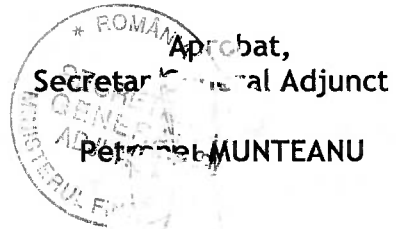




MINISTERUL FINANTELOR

UNITATEA CENTRALĂ DE ARMONIZARE PENTRU AUDITUL PUBLIC INTERN

NR. 430.995/04.11.2024



PRECIZĂRI:

**INFORMAREA CU PRIVIRE LA
RECOMANDĂRILE NEÎNSUȘITE DE
CONDUCĂTORUL ENTITĂȚII PUBLICE
(Ediția I, Revizia 2)**

București, 2024

PREFAȚĂ

1. Auditorii interni, urmare a derulării misiunilor de audit public intern, pentru deficiențele constatate formulează recomandări în scopul eliminării acestora și minimizării riscurilor asociate activității auditate. Conducătorul entității publice, în cazuri justificate, are posibilitatea de a nu fi de acord, respectiv să nu-și însușească, recomandările formulate de către auditorii interni prin raportul de audit intern.

2. Compartimentele de audit public intern din cadrul entităților publice au responsabilitatea de a informa cu privire la situațiile în care conducătorii entităților publice nu-și însușesc, în parte sau în totalitate, recomandările formulate prin raportul de audit public intern. Informarea se face, după caz, către:

- a) Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern (UCAAPI);
- b) Comitetul de Audit Intern (CAI);
- c) Organul ierarhic superior (OIS).

3. Cadrul normativ și metodologic privind auditul public intern, în privind recomandărilor neînsușite, precizează următoarele:

a) *Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată (denumită în continuare Legea nr. 672/2002, republicată):*

i) art. 13 lit. d): „compartimentul de audit public intern informează UCAAPI despre recomandările neînsușite de către conducătorul entității publice, precum și despre consecințele acestora”;

ii) art. 10 lit. b): „comitetul de audit public intern analizează recomandările neînsușite de conducătorul entității publice sau de către conducătorul entității aflate în subordinea, în coordonarea sau sub autoritatea acesteia, cauzele care au condus la această situație și emite un punct de vedere cu privire la consecințele neimplementării, pe care îl înaintează conducătorului entității publice, concomitent cu informarea și a UCAAPI.”

b) *Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern, aprobate prin HG nr. 1086/2013 (denumite în continuare Normele aprobate prin H.G. nr. 1086/2013) la pct. 1.4.4. 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:*

i) pct. 1.4.4. lit. 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;”

ii) pct. 1.4.4. lit. 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. Prezentele precizări se pot utiliza de către:

a) auditorii interni din entitățile publice, pentru înțelegerea termenilor de *recomandări însușite, recomandări neînsușite* și modul de comunicare și analiză a recomandărilor neînsușite de către conducătorul entității;

b) conducătorii entităților publice, pentru înțelegerea modului în care pot proceda în procesul de analiză și avizare a rapoartelor de audit public intern;

c) membrilor Comitetului pentru Auditul Public Intern, pentru înțelegerea modului de analiză și dezbateră a divergențelor de opinie între auditorii interni și conducătorul entității cu privire la recomandările formulate de auditorii interni;

d) membrilor Comitetelor de Audit Intern, pentru înțelegerea modului de analiză și dezbateră a recomandărilor neînsușite, pentru care au fost informați.

5. Prin elaborarea documentului se dorește a se crea și un suport practic, uniform și unitar, în ceea ce privește comunicarea recomandărilor neînsușite de către conducătorii entităților publice.

6. Precizările au fost elaborate în baza art. 8 lit. c) din Legea nr. 672/2002, republicată, care 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 una sau mai multe deficiențe constatate care au aceeași cauză și pentru a preveni materializarea riscului.*

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

a) pe de o parte, recomandările formulate prin rapoartele de audit public intern trebuie să corecteze sau să elimine deficiențele constatate;

b) pe de altă parte, recomandările formulate trebuie să prevină materializarea riscului asociat activității auditate.

