



MINISTERUL FINANTELOR

UNITATEA CENTRALĂ DE ARMONIZARE PENTRU AUDITUL PUBLIC INTERN

Aprobat,
Secretar de Stat

Alin CHITU

PRECIZĂRI PRIVIND:

Informarea UCAAPI sau a organului ierarhic superior cu privire la recomandările neînsușite de conducătorul entității publice

Prin prezentul document cu un caracter orientativ, se dorește pe de o parte consolidarea competențelor auditorilor interni, iar pe de altă parte îmbunătățirea activității de raportare de către aceștia a recomandărilor formulate prin rapoartele de audit public intern și neînsușite de conducerea entității publice, potrivit atribuției definite de 13 lit. d) din Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată, cu modificările ulterioare.

Documentul a fost conceput și elaborat astfel încât să fie util auditorilor interni și conducătorilor entităților publice, în situația în care conducătorul entității publice nu își însușește, în parte sau în totalitate, recomandările formulate de aceștia fiind astfel obligați să informeze UCAAPI sau organul ierarhic superior, după caz.

București, 2021

PREFAȚĂ

1. Ca urmare a derulării misiunilor de audit public intern, pentru deficiențele constatate auditorii interni formulează recomandări în scopul remedierii acestora și minimizării riscurilor asociate activității auditate. Conducătorul entității publice, în cazuri justificate, are posibilitatea de a nu fi de acord cu recomandările formulate de către auditorii interni în cadrul raportului de audit intern, în condițiile stabilite de cadrul legal.

2. Structurile de audit public intern din cadrul entităților publice au responsabilitatea, în situația în care conducătorul entității publice nu-și însușește, în parte sau în totalitate, recomandările formulate prin raportul de audit public intern, să informeze UCAAPI despre acest lucru (art. 13 lit. d) din Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată, cu modificările ulterioare).

3. De asemenea, la pct. 1.4.4. din Normele aprobate prin HG nr. 1086/2013, se precizează că, structura de audit public intern transmite la UCAAPI sau la organul ierarhic superior, sinteze ale recomandărilor neînsușite de conducătorul entității publice și consecințele neimplementării acestora, însoțite de documentația aferentă, după cum urmează:

- a) entitățile publice din administrația publică centrală și locală, la care conducătorul exercită funcția de ordonator principal de credite, precum și entitățile publice care își asigură funcția de audit public intern prin sistemul de cooperare transmit trimestrial, în termen de 10 zile calendaristice de la încheierea trimestrului, informări la UCAAPI privind recomandările neînsușite de către conducătorul entității publice și a consecințelor neimplementării acestora, însoțite de documentația aferentă;
- b) entitățile publice aflate în subordinea/în coordonarea/sub autoritatea altei entități transmit trimestrial la aceasta, în termen de 10 zile calendaristice de la încheierea trimestrului, sinteze ale recomandărilor neînsușite de către conducătorul entității publice și a consecințelor neimplementării acestora, însoțite de documentația aferentă.

4. În cazul entităților publice centrale care și-au constituit Comitete de Audit Intern, în condițiile art. 9 din *Legea nr. 672/2002, republicată, cu modificările ulterioare*, recomandările neacceptate de conducerea entității publice (neînsușite) sunt supuse analizei și opiniei membrilor comitetului (conform art. 10 lit. b) *Comitetul „analizează și emite o opinie asupra recomandărilor formulate de auditorii interni, inclusiv asupra celor care nu au fost acceptate de conducătorul instituției publice centrale”*).

5. Prezentul document este util:

- a) auditorilor interni din entitățile publice, în situațiile în care, urmare misiunilor de audit public intern efectuate, conducătorii acestora refuză să avizeze rapoartele de audit public intern sau nu sunt de acord (nu-și însușesc), în parte sau în totalitate, recomandările formulate de auditorii interni;
- b) conducătorilor entităților publice, prin explicarea modului în care aceștia pot beneficia de activitatea de audit public intern.
- c) membrilor Comitetului pentru Auditul Public Intern și cei ai Comitetelor de Audit Intern din cadrul entităților publice centrale.

6. De asemenea, prin elaborarea prezentului document se dorește a se crea un suport practic, uniform și unitar, în ceea ce privește informarea cu privire la recomandările neînsușite de conducerea entității.

7. Instrucțiunea fost elaborată în baza art. 8 lit. c) din Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată, cu modificările ulterioare, unde se precizează că UCAAPI „dezvoltă și implementează proceduri și metodologii uniforme, bazate pe standardele internaționale, inclusiv manualele de audit intern”.

Capitolul 1. Formularea recomandărilor

Recomandarea | *Reprezintă propunerea formulată de auditorii interni, urmare derulării misiunii de audit intern, pentru a corecta sau elimina deficiențele constatate și pentru a preveni materializarea riscului.*

8. Din analiza definiției menționate mai sus se desprind următoarele:

- a) pe de o parte, recomandarea formulată prin rapoartele de audit public intern trebuie să corecteze sau să elimine deficiența constatată;
- b) pe de altă parte, recomandarea trebuie să prevină materializarea riscului asociat activității auditate.

9. Astfel, prin recomandarea formulată trebuie să se propună implementarea de măsuri de control intern care să conducă atât la eliminarea deficienței constatate, cât și la minimizarea riscului asociat activității auditate.

10. Întrebările pe care trebuie să le aibă în vedere auditorul intern în demersul său, atunci când urmează să formuleze o recomandare sunt:

- a) Ce a mers rău și din ce cauză?
- b) Ce trebuie făcut pentru a îndrepta eventualele consecințe negative?
- c) Ce trebuie făcut pentru ca disfuncția constatată să nu se mai manifeste pe viitor?

11. Prima întrebare vizează identificarea constatărilor negative și a cauzelor aferente, iar ultimele două întrebări trebuie să ghideze auditorul intern spre îmbunătățirea controalelor interne.

12. Recomandarea trebuie, în mod obligatoriu, să contribuie la eliminarea cauzei și trebuie formulată astfel încât să evite ca disfuncția constatată să se mai producă în viitor.

13. Recomandările formulate prin rapoartele misiunilor de audit public intern trebuie să:

- a) fie în concordanță cu constatările efectuate, să conducă la eliminarea disfuncțiilor constatate și să determine reducerea riscurilor cu care se confruntă structura auditată;
- b) aibă la bază fișele de identificare și analiză a problemelor, formularele de constatare și raportare a iregularităților, împreună cu alte probe de audit obținute;
- c) fie formulate cu claritate, să fie realizabile și realiste și să aibă un grad de semnificație important în ceea ce privește efectul previzibil asupra structurii auditate;
- d) costurile implementării lor să fie mai mici în raport cu beneficiile obținute urmare a realizării activității în cauză;
- e) fie aprobate și supervizate de supervizorul misiunii;
- f) avizate în cadrul raportului de audit intern.

14. Recomandările formulate de auditorii interni sunt discutate cu reprezentanții structurii auditate pe timpul intervenției la fața locului, care vor semna pentru luare la cunoștință fișele de identificare și analiză a problemelor.

15. De asemenea, recomandările preliminare sunt prezentate de auditorii interni în cadrul ședinței de închidere, după care cele rămase definitive sunt cuprinse în proiectului raportului de audit public intern, fiind numerotate cronologic în cuprinsul acestuia.

Capitolul 2. Recomandările neacceptate

Reuniunea de conciliere | Ședința organizată la solicitarea structurii auditate sau la inițiativa echipei de audit intern, în cadrul căreia sunt analizate cumulativ punctele de vedere ale structurii auditate și cele ale auditorilor interni referitoare la constatările și recomandările formulate în cadrul proiectului de raport.

Recomandări acceptate | Recomandările formulate de auditorii interni, prin proiectul raportului de audit public intern, cu care reprezentanții structurii auditate au fost de acord și pentru care nu au formulat puncte de vedere la proiectul de raport.

Recomandările pentru care au fost formulate puncte de vedere la proiectul de raport dar în urma reuniunii de conciliere structura auditată le-a acceptat, acest lucru fiind menționat distinct în minuta reuniunii.

Recomandări neacceptate | Recomandările formulate de auditorii interni, prin proiectul raportului de audit public intern, pentru care reprezentanții structurii auditate au formulat puncte de vedere, iar la reuniunea de conciliere nu s-a ajuns la un consens cu echipa de audit, acest lucru fiind menționat distinct în minuta reuniunii.

16. Structura auditată, în urma analizei proiectului raportului de audit public intern transmis de echipa de audit, exprimă un punct de vedere prin care:

- a) poate să fie de acord în totalitate cu constatările și recomandările formulate;
- b) poate fi de acord parțial (cu unele dintre ele);
- c) poate să nu fie de acord cu nici una dintre constatări și recomandări.

17. În cazul constatărilor și recomandărilor cu care nu este de acord, structura auditată poate formula puncte de vedere susținute cu documente justificative, pe care le comunică structurii de audit public intern, ca răspuns la proiectul de raport.

18. Odată cu punctul de vedere transmis, structura auditată poate solicita (dar nu este obligatoriu) organizarea unei reuniuni de conciliere.

Cazul 1. În cazul formulării unui punct de vedere și solicitării reuniunii de conciliere

19. Scopul reuniunii de conciliere este ca cele două părți (structura auditată și structura de audit intern) să dezbată punctele de vedere aferente constatărilor și recomandărilor cu care structura auditată nu a fost de acord și să încerce să se ajungă la un consens privind forma finală a acestora.

20. Astfel, ca urmare a reuniunii de conciliere constatările și recomandările pentru care nu s-a ajuns la un consens reprezintă constatări și recomandări neacceptate.

Cazul 2. În cazul în care nu se solicită organizarea unei reuniuni de conciliere și se formulează un punct de vedere

21. Cazul 2.1. În cazul în care echipa de audit este de acord în totalitate cu punctele de vedere exprimate de structura auditată, face revizuirile necesare în proiectul de raport și emite raportul final.

22. Cazul 2.2. În cazul în care echipa de audit nu este de acord în parte sau în totalitate cu punctele de vedere exprimate de structura auditată, stabilește de comun acord cu aceasta derularea unei reuniuni de conciliere. În cadrul acestei reuniuni, se vor analiza punctele de vedere formulate de structura auditată și cu care echipa de audit nu a fost de acord.

NOTA 1:

Deși cadrul legal aplicabil nu menționează distinct posibilitatea ca structura de audit intern să inițieze reuniunea de conciliere, în condițiile cazului 2.2 de mai sus, este necesar a se organiza reuniunea de conciliere, pentru ca raportul final să includă astfel informațiile necesare care să faciliteze analiza și avizarea acestuia de către conducătorul entității publice.

În cazul în care structura auditată nu participă la reuniunea de conciliere, se emite raportul final prin efectuarea modificărilor corespunzătoare referitoare la punctele de vedere cu care structura de audit a fost de acord, și menționarea distinctă în raport a punctelor de vedere exprimate de structura auditată cu care structura de audit nu este de acord.

23. Minuta reuniunii de conciliere va evidenția distinct constatările și recomandările care nu sunt acceptate de către structura auditată.

Cazul 3. În cazul în care nu se solicită organizarea unei reuniuni de conciliere și nu se formulează un punct de vedere

24. Prin netransmiterea punctelor de vedere în termenele legale se consideră acceptul tacit al proiectului raportului de audit public intern și se procedează la emiterea raportului final.

25. Pentru evitarea situațiilor, care pot duce la formularea de puncte de vedere prin care structura auditată nu este de acord cu constatările și recomandările formulate, este necesar ca auditorii interni să procedeze la:

- a) comunicarea și dezbateră cu reprezentanții structurii auditate a potențialelor constatări și recomandări pe timpul intervenției la fața locului;
- b) întocmirea în mod corespunzător a FIAP pentru toate constatările negative, prin definirea cu claritate a constatării efectuate și colectarea probelor de audit suficiente, identificarea în mod corect a cauzelor care au generat deficiențele constatate și formularea recomandării în concordanță cu constatarea efectuată și cauzele identificate;
- c) discutarea în cadrul ședinței de închidere a problemelor pe care structura auditată la ridică cu privire la constatările și recomandările formulate.

Capitolul 3. Recomandările neînsușite

Recomandări | *Recomandările formulate de auditorii interni în raportul de audit*

<i>însușite</i>	<i>public intern, pentru care conducerea entității publice și-a exprimat acordul prin avizarea raportului.</i>
<i>Recomandări neînsușite</i>	<i>Recomandările formulate de auditorii interni în raportul de audit public intern, pentru care conducerea entității publice și-a exprimat dezacordul prin avizarea parțială sau neavizarea raportului.</i>

26. Raportul final de audit intern se transmite conducătorului entității publice spre analiză și avizare.

27. În urma procesului de analiză, conducerea entității publice poate să:

- fie de acord cu recomandările formulate și să avizeze raportul de audit public intern;
- nu fie de acord, parțial sau în totalitate, cu recomandările formulate.

Cazul 1. Conducerea entității publice este de acord cu recomandările formulate.

28. În acest caz, raportul de audit intern este avizat în spațiul special alocat, fiind ulterior comunicat structurii de audit public intern, care are obligația de a transmite o copie structurii auditate pentru implementarea recomandărilor avizate.

Cazul 2. Conducerea entității publice nu este de acord, parțial sau total, cu recomandările formulate.

29. În acest caz, se pot parcurge următorii pași:

30. Cazul 2.1. Conducătorul entității publice poate solicita o discuție atât cu structura de audit cât și cu structura auditată, pentru recomandările cu care nu a fost de acord. Ca urmare a acestor discuții, conducătorul entității publice poate:

- Aviza raportul de audit intern, prin semnare, în spațiul special alocat. În acest caz toate recomandările sunt însușite;
- Aviza parțial raportul de audit intern, prin semnare, în spațiul special alocat, cu specificarea numărului de ordine al recomandărilor cu care nu este de acord: "Cu excepția recomandărilor nr. 1, 2,...n". Acestea devin astfel recomandări neînsușite.
- Refuza avizarea raportului, prin semnare, în spațiul special alocat, cu specificarea mențiunii "Nu sunt de acord cu recomandările formulate". În acest caz, toate recomandările din raport devin recomandări neînsușite.

31. Cazul 2.2. Conducătorul entității publice, fără a iniția discuții cu structura auditată sau cu structura de audit intern, în urma analizei poate:

- Aviza raportul de audit intern, prin semnare, în spațiul special alocat. În acest caz toate recomandările sunt însușite;
- Aviza parțial raportul de audit intern, prin semnare, în spațiul special alocat, cu specificarea numărului de ordine al recomandărilor cu care nu este de acord: "Cu excepția recomandărilor nr. 1, 2,...n". Acestea devin astfel recomandări neînsușite.
- Refuza avizarea raportului, prin semnare, în spațiul special alocat, cu specificarea mențiunii "Nu sunt de acord cu recomandările formulate". În acest caz, toate recomandările din raport devin recomandări neînsușite.

32. În situația avizării raportului, acesta se comunică structurii auditate pentru implementarea recomandărilor însușite și pentru aplicarea procedurilor legale în cazul recomandărilor neînsușite.

33. În situațiile în care conducătorul entității publice nu este de acord în parte sau în totalitate cu recomandările formulate prin raportul de audit public intern, auditorii interni, pentru a debloca situația și a obține avizarea raportului de audit, pot să solicite o întâlnire cu conducătorul entității sau să întocmescă o notă în cadrul căreia să îi explice acestuia atât importanța recomandărilor formulate prin raport precum și necesitatea implementării lor, și să expună consecințele în cazul în care recomandările nu sunt implementate.

Capitolul 4. Comunicarea recomandărilor neînsușite

<i>Informarea transmisă la UCAAPI sau la organul ierarhic superior</i>	<i>Document referitor la recomandările neînsușite de conducerea entității publice, comunicat de structura de audit intern către UCAAPI sau organul ierarhic superior.</i>
<i>Sinteza recomandărilor neînsușite</i>	<i>O enumerare a recomandărilor neînsușite și a constatărilor corespunzătoare.</i>
<i>Consecințele neimplementării recomandărilor neînsușite</i>	<i>Reprezintă impactul asupra activităților entității publice ca urmare a neimplementării recomandării, așa cum este prezentat în cadrul raportului de audit intern supus avizării.</i>
<i>Documentația relevantă</i>	<i>Documentele justificative care stau la baza constatării și a formulării recomandării.</i>

34. Trimestrial, în termen de 10 zile calendaristice de la încheierea trimestrului, auditorii transmit informarea privind recomandările neînsușite (anexa 1) către UCAAPI sau organul ierarhic superior. Informarea este întocmită pe baza rapoartelor de audit public intern ale căror recomandări nu au fost însușite.

35. Informarea se transmite către UCAAPI sau organul ierarhic superior, după caz, după cum urmează:

- entitățile publice din cadrul administrației publice centrale și locale la care conducătorii exercită funcția de ordonator principal de credite, precum și entitățile publice care își asigură funcția de audit public intern prin sistemul de cooperare transmit informarea privind recomandările neînsușite la UCAAPI.
- entitățile publice aflate în subordinea/în coordonarea/sub autoritatea altor entități publice transmit informarea privind recomandările neînsușite la entitatea publică ierarhic superioară.

Capitolul 5. Analiza recomandărilor neînsușite

<i>Analiza recomandărilor neînsușite</i>	<i>A acțiunile desfășurate la nivelul UCAAPI sau organului ierarhic superior cu privire la informarea primită în ceea ce privește recomandările neînsușite.</i>
--	---

Procesul include și acțiunile realizate de Comitetul pentru Audit Public Intern, precum și de Comitetele de Audit Intern, în limita responsabilităților stabilite potrivit reglementărilor legale în vigoare.

36. După primirea informării privind recomandările neînsușite, UCAAPI sau structura de audit public intern de la nivelul organului ierarhic superior, după caz, realizează o **analiză preliminară** cu privire la completitudinea acesteia, respectiv:

- a) Dacă recomandările pentru care s-a făcut informarea sunt neînsușite de către conducătorul entității publice, respectiv:
 - i. Există mențiunea cu privire la refuzul de avizare al raportului de audit public intern, în situația în care toate recomandările formulate nu au fost însușite de conducătorul entității publice;
 - ii. Există mențiunea cu privire la avizarea parțială a raportului de audit public intern și a numărului de ordine al recomandărilor care nu au fost însușite, în situația în care conducătorul entității și-a însușit doar o parte dintre recomandările formulate.
- b) Dacă informarea conține atât informațiile minimale cât și documentele prevăzute de anexa 1.

37. În cazul în care documentația este incompletă aceasta se restituie cu specificarea documentelor sau informațiilor cu care trebuie completată.

38. În cazul în care informarea este completă sau a fost completată ulterior conform solicitării, UCAAPI sau organul ierarhic superior realizează o analiză a acesteia, care constă în analiza informațiilor și documentelor transmise și în eventuale discuții atât cu conducătorul entității publice cât și cu structura de audit public intern care a transmis informarea.

Cazul 1. Informarea organului ierarhic superior privind recomandările neînsușite de conducătorul entității publice aflate în subordine, în coordonare sau sub autoritate.

39. Recomandările neînsușite, formulate de către auditorii interni din cadrul entităților publice aflate în subordinea, în coordonarea sau sub autoritatea altei entități, prin rapoartele de audit public intern, se transmit la structura de audit intern din cadrul entității ierarhic superioare.

40. Structura de audit public intern de la nivelul organului ierarhic superior, ulterior definitivării analizei preliminare, analizează documentele primite, prin prisma următoarelor:

- a) dacă recomandările sunt realizabile și realiste și au un grad de semnificație important în ceea ce privește efectul previzibil asupra structurii auditate;
- b) dacă recomandările sunt în concordanță cu constatările efectuate și conduc la eliminarea deficiențelor, precum și minimizarea riscurilor cu care se confruntă structura auditată;
- c) dacă consecințele neimplementării recomandării au un impact semnificativ asupra entității publice;
- d) dacă resursele necesare pentru implementarea recomandării sunt mai mici în raport cu beneficiile obținute din implementarea acesteia;
- e) dacă recomandările au fost aduse la cunoștința reprezentanților structurii auditate și sunt susținute de probe de audit suficiente și relevante;
- f) alte aspecte considerate relevante.

41. În situația în care consideră necesar, structura de audit de la nivelul organului ierarhic superior, poate solicita și alte documente suplimentare care să ajute la efectuarea analizei.

42. Pe baza analizei efectuate, pentru fiecare recomandare, se pot formula următoarele concluzii:

- a) recomandarea este justificată, în sensul că determină eliminarea cauzelor, iar consecințele în cazul neimplementării sunt semnificative pentru entitatea publică;
- b) recomandarea nu este justificată, în sensul că nu se înțelege ceea ce trebuie făcut pentru implementarea acesteia, nu este realizabilă, nu este specifică constatării și nu determină eliminarea cauzelor. De asemenea, neimplementarea recomandării nu determină consecințe asupra entității sau implică costuri ridicate în raport cu beneficiile obținute etc.

43. Pe baza concluziilor formulate structura de audit public intern elaborează o scrisoare către conducerea entității publice aflate în subordine, în coordonare sau sub autoritate, prin care își exprimă:

- a) pentru recomandările justificate se emite un punct de vedere cu caracter consultativ privind necesitatea implementării acestora, inclusiv consecințele asupra entității în cazul neimplementării lor;
- b) pentru recomandările care nu sunt justificate se va emite un punct de vedere consultativ prin care se vor menționa motivele care au dus la această concluzie.

44. Scrisoarea elaborată poate fi supusă, împreună cu documentația aferentă, dezbaterii CAI (dacă acesta este înființat), în ședință de lucru, stabilită de comun acord între președintele comitetului și șeful structurii de audit public intern. Documentația privind recomandările neînsușite primită, inclusiv situația întocmită, este pusă la dispoziția membrilor CAI în termenele stabilite, conform cerințelor privind organizarea și desfășurarea ședințelor stabilite prin Regulamentul de organizare și funcționare al comitetului.

NOTA 2:

CAI are ca una dintre atribuțiile principale analiza și emiterea unei opinii asupra recomandărilor formulate de auditorii interni, inclusiv asupra celor care nu au fost acceptate de conducătorul instituției publice centrale (art. 10 lit. b) din Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată cu modificările ulterioare).

Precizare: Noțiunea de "recomandări care nu au fost acceptate de conducătorul instituției publice centrale" mai sus menționată, se asimilează recomandărilor neînsușite.

45. Membrii CAI analizează punctul de vedere emis de structura de audit public intern, comparativ cu constatările care au stat la baza formulării recomandărilor și cauzele generatoare, scopul recomandărilor și consecințele asupra entității în cazul neimplementării și emit o opinie, precum și eventuale observații și comentarii. Opinia formulată de CAI are un caracter consultativ.

46. În funcție de opinia membrilor CAI și de observațiile și comentariile formulate de aceștia, structura de audit public intern formulează scrisoarea către conducerea entității publice aflate în subordine, în coordonare sau sub autoritate, prin care își exprimă opinia privind necesitatea implementării recomandărilor (pentru cele care sunt justificate), inclusiv consecințele asupra entității în cazul neimplementării lor. Pentru recomandările care nu sunt justificate, opinia conține motivele care au dus la această

concluzie. Scrisoarea este comunicată conducerii entității subordonate sub semnătura conducătorului organului ierarhic superior.

47. În cazul în care nu este contuit CAI, scrisoarea este emisă de structura de audit intern, este semnată de conducătorul organului ierarhic superior și comunicată conducerii entității subordonate.

48. Conducerea entității publice căreia i-a fost comunicată scrisoarea poate reanaliza recomandările formulate de auditorii interni, în cauză, prin luarea în calcul a informațiilor suplimentare din scrisoarea primită. În urma analizei pot fi luate următoarele decizii:

- a) conducerea entității publice avizează raportul de audit public intern și implicit își însușește recomandările în discuție. În această situație recomandările se vor comunica structurii auditate, care le va include în planul de acțiune pentru implementarea recomandărilor;
- b) conducerea entității publice își menține punctul de vedere formulat inițial, respectiv de neavizare a raportului de audit și neînsușirea recomandărilor, în parte sau în totalitate, situație în care recomandările neînsușite nu vor fi implementate, deci nu vor fi incluse în planul de acțiune.

49. Structura de audit intern de la nivelul entității subordonate va informa structura de audit public intern de la nivelul organului ierarhic superior cu privire la decizia conducerii entității publice subordonate așa cum este prezentată la punctul 48 de mai sus.

50. În cazul în care există în continuare recomandări neînsușite se aplică prevederile punctului 61 de mai jos.

51. Pentru efectele generate de neimplementarea recomandărilor neînsușite asupra entității publice subordonate, conducătorul acesteia își asumă întreaga responsabilitate.

Cazul 2. Informarea UCAAPI cu privire la recomandările neînsușite de conducătorul entității publice centrale sau locale, la care acesta exercită calitatea de ordonator principal de credite.

52. UCAAPI este informată cu privire la recomandările neînsușite de către:

- a) conducerea structurilor asociative organizatoare și conducătorii entităților publice, la care aceștia exercită calitatea de ordonator principal de credite;
- b) conducătorii entităților publice, aflate în subordinea, sub autoritatea sau în coordonarea unei entități ierarhice superioare și pentru care s-a parcurs deja procedura prevăzută la punctele 39-50 de mai sus.

Cazul 2.1. Informarea UCAAPI de către conducerea structurilor asociative organizatoare sau de către conducătorii entităților publice, la care aceștia exercită calitatea de ordonator principal de credite

Cazul 2.1.1. Ordonatorul principal de credite nu își însușește una sau mai multe recomandări.

Cazul 2.1.1.1. În cazul în care la nivelul entității publice la care se exercită calitatea de ordonator principal de credite există înființat CAI.

53. În acest caz, structura de audit intern primește raportul de audit care conține recomandările neînsușite, realizează analiza preliminară și întocmește informarea cu respectarea anexei 1 la prezenta și o comunică Comitetului de audit.

54. Comitetul de audit intern, în ședință de lucru stabilită de comun acord între președintele comitetului și șeful structurii de audit public intern, analizează informarea privind recomandările neînsușite primită și pusă la dispoziție.

55. Analiza se face cu privire la constatările care au stat la baza formulării recomandărilor și cauzele generatoare, scopul recomandărilor și consecințele asupra entității în cazul neimplementării și emit o opinie, precum și eventuale observații și comentarii. Opinia formulată de CAI are un caracter consultativ.

56. Opinia membrilor CAI este comunicată structurii de audit intern și conducerii entității publice sub semnătura președintelui CAI. Aceasta privește necesitatea implementării recomandărilor (pentru cele care sunt justificate) inclusiv consecințele asupra entității în cazul neimplementării lor, iar pentru recomandările care nu sunt justificate motivele care au dus la această concluzie.

57. Conducerea entității publice poate reanaliza, prin prisma opiniei CAI, recomandările formulate de auditorii interni. În urma analizei pot fi luate următoarele decizii:

- a) conducerea entității publice avizează raportul de audit public intern și implicit își însușește recomandările în discuție. În această situație recomandările se vor comunica structurii auditate, care le va include în planul de acțiune pentru implementarea recomandărilor;
- b) conducerea entității publice își menține punctul de vedere formulat inițial, respectiv de neavizare a raportului de audit și neînsușirea recomandărilor, în parte sau în totalitate, situație în care recomandările neînsușite nu vor fi implementate, deci nu vor fi incluse în planul de acțiune.

58. Recomandările neînsușite fac obiectul informării către UCAAPI și ulterior cuprinderii lor în Rapoartele anuale privind activitatea de audit public intern desfășurată la nivelul entității publice.

59. Pentru efectele generate de neimplementarea recomandărilor neînsușite asupra entității publice, conducătorul acesteia își asumă întreaga responsabilitate.

Cazul 2.1.1.2. În cazul în care la nivelul entității publice la care se exercită calitatea de ordonator principal de credite nu există înființat CAI.

60. În acest caz, structura de audit intern primește raportul de audit care conține recomandările neînsușite, întocmește informarea cu respectarea anexei 1 la prezenta și o comunică UCAAPI.

Cazul 2.2. Informarea UCAAPI de către conducătorii entităților publice, aflate în subordinea, sub autoritatea sau în coordonarea unei entități ierarhice superioare și pentru care s-a parcurs deja procedura prevăzută la punctele 39-50 de mai sus.

61. Structura de audit intern de la nivelul organului ierarhic superior informează UCAAPI (cu respectarea anexei 1), sub semnătura șefului structurii de audit intern de la nivelul organului ierarhic superior, cu privire la recomandările neînsușite.

*

62. Ulterior primirii informărilor mai sus menționate, UCAAPI va proceda la gestionarea acestora prin:

63. Realizarea analizei preliminare, conform cerințelor punctelor 36-38 de mai sus.

64. Ulterior definitivării analizei preliminare, UCAAPI analizează documentele primite prin prisma următoarelor:

- dacă recomandările sunt realizabile și realiste și au un grad de semnificație important în ceea ce privește efectul previzibil asupra structurii auditate;
- dacă recomandările sunt în concordanță cu constatările efectuate, conduc la eliminarea deficiențelor constatate și reducerea riscurilor cu care se confruntă structura auditată;
- dacă consecințele neimplementării recomandărilor au un impact semnificativ asupra entității publice;
- alte aspecte considerate relevante.

65. În situația în care consideră necesar, UCAAPI poate solicita și alte documente suplimentare care să ajute la analiza efectuată și formularea opiniei, sau poate purta discuții cu structura de audit intern.

66. Pe baza analizei efectuate, pentru fiecare recomandare, UCAAPI poate formula următoarele observații:

- recomandarea este justificată și determină eliminarea cauzelor, iar consecințele în cazul neimplementării sunt semnificative pentru entitatea publică;
- recomandarea nu este justificată, respectiv nu se înțelege ceea ce trebuie făcut pentru implementarea acesteia, nu este realizabilă, nu este specifică constatării și nu determină eliminarea cauzelor, neimplementarea recomandării nu determină consecințe asupra entității, etc.

67. UCAAPI transmite observațiile formulate împreună cu documentele suport către CAPI care în ședință de lucru, stabilită de comun acord între președintele comitetului și directorul UCAAPI, dezbate și emit o opinie.

NOTA 3:

CAPI are ca atribuție principală de a analiza importanța recomandărilor formulate de auditorii interni în cazul divergențelor de opinii dintre conducătorul entității publice și auditorii interni, emițând o opinie asupra consecințelor neimplementării recomandărilor formulate de aceștia (art. 6 lit. f) din Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată cu modificările ulterioare).

Precizare: Noțiunea de "... divergențelor de opinii dintre conducătorul entității publice și auditorii interni" mai sus menționată, se asimilează recomandărilor neînsușite.

68. Membrii CAPI analizează în cadrul ședinței organizate, materialele prezentate de UCAAPI și emit o opinie cu privire la consecințele neimplementării acestora pentru entitatea publică.

69. Opinia formulată va face obiectul unei scrisori către conducerea entității publice centrale sau locale care a informat cu privire la recomandările neînsușite, care va fi semnată de președintele CAPI, transmisă prin secretariatul UCAAPI.

INFORMARE

către [UCAAPI sau organul ierarhic superior] **privind recomandările neînsușite de către conducătorul** [entității publice din care face parte structura auditată]

Nr. crt.	Constatarea aferentă recomandării neînsușite	Recomandarea neînsușită	Consecința(ele) neimplementării recomandării neînsușite	Observații
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)
1				
.....				
n				

Prezenta informare este însoțită de următoarele documente:

1. Raportul de audit intern supus avizării;
2. FIAP-urile aferente recomandărilor neînsușite;
3. Punctul de vedere al structurii auditate;
4. Minuta reuniunii de conciliere, dacă este cazul;
5. Alte documente referitoare la recomandările neînsușite.

Instrucțiuni de completare:

Coloana (1) = Numărul curent.

Coloana (2) = Se completează cu constatarea aferentă recomandării neînsușite, așa cum aceasta a fost formulată în cadrul raportului de audit intern supus avizării.

Coloana (3) = Se completează cu recomandarea neînsușită, așa cum a fost formulată în cadrul raportului de audit intern supus avizării.

Coloana (4) = Se completează cu consecințele aferente recomandărilor neînsușite, așa cum acestea au fost definite atât în cadrul raportului de audit intern supus avizării, cât și în cadrul FIAP-urilor întocmite.

Coloana (5) = Orice alte informații pe care auditorii interni șe consideră relevante și care au legătură cu recomandările neînsușite.

Șeful structurii de audit intern

.....

[numele și prenumele]