției auditului intern al structurilor din subordine care și-au organizat compartimente de audit, o dată la cinci ani, conform cadrului normativ al auditului intern;

- ↳ *planificarea strategică pe termen mediu* are în vedere faptul că, conform legii, toate activitățile auditabile trebuie să fie auditate cel puțin o dată la trei ani. În funcție de importanța unei activități în cadrul entității, de pericolul producerii unor evenimente sau chiar pagube, cât și de gradul de apariție și importanță al riscului, aceasta poate fi cuprinsă în auditare;

- ↳ *planificarea anuală* cuprinde misiunile ce se vor realiza pe parcursul anului viitor ținând cont de bugetul de timp disponibil în cadrul planului și de resursele alocate anual. Fiecare misiune de audit va cuprinde obiectivele, identificarea activităților adiacente, orele lucrate, personalul și planificarea orară pentru activitățile și departamentele entității publice supuse examinării.

Realizarea activității de planificare presupune determinarea domeniilor majore ale auditului. O planificare incorectă sau incompletă conduce la pierderea unor activități purtătoare de riscuri. Practica impune selectarea cu atenție a activităților din domeniile auditabile cu risc crescut pe baza analizei riscurilor asociate acestor activități.

Tipologia riscurilor și, respectiv, criteriile de evaluare a riscurilor trebuie să fie eficiente și să ne asigure păstrarea unei viziuni generale asupra ansamblului.

Riscurile majore, de regulă, se concentrează spre vârful organizației și de aceea este recomandat să începem activitatea de planificare de sus în jos. Pornind de jos în sus vom constata că unele activități le vom repeta de mai multe ori. Totuși nu există o soluție garantată. *Experiența auditorilor interni rămâne un element cu pondere în activitatea de planificare.*

Important este să ne planificăm auditurile pentru riscurile majore, iar pe cele minore în mai mică măsură sau deloc.

Considerăm că, orice planificare am face nu trebuie să uităm departamentele IT și achiziții publice care sunt, în general, purtătoare de riscuri. Din practică rezultă că este necesar să ne hotărâm dacă integrăm activități IT și achiziții la toate domeniile auditate sau le audităm separat.

Abordarea planificării auditului pe baza proceselor este bună pentru că ne spune ce se întâmplă de la începutul până la sfârșitul respectivului proces. Aceasta implică IT, resurse umane, financiar-contabilitate, achiziții, vânzări și, în consecință, presupune utilizarea unui timp mai mare, deci sunt *audituri complexe*.

Standardele de audit intern recomandă ca pentru realizarea planificării trebuie să discutăm cu managementul. *Managerul* entității publice este responsabil de planificarea activității de audit intern și trebuie să aprobe planul de audit intern, dar aceasta *nu înseamnă că poate influența eliminarea unui domeniu sau a unui departament cuprins în plan*.

Practicienii recomandă auditorilor să consulte și oamenii din organizații care au o viziune globală asupra activităților și pot sesiza riscuri, care altfel ar scăpa, ținând cont că ei sunt acolo jos, pe teren, implicați, iar noi și chiar managerii suntem mai mult la birou. Odată stabilite riscurile se procedează la ierarhizarea lor pe nevoile de sarcini și pentru aceasta se pleacă de la obiectivele entității, la țintele ce trebuie atinse.

Dacă volumul activităților auditabile pentru un an este foarte mare căutăm să vedem cât putem păstra în plan pentru auditarea în acel an, având în vedere și informațiile de care avem nevoie și modul cum le putem procura. În acest caz, se impune să constituim o nouă listă cu activitățile auditabile în funcție de informațiile disponibile și de cei mai buni indicatori pe domenii de activitate.

La planificarea activităților auditabile în anul viitor trebuie să acordăm prioritate activităților cu valoare adăugată mare, ale căror rezultate vor fi relevante pentru cei auditați, deoarece aceasta creează un impact favorabil auditorilor interni.

Planurile anuale de audit intern trebuie să fie adaptate în cursul exercițiului ori de câte ori se modifică geografia riscurilor din cadrul entității și, de asemenea, trebuie să aibă o rezervă pentru evenimente deosebite sau neprevăzute (concedii medicale ale auditorului intern, spre exemplu, în medie, 5 zile/an) și timp pentru acordarea de consultanță managementului.

Un plan de audit intern bun este acel plan care a fost testat în situații critice, când intervine o criză, deoarece în situații normale totul decurge bine. *Spre exemplu, ne aflăm în ultima zi de elaborare și aprobare al planului și proiectul planului de audit intern nu este gata, iar șeful structurii de audit intern sau cel care îl întocmește lipsesc din entitate și întrebarea firească este: Există o procedură pentru asemenea situații, sau trebuie să discutăm cu oamenii și să vedem ce se întâmplă?* Evident se va elabora o procedură și pentru această situație specială.

În activitatea de planificare tot ce uităm nu se mai poate prinde și rămâne pentru o perioadă ulterioară, în cadrul celor trei ani stabiliți prin lege.

Planificarea activității de audit intern trebuie să aibă în vedere și zilele de pregătire profesională ale auditului stabilite, conform legii, și zilele de concediu de odihnă. Apoi, în afara obiectivelor obligatorii se stabilește bugetul de timp al auditorilor și bugetul financiar aferent activităților planificate.

Un plan de audit este bine apreciat când 70% din bugetul de timp este afectat pentru activități de audit intern. Metoda de elaborare a bugetului este ca pentru fiecare obiectiv să calculăm de ce avem nevoie și apoi prin însumare și cu serviciile aferente să stabilim valoarea noastră. Raportarea să se facă având în vedere scopurile stabilite, modalitățile utilizate și rezultatele așteptate.

Conform standardelor I.I.A. – The Institute of Internal Auditors (2000, 2010), șeful auditului intern trebuie să realizeze o planificare bazată pe riscuri pentru a stabili prioritățile în acord cu obiectivele organizației.

Programul misiunilor de audit intern trebuie, la rândul lor, să se bazeze pe o evaluare a riscurilor realizate cel puțin o dată pe an și să se țină cont de punctul de vedere al managementului general.

În situațiile în care avem propuneri de realizare și a unei misiuni de consiliere, șeful structurii de audit intern, înainte de a o accepta, trebuie să ia în calcul în ce măsură aceasta poate aduce un plus de valoare și contribuie la îmbunătățirea managementului riscurilor în funcționarea organizației. Misiunile de consiliere care au fost acceptate trebuie să fie integrate în planul auditului intern anual, care va fi transmis apoi managerului general pentru aprobare.

Reglementări noi în evaluarea riscurilor, în vederea planificării auditului anual

Obiectivul modelului de risc este să optimizeze alocarea resurselor de audit printr-o înțelegere cuprinzătoare a universului domeniului de audit și a riscurilor asociate cu fiecare element al acestuia.

Bunele practici internaționale, adoptate de I.I.A., începând cu elaborarea *Planului de audit pentru anul 2003*, recomandă un model de audit al riscului pentru a cuantifica nivelul de risc al fiecărei unități de audit, în vederea programării auditurilor conform priorităților stabilite. Aceasta reprezintă o despărțire de practicile trecute care se bazează mai puțin pe judecată formală a riscului și mai mult pe perioada de timp scursă de la ultimul audit.

Ultimul model de analiză a riscului, recomandat de I.I.A., în 2003, se bazează pe 6 factori de risc, și anume:

- F1 - Constatările anterioare ale auditului;
- F2 - Sensibilitatea sistemului, așa cum este percepută;
- F3 - Mediul de control;
- F4 - Încrederea în managementul operațional;
- F5 - Schimbările de oameni sau de sisteme;
- F6 - Complexitatea.

Fiecare element din universul de audit va fi cuantificat după acești 6 factori folosind o scară numerică de la 1 la 3, unde:

- 1 înseamnă "probabil că nu prezintă probleme";
- 2 înseamnă "posibil o problemă";
- 3 înseamnă "probabil o problemă".

Rezultatele acestor analize sunt totalizate și apoi înmulțite cu un "factor de vârstă" a auditului, cum ar fi:

- 100% dacă un audit similar a fost făcut în ultimele 24 luni;
- 125% dacă auditul a fost făcut în urmă cu 25-36 luni;
- 150% dacă auditul a fost făcut în urmă cu 37/60 luni;
- 200% dacă auditul e mai vechi de 60 luni.

Nivelele rezultatelor se vor întinde pe o plajă de valori cuprinse între 6-36, care după încheierea acestui proces de notare vor fi grupate pe 4 categorii, în funcție de factorul de risc prezentat, astfel:

- stratul de 10%, de sus, reprezintă nivelul de risc maxim;
- stratul de 30% reprezintă nivelul de risc sensibil;
- stratul de 40% reprezintă nivelul de risc moderat;
- ultimul strat de 20% reprezintă nivelul de risc scăzut.

Cadrul pentru planul anual de audit intern este apoi construit din mostre din cele 4 straturi folosind următoarele ținte de acoperire:

- entitățile de audit considerate de risc mare vor fi auditate în proporție de 100%;
- stratul de risc sensibil va fi auditat în proporție de 50%;
- o mostră de 25% va fi auditată din stratul de risc moderat;
- stratul de risc scăzut va fi auditat selectând elemente în proporție de 10%.

Grupurile de risc mai scăzut sunt eșantionate pentru a vedea dacă procesul de notare funcționează și confirmă că nivelurile de risc sunt în mod corespunzător clasificate.

În timp ce modelul de risc încă necesită judecăți, nivelurile individuale sunt documentate și pot fi analizate critic și polemizate.

Modelul, de asemenea, promovează definirea uniformă a universului de audit al fiecărui segment. Astfel, riscurile de audit la fiecare locație a entității publice pot fi comparate cu cele de la celelalte locații pe o bază obiectivă. Aceasta va ghida folosirea și repartizarea geografică a personalului.

Definirea universului de audit este prima cerință prealabilă a ierarhizării riscurilor. Această determinare a domeniului auditului va fi bazată pe cunoașterea planului strategic al organizației și activitățile acesteia și discuțiile cu responsabilul compartimentului de resurse umane.

Modelul de evaluare a riscurilor recomandă liniile directe de stabilire a criteriilor de ierarhizare a riscurilor, care sunt:

📖 *Constatările anterioare ale auditului* – sunt un indicator al disciplinei de control intern. Problemele sunt adeseori caracterizate de deficiențe semnificative ale controlului, modificări (ajustări) importante, un număr de constatări mai mare decât normal, iar constatările repetitive nu sunt fixe. Dimpotrivă, lipsa de constatări și corectarea periodică a constatărilor anterioare indică o disciplină a controlului.

📖 *Sensibilitatea* – reprezintă evaluarea riscurilor inerente asociate cu entitățile evaluate. Aceasta este o evaluare a ceea ce potențial ar putea produce nereguli în viitor și care va fi reacția asociată, care poate fi conectată, din punct de vedere al riscului, cu pierderea sau descompletarea activelor, cu erorile nedetectate, cu datoriile nerecunoscute sau necuantificate exact sau riscul de publicitate adversă, obligații legale etc. Cuantificarea sensibilității va trebui să țină seama și de mărimea entității analizate, expunerea potențială și probabilitatea.

📖 *Mediul de control* – reprezintă politicile colective, procedurile, regulile obișnuite, măsurile de protecție fizică a patrimoniului și personalul folosit în acest scop. Esențial pentru un mediu favorabil de control este tonul de la vârf, aderența la politicile și procedurile cuprinse în documente, sisteme sigure, prompta detectare și corectare a erorilor, dotarea adecvată cu personal și asigurarea unui număr (de personal) ținut sub control. Dimpotrivă, lipsa de supraveghere, ratele mari de eroare, lipsa de documentare, cantități mari de muncă nenormată, insuficient gestionată, un mare număr de personal și operațiuni nereglementate sunt simptome ale unui mediu slab de control.

📖 *Relații bune, atmosferă destinsă cu managementul executiv* – reflectă încrederea conducătorilor auditului în managementul direct responsabil cu unitatea auditată și implicarea managementului în controlul intern. Confortul este caracterizat de factori, cum ar fi: colaborarea în auditurile anterioare, experiența managementului în mediul de muncă și percepțiile privind calitatea și nivelul de dotare cu personal.

📖 *Schimbări ale oamenilor/sistemelor*. Practica indică faptul că schimbările au impact asupra controalelor interne și raportărilor financiare. Schimbări apar de obicei pentru a avea efect pe termen lung, dar adeseori schimbările pe termen scurt necesită o mai mare atenție din partea auditului. Schimbările cuprind reorganizări, modificări ale ciclurilor de afaceri, creșteri rapide, noi linii de produse, noi sisteme, achiziții și vânzări ale unor părți din firmă (capital), noi reglementări sau legi și fluctuația personalului. Unitățile de audit mai puțin afectate de schimbări vor fi mai puțin auditate.

📖 *Complexitatea*. Acest factor de risc reprezintă potențialul pentru a comite erori sau inadecvări care ar putea trece neobservate (nedetectate) din cauza complexității mediului. Cuantificarea și nivelul complexității va depinde de mai mulți factori. Extinderea automatizării, calculații complexe, activități interdependente, număr mare de produse sau servicii, orizontul de timp al estimărilor, dependența de un terț, cererile clienților, timpii de procesare, legile și reglementările aplicabile și mulți alți factori, unii dintre ei necunoscuți, influențează judecățile despre complexitatea unui anumit audit.

Perfecționarea modelului de cuantificare a riscurilor rămâne o prioritate permanentă a funcției auditului intern.

Obiectivele auditorilor interni reprezintă alocarea de resurse de audit într-o manieră optimă, către auditurile cu cel mai mare risc, pentru însănătoșirea activităților/subactivităților entității, iar economisirea de resurse pe baza analizei riscurilor să rămână o prioritate.

Metodologia de evaluare a riscurilor pentru întocmirea planului de audit intern

Normele generale de aplicare a auditului public intern conțin o metodologie comună pentru evaluarea riscurilor atât pentru procedura de întocmire a Planului de audit public intern, cât și pentru derularea unei misiuni de audit în faza de elaborare a Programului de audit, și presupun parcurgerea următoarelor etape:

- a) Identificarea activităților auditabile;
- b) Identificarea riscurilor inerente asociate activităților;
- c) Stabilirea factorilor de analiză a riscurilor și nivelelor de apreciere a acestora;
- d) Stabilirea nivelului riscului pe criteriile de apreciere;
- e) Determinarea punctajului total al riscului;
- f) Clasarea activităților pe baza analizei riscurilor;
- g) Ierarhizarea activităților care urmează a fi auditate;
- h) Elaborarea tematicii în detaliu a activităților auditabile;
- i) Elaborarea planului de audit intern anual.

a) Identificarea activităților auditabile se realizează pe baza analizei actului de înființare, organigramei, ROF-ului, deciziilor de organizare a eventualelor noi activități ș.a.

Etapa se concretizează prin întocmirea de către auditori a *Listei activităților din cadrul entității*, conform modelului prezentat în continuare pentru domeniul financiar-contabil.

Procedura: Colectarea și prelucrarea informațiilor

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
D.G.F.P. a județului X

LISTA ACTIVITĂȚILOR AUDITABILE

Denumirea lucrării: *Elaborare plan activitate anual*

Domeniul: *Financiar-contabilitate*

Întocmit: *Șeful structurii de audit intern*

Data: 15.11.2003

Nr. crt.	Activități identificate	Observații
1.	<i>Activitatea de elaborare și aprobare a bugetului</i>	
2.	<i>Întocmirea bilanțului contabil și a contului de execuție</i>	
3.	<i>Contabilitatea, inclusiv angajamentele bugetare și legale</i>	
4.	<i>Calculul și plata salariilor</i>	
5.	<i>Plata achizițiilor publice</i>	
6.	<i>Activitatea de inventariere a patrimoniului</i>	
7.	<i>Activitatea de încasare a veniturilor</i>	

În practică, în unele situații, se întâlnesc activități necuprinse în organigramă sau în ROF și în aceste cazuri auditorii interni trebuie să le aibă în vedere la întocmirea *Listei activităților auditabile*.

b) Identificarea riscurilor inerente asociate activităților

Evaluarea riscurilor trebuie să aibă în vedere gestionarea schimbării: oamenii se schimbă, metodele se schimbă, organizările și politicile se schimbă și ca atare și riscurile se schimbă.

Evaluarea riscului înseamnă identificarea și analizarea riscurilor relevante în îndeplinirea obiectivelor pentru a cunoaște modul în care acestea trebuie să fie administrate.

Evaluarea riscului este o parte a procesului operațional și trebuie să identifice și să evalueze factorii interni și externi care ar putea afecta în mod negativ obiectivele organizației.

Factorii interni și externi trebuie să fie luați în considerare într-o abordare a evaluării riscului. Factorii interni sunt, de exemplu, natura activităților entității, calificarea personalului, schimbări majore în organizare sau randamentul angajaților. Factorii externi pot fi variația condițiilor economice, schimbarea cadrului legislativ, factorul politic sau schimbările intervenite în tehnologie.

AUDIT INTERN

Identificarea riscurilor asociate activităților trebuie să țină seama de formele de control intern, respectiv de existența și funcționalitatea procedurilor. Știind că pentru orice activitate se elaborează o procedură de lucru care va conține și controalele interne, dacă aceasta lipsește, activitatea prezintă riscuri potențial mai mari decât cele pentru care sunt elaborate proceduri. Aceasta se bazează pe faptul că personalul de execuție, neavând o procedură unitară, va înțelege foarte greu activitatea și, implicit, realizarea ei în practică.

Etașa se concretizează prin întocmirea tabelului *Identificarea riscurilor asociate activităților auditabile*, conform modelului.

Procedura: Analiza riscurilor

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
D.G.F.P. a județului X

IDENTIFICAREA RISCURILOR ASOCIATE ACTIVITĂȚILOR AUDITABILE

Denumirea lucrării: *Elaborare plan activitate anual*

Domeniul: *Financiar-contabilitate*

Întocmit: *Șeful structurii de audit intern*

Data: 15.11.2003

Nr. crt.	Activități auditabile	Riscuri identificate	Observații
1.	<i>Activitatea de elaborare și aprobare a bilanțului</i>	<i>- existența și structura bugetului - neîntocmirea în termen a bugetului - nefundamentarea elementelor de cheltuieli</i>	
2.	<i>Întocmirea bilanțului contabil și a contului de execuție</i>	<i>- necorelații între situația conturilor și bilanțul întocmit - erori în preluarea datelor din bilanțele de verificare - erori în efectuarea operațiunilor contabile</i>	
3.	<i>Contabilitatea, inclusiv angajamentele bugetare și legale</i>	<i>- inexistența documentelor justificative privind operațiile efectuate - neînregistrarea în mod cronologic - nerealizarea controalelor ierarhice - utilizarea incorectă a conturilor contabile</i>	
4.	<i>Calculul și plata salariilor</i>	<i>- acordarea incorectă a elementelor salariale - gestionarea incorectă a dosarului de personal - erori în întocmirea statelor de salarii</i>	
5.	<i>Plata achizițiilor publice</i>	<i>- neaplicarea corectă a procedurilor de achiziții - neîncadrarea în plafoanele aprobate - erori în atribuirea contractelor de achiziție</i>	
6.	<i>Activitatea de inventariere a patrimoniului</i>	<i>- erori în efectuarea inventarierii faptice - nevalorificarea diferențelor constatate în urma inventarierii - neefectuarea inventarierii tuturor bunurilor</i>	
7.	<i>Activitatea de încasare a veniturilor</i>	<i>- neîntocmirea corectă a documentelor de încasări - erori în evidențierea veniturilor - neconcordanțe între încasări și documentele întocmite</i>	

c) Stabilirea factorilor de analiză a riscurilor și nivelelor de apreciere a acestora se realizează ținând cont de recomandările din Normele generale pentru utilizarea factorilor privind: *aprecierea controlului intern, aprecierea cantitativă și aprecierea calitativă*, la care mai putem adăuga și alți factori specifici activității. Spre exemplu, propunem pentru domeniul financiar-contabil să utilizăm și factorii: *modificări legislative și vechimea personalului*.

Menționăm că pentru stabilirea ponderii riscului se are în vedere importanța și greutatea factorului de risc în cadrul activității respective și, de asemenea, faptul că suma ponderilor factorilor de risc trebuie să fie 100.

Funcție de criteriile alese stabilim următoarele ponderi:

- ❖ Aprecierea controlului intern 40%;
- ❖ Aprecierea cantitativă 25%;
- ❖ Aprecierea calitativă 20%;
- ❖ Modificări legislative 10%;
- ❖ Vechimea personalului 5%.

Factorul de risc este elementul utilizat pentru a identifica probabilitatea ca evenimentele să aibă un impact negativ asupra unei activități auditabile.

Nivelul factorului de apreciere a riscului reprezintă modificarea produsă de impactul riscului asupra domeniului auditabil.

Etapele se concretizează prin întocmirea tabelului *Situația privind factorii de analiză a riscurilor și nivelele de apreciere a acestora*, conform modelului.

Procedura: Analiza riscurilor

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
D.G.F.P. a județului X

FACTORII DE ANALIZĂ A RISCURILOR ȘI NIVELELE DE APRECIERE

Denumirea lucrării: *Elaborare plan activitate anual*

Domeniul: *Financiar-contabilitate*

Întocmit: *Șeful structurii de audit intern*

Data: 15.11.2003

Nivelul/ Criteriul	Nivelul 5	Nivelul 4	Nivelul 3	Nivelul 2	Nivelul 1
Aprecierea controlului intern	<i>Nu există proceduri</i>	<i>Există proceduri dar nu sunt actualizate și nu sunt cunoscute</i>	<i>Există proceduri dar nu sunt cunoscute</i>	<i>Există proceduri, sunt cunoscute dar nu se aplică</i>	<i>Există proceduri și se aplică</i>
Aprecierea cantitativă	<i>Impact financiar foarte ridicat</i>	<i>Impact financiar important</i>	<i>Impact financiar mediu</i>	<i>Impact financiar slab</i>	<i>Impact financiar foarte scăzut</i>
Aprecierea calitativă	<i>Vulnerabilitate foarte ridicată</i>	<i>Vulnerabilitate ridicată</i>	<i>Vulnerabilitate medie</i>	<i>Vulnerabilitate scăzută</i>	<i>Vulnerabilitate foarte mică</i>
Modificări legislative	<i>1-3 luni</i>	<i>< 6 luni</i>	<i>< 1 an</i>	<i>< 1-2 ani</i>	<i>> 2 ani</i>
Calitatea personalului	<i>< 1 an</i>	<i>< 3 ani</i>	<i>< 5 ani</i>	<i>< 6 ani</i>	<i>> 6 ani</i>

d) Stabilirea nivelului riscului pe criteriile de apreciere se realizează prin aplicarea la fiecare factor de analiză a riscurilor a unui nivel de apreciere.

Etapele se concretizează prin întocmirea situației *Stabilirea nivelului riscului* conform modelului.

Procedura: Analiza riscurilor

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
D.G.F.P. a județului X

STABILIREA NIVELULUI RISCULUI

Denumirea lucrării: *Elaborare plan activitate anual*

Domeniul: *Financiar-contabilitate*

Întocmit: *Șeful structurii de audit intern*

Data: 15.11.2003

Nr. crt.	Activități auditabile	Riscuri identificate	P1 40% F1	P2 25% F2	P3 20% F3	P4 10% F4	P5 5% F5
1.	<i>Activitatea de elaborare și aprobare a bilanțului</i>	<i>- existența și structura bugetului - neîntocmirea în termen a bugetului - nefundamentarea elementelor de cheltuieli</i>	4	3	2	2	3
2.	<i>Întocmirea bilanțului contabil și a contului de execuție</i>	<i>- necorelații între situația conturilor și bilanțul întocmit - erori în preluarea datelor din bilanțele de verificare - erori în efectuarea operațiunilor contabile</i>	3	2	2	2	2

AUDIT INTERN

Nr. crt.	Activități auditabile	Riscuri identificate	P1 40% F1	P2 25% F2	P3 20% F3	P4 10% F4	P5 5% F5
3.	Contabilitatea, inclusiv angajamentele bugetare și legale	- inexistența documentelor justificative privind operațiile efectuate - neînregistrarea în mod cronologic - nerealizarea controalelor ierarhice - utilizarea incorectă a conturilor contabile	4	3	3	2	2
4.	Calculul și plata salariilor	- acordarea incorectă a elementelor salariale - gestionarea incorectă a dosarului de personal - erori în întocmirea statelor de salarii	4	4	4	4	3
5.	Plata achizițiilor publice	- neaplicarea corectă a procedurilor de achiziții - neîncaadrarea în plafoanele aprobate - erori în atribuirea contractelor de achiziție	4	3	4	4	2
6.	Activitatea de inventariere a patrimoniului	- erori în efectuarea inventarierii faptice - nevalorificarea diferențelor constatate în urma inventarierii - neefectuarea inventarierii tuturor bunurilor	4	3	4	2	2
7.	Activitatea de încasare a veniturilor	- neîntocmirea corectă a documentelor de încasări - erori în evidențierea veniturilor - neconcordanțe între încasări și documentele întocmite	2	2	3	2	2

e) Determinarea punctajului total al riscului se realizează prin aplicarea ponderii nivelului de apreciere a fiecărui factor de risc pe nivele de riscuri în vederea stabilirii punctajului total pe baza formulei:

$$P_t = \sum P_i \cdot N_i$$

unde: P_t - punctaj total;

P_i - ponderea riscurilor pentru fiecare factor;

N_i - nivelul riscului pentru fiecare factor utilizat.

Etape se concretizează prin întocmirea situației *Determinarea punctajului total*, conform modelului.

Procedura: Analiza riscurilor

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

D.G.F.P. a județului X

DETERMINAREA PUNCTAJULUI TOTAL

Denumirea lucrării: *Elaborare plan activitate anual*

Domeniul: *Financiar-contabilitate*

Întocmit: *Șeful structurii de audit intern*

Data: 15.11.2003

Nr. crt.	Activități auditabile	Riscuri identificate	P1 40% F1	P2 25% F2	P3 20% F3	P4 10% F4	P5 5% F5	Punctaj total
1.	Activitatea de elaborare și aprobare a bilanțului	- existența și structura bugetului - neîntocmirea în termen a bugetului - nefundamentarea elementelor de cheltuieli	4	3	2	2	3	3,00
2.	Întocmirea bilanțului contabil și a contului de execuție	- necorelații între situația conturilor și bilanțul întocmit - erori în preluarea datelor din balanțele de verificare - erori în efectuarea operațiunilor contabile	3	2	2	2	2	2,30

Nr. crt.	Activități auditabile	Riscuri identificate	P1 40% F1	P2 25% F2	P3 20% F3	P4 10% F4	P5 5% F5	Punctaj total
3.	Contabilitatea, inclusiv angajamentele bugetare și legale	- inexistența documentelor justificative privind operațiile efectuate - neînregistrarea în mod cronologic - nerealizarea controalelor ierarhice - utilizarea incorectă a conturilor contabile	4	3	3	2	2	3,10
4.	Calculul și plata salariilor	- acordarea incorectă a elementelor salariale - gestionarea incorectă a dosarului de personal - erori în întocmirea statelor de salarii	4	4	4	4	3	3,75
5.	Plata achizițiilor publice	- neaplicarea corectă a procedurilor de achiziții - neîncadrarea în plafoanele aprobate - erori în atribuirea contractelor de achiziție	4	3	4	4	2	3,45
6.	Activitatea de inventariere a patrimoniului	- erori în efectuarea inventarierii faptice - nevalorificarea diferențelor constatate în urma inventarierii - neefectuarea inventarierii tuturor bunurilor	4	3	4	2	2	3,25
7.	Activitatea de încasare a veniturilor	- neîntocmirea corectă a documentelor de încasări - erori în evidențierea veniturilor - neconcordanțe între încasări și documentele întocmite	2	2	3	2	2	2,05

Precizăm că la stabilirea ponderii riscului se are în vedere importanța și greutatea factorilor de risc în cadrul domeniului respectiv. De asemenea, suma ponderilor factorilor de risc trebuie să fie de 100% pe fiecare activitate.

f) Clasarea activităților pe baza analizei riscurilor se realizează pe baza punctajelor totale obținute anterior, stabilite în ordinea impactului produs asupra domeniului auditabil și se departajează pe o scară cu trei nivele: mari, medii și mici.

Etapă se concretizează prin întocmirea situației **Clasarea activităților**, care conține activitățile identificate din cadrul domeniului financiar-contabil, în funcție de riscuri, conform modelului.

Procedura: Analiza riscurilor

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
D.G.F.P. a județului X

CLASAREA ACTIVITĂȚILOR

Denumirea lucrării: *Elaborare plan activitate anual*

Domeniul: *Financiar-contabilitate*

Întocmit: *Șeful structurii de audit intern*

Data: 15.11.2003

Nr. crt.	Activități auditabile	Riscuri identificate	Clasare
1.	Calculul și plata salariilor	- acordarea incorectă a elementelor salariale - gestionarea incorectă a dosarului de personal - erori în întocmirea statelor de salarii	Mare
2.	Plata achizițiilor publice	- neaplicarea corectă a procedurilor de achiziții - neîncadrarea în plafoanele aprobate - erori în atribuirea contractelor de achiziție	Mare

AUDIT INTERN

Nr. crt.	Activități auditabile	Riscuri identificate	Clasare
3.	<i>Activitatea de inventariere a patrimoniului</i>	- erori în efectuarea inventarierii faptice - nevalorificarea diferențelor constatate în urma inventarierii - neefectuarea inventarierii tuturor bunurilor	Mare
4.	<i>Contabilitate, inclusiv angajamentele bugetare și legale</i>	- inexistența documentelor justificative privind operațiile efectuate - neînregistrarea în mod cronologic - nerealizarea controalelor ierarhice - utilizarea incorectă a conturilor contabile	Mare
5.	<i>Activitatea de elaborare și aprobare a bugetului</i>	- existența și structura bugetului - neîntocmirea în termen a bugetului - nefundamentarea elementelor de cheltuieli	Mediu
6.	<i>Întocmirea bilanțului contabil și a contului de execuție</i>	- necorelații între situația conturilor și bilanțul întocmit - erori în preluarea datelor din bilanțele de verificare - erori în efectuarea operațiunilor contabile	Mediu
7.	<i>Activitatea de încasare a veniturilor</i>	- neîntocmirea corectă a documentelor de încasări - erori în evidențierea veniturilor - neconcordanțe între încasări și documentele întocmite	Mic

Auditorii vor prelua din lista de *Clasare a activităților și riscurilor*, activitățile care prezintă risc mare și pe cât posibil pe cele cu risc mediu în funcție de importanța lor. Activitățile cu riscuri mici se țin în supraveghere și vor fi prinse în plan, obligatoriu, cel puțin o dată la trei ani.

g) Ierarhizarea activităților care urmează a fi auditate se realizează pe baza situației anterioare, ținând cont și de numărul personalului, timpul disponibil, alte activități care se desfășoară în cadrul structurii de audit intern și, în mod special, de analiza riscurilor identificate la celelalte domenii din cadrul entității.

Etapă se concretizează prin elaborarea *Situației puncte tari și puncte slabe*, document care prezintă sintetic rezultatul evaluării fiecărei activități în scopul elaborării Planului de audit intern. Documentul conține și o opinie referitoare la nivelul impactului riscurilor activităților asupra domeniului auditabil și a gradului de încredere privind funcționalitatea activității în cadrul domeniului, conform modelului.

Procedura: Analiza riscurilor

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
D.G.F.P. a județului X

SITUAȚIA PUNCTE TARI (T) ȘI PUNCTE SLABE (S)

Denumirea lucrării: *Elaborare plan activitate anual*

Domeniul: *Financiar-contabilitate*

Întocmit: *Șeful structurii de audit intern*

Data: 15.11.2003

Nr. crt.	Activități auditabile	RISCURI IDENTIFICATE	T/S	Consecința nefuncționării controlului intern	Gradul de încredere al auditului în funcționalitatea controlului intern	Obs.
1.	<i>Calculul și plata salariilor</i>	- acordarea incorectă a elementelor salariale - gestionarea incorectă a dosarului de personal - erori în întocmirea statelor de salarii	S		Scăzut	
2.	<i>Plata achizițiilor publice</i>	- neaplicarea corectă a procedurilor de achiziții - neîncadrarea în plafoanele aprobate - erori în atribuirea contractelor de achiziție	S		Scăzut	

Nr. crt.	Activități auditabile	RISCURI IDENTIFICATE	T/S	Consecința nefuncționării controlului intern	Gradul de încredere al auditului în funcționalitatea controlului intern	Obs.
3.	Activitatea de inventariere a patrimoniului	- erori în efectuarea inventarierii faptice - nevalorificarea diferențelor constatate în urma inventarierii - neefectuarea inventarierii tuturor bunurilor	S	Comisiile de inventariere sunt constituite din persoane de specialitate	Mediu	
4.	Contabilitate, inclusiv angajamentele bugetare și legale	- inexistența documentelor justificative privind operațiile efectuate - neînregistrarea în mod cronologic - nerealizarea controalelor ierarhice - utilizarea incorectă a conturilor contabile	S		Scăzut	
5.	Activitatea de elaborare și aprobare a bugetului	- existența și structura bugetului - neîntocmirea în termen a bugetului - nefundamentarea elementelor de cheltuieli	S		Scăzut	
6.	Întocmirea bilanțului contabil și a contului de execuție	- necorelații între situația conturilor și bilanțul întocmit - erori în preluarea datelor din balanțele de verificare - erori în efectuarea operațiunilor contabile	T	Pentru această activitate este contractat un audit extern care va efectua certificarea	Ridicat	
7.	Activitatea de încasare a veniturilor	- neîntocmirea corectă a documentelor de încasări - erori în evidențierea veniturilor - neconcordanțe între încasări și documentele întocmite	S		Scăzut	

NOTĂ:

- În mod asemănător se va proceda și cu celelalte domenii de activitate din cadrul entității.
- Activitatea de *Elaborare și aprobare a bugetului*, deși a fost clasată cu risc mic a fost cuprinsă în *Situația puncte tari și puncte slabe* și va intra și în *Programul de audit*, deoarece nu a fost auditată în ultimii doi ani și conform normelor generale orice activitate din cadrul entității trebuie auditată cel puțin o dată la trei ani.

Din cele șapte activități pentru care s-a făcut analiza și evaluarea riscurilor și apoi clasarea acestora, având în vedere cele de mai sus, s-a considerat că în planul pentru perioada curentă pot fi cuprinse doar activitățile care au fost clasate cu riscul mare. De asemenea, la aceasta s-a adăugat o activitate care are riscul mic, dar care nu a fost auditată în ultimii doi ani.

h) Elaborarea tematicii în detaliu a activităților auditabile

Tematica de detaliu se realizează pe baza *Situației puncte tari și puncte slabe*, întocmite în etapa anterioară și cuprinde misiunile de audit intern ce vor face parte din planul pentru viitor.

Etapa se concretizează în situația *Tematica în detaliu a activităților auditabile*, conform modelului.

Procedura: Analiza riscurilor

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE
D.G.F.P. a județului X

TEMATICA ÎN DETALIU A ACTIVITĂȚILOR AUDITABILE

Denumirea lucrării: *Elaborare plan activitate anual*

Domeniul: *Financiar-contabilitate*

Întocmit: *Șeful structurii de audit intern*

Data: 15.11.2003

AUDIT INTERN

Nr. crt.	Activități auditabile	Observații
1.	<i>Calculul și plata salariilor</i>	
2.	<i>Plata achizițiilor publice</i>	
3.	<i>Activitatea de inventariere a patrimoniului</i>	
4.	<i>Contabilitatea, inclusiv angajamentele bugetare și legale</i>	
5.	<i>Activitatea de elaborare și aprobare a bugetului</i>	
6.	<i>Plata facturilor furnizorilor și prestatorilor de servicii</i>	
7.	<i>Activitatea de încasare a veniturilor</i>	

i) Elaborarea planului de audit intern anual

Pentru elaborarea *Planului de audit intern anual* este necesar să determinăm pentru fiecare obiectiv perioada auditată, fondul de timp necesar pentru realizarea misiunilor și numărul auditorilor implicați.

Etape se concretizează în elaborarea *Planului de audit intern pe anul 2004*, conform modelului.

MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE

D.G.F.P. a județului X

Nr. din

Se aprobă,
Director Executiv

PLANUL DE AUDIT INTERN – ANUL 2004

Nr. crt.	Scopul acțiunii	Obiectiv/ Activitate	Identificări activități	Identificarea unității	Perioada auditată	Durata auditului	Nr. auditori
1.	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
2.							
.....							
7.	<i>Organizarea și conducerea contabilității</i>	<i>1. Calculul și plata salariilor</i>	.....	.....	.....	.....	.....
		<i>2. Plata achizițiilor publice</i>	.....			
		<i>3. Activitatea de inventariere a patrimoniului</i>	.....			
		<i>4. Contabilitate, inclusiv angajamentele bugetare și legale</i>					
		<i>5. Activitatea de elaborare și aprobare a bugetului</i>					
		<i>6. Plata facturilor furnizorilor și prestatorilor de servicii</i>	- dacă toate intrările în contabilitate au fost operate; - dacă pentru cheltuielile plătite au fost angajate lichidități și ordonanțate; - întocmirea corectă a documentelor de plăți; - existența creditelor bugetare deschise repartizate și a disponibilităților în conturi; - existența documentelor justifi-			01.01. – 31.12.2003	06.01. – 28.02.2004	2

Nr. crt.	Scopul acțiunii	Obiectiv/ Activitate	Identificări activități	Identificarea unității	Perioada auditată	Durata auditului	Nr. auditori
			<i>cative pentru plată; - întocmirea corectă a documentelor de plăți; - dacă suma datorată este cea corectă; - eficacitatea controalelor interne privind plățile; - dacă plățile sunt înregistrate corect în contabilitate; ”</i>				
		7. Activitatea de încasare a veniturilor					
8. ” ” ”
... ” ” ”				
31.			-				
32.			-				

Întocmit,
 Șeful serviciului de audit intern

Planul de audit întocmit de departamentul de audit intern pe baza analizei riscurilor se supune aprobării conducerii entității. Ulterior, în funcție de necesități, poate fi actualizat, dar tot pe baza analizei riscurilor și cu aprobarea conducerii entității.



Având în vedere că în Monitorul Oficial nr. 17/10.01.2014 s-a publicat Hotărârea Guvernului nr. 1.086/11.12.2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern, în baza modificării și completării Legii nr. 672//2002, republicată în anul 2011, metodologia de planificare a activității de audit intern prezentată a fost valabilă pentru planurile de audit intern elaborate în anul 2013 pentru anul 2014.

În prezent, metodologia de planificare prezentată mai este valabilă până la elaborarea și aprobarea Normelor proprii de exercitare a activității de audit intern ale entităților publice centrale și ale entităților aflate în subordonarea/în coordonarea/sub autoritatea acestora.

Precizăm că, în numerele următoare ale Revistei Finanțe Publice și Contabilitate va fi prezentată noua metodologie de planificare a activității de audit intern, în conformitate cu Hotărârea Guvernului nr. 1.086/2013, care va fi valabilă pentru compartimentele de audit intern înființate în anul 2014 și pentru compartimentele existente pentru actualizarea planurilor în cursul anului 2014 și pentru planificarea activității de audit intern din anul 2015.