8. Luând în considerare contextul enunțat la pct. 7 prin recomandările formulate auditorii interni trebuie să propună măsuri de control intern care să conducă la:

a) eliminarea deficiențelor constatate;

b) eliminarea cauzelor care au generat apariția deficiențelor;

c) minimizarea riscului asociat activității auditate.

9. În acest context, întrebările minimale pe care trebuie să le aibă în vedere auditorii interni în demersul lor de formulare a unei recomandări sunt:

a) Ce a mers rău și din ce cauză?

b) Ce trebuie făcut pentru a îndrepta consecințele negative?

c) Ce trebuie făcut pentru ca disfuncția constatată să nu se mai manifeste pe viitor?

10. Întrebarea formulată la lit. a) trebuie să ghideze auditorii interni:

a) pe de o parte, la analiza datelor, informațiilor și documentelor selectate, identificarea disfuncțiilor și deficiențelor existente în ceea ce privește implementarea

și funcționarea controlului intern cu privire la activitatea auditată și la formularea constatărilor negative;

b) pe de altă parte, la identificarea și definirea cauzelor care au generat problemele identificate.

11. Întrebarea formulată la lit. b) trebuie să ghideze auditorul intern în stabilirea de măsuri de control intern adecvate (recomandări) a căror implementare să conducă la eliminarea deficiențelor constatate și a consecințelor acestora.

12. Întrebarea formulată la lit. c) trebuie să ghideze auditorii interni la stabilirea de măsuri de control intern adecvate, a căror implementare să conducă la eliminarea cauzelor care au generat deficiențele constatate și la evitarea ca disfuncția constatată să se manifeste în viitor, precum și la îmbunătățirea controalelor interne.

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

a) fie în concordanță cu constatările efectuate, să conducă la eliminarea disfuncțiilor constatate și la minimizarea 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 și probe de audit suficiente și realiste;

c) fie formulate cu claritate, să fie realizabile și realiste și să aibă un grad de semnificație ridicat în ceea ce privește efectul previzibil asupra structurii auditate;

d) producă beneficii mai mari în raport cu costurile implementării lor;

e) fie supervizate de supervizorul misiunii și de conducătorul compartimentului de audit public intern;

f) fie discutate pe parcursul misiunii cu reprezentanții structurii auditate.

14. Recomandările formulate de auditorii interni se discută 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. Recomandările sunt prezentate de auditorii interni în cadrul ședinței de închidere, iar cele rămase definitive și susținute de probe de audit, sunt cuprinse în proiectul raportului de audit public intern, fiind numerotate cronologic atât în cuprinsul acestuia cât și în cuprinsul raportului de audit.

Capitolul 2. Recomandările acceptate și neacceptate

*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 este menționat distinct în minuta reuniunii.

*Recomandări
neacceptate*

Recomandările cuprinse în proiectul raportului de audit public intern și neacceptate de structura auditată.

16. Cadrul normativ în vigoare asigură dreptul structurii auditate de a transmite un punct de vedere cu privire la constatările și recomandările formulate prin proiectul raportului de audit public intern. Prin punctul de vedere formulat structura auditată poate să:

- a) fie de acord în totalitate cu constatările și recomandările formulate;
- b) fie de acord parțial cu constatările și recomandările formulate (*respectiv doar cu unele dintre constatările și recomandările formulate*);
- c) nu fie de acord cu nici o constatare sau recomandare formulate.

17. În cazul în care structura auditată este de acord cu toate constatările și recomandările formulate prin proiectul raportului de audit public intern se consideră că acestea sunt acceptate, iar auditorii interni procedează la elaborarea raportului de audit public intern.

18. În cazul în care structura auditată este de acord doar cu o parte din constatările și recomandările formulate prin proiectul raportului de audit public intern, aceasta sunt considerate constatări și recomandări acceptate. Pentru cele cu care nu este de acord trebuie să formuleze și să transmită punct de vedere.

19. În cazul în care structura auditată nu este de acord cu toate constatările și recomandările formulate prin proiectul raportului de audit public intern trebuie să formuleze și să transmită punct de vedere.

20. Punctele de vedere formulate trebuie să fie fundamentate și susținute de documente justificative și comunicate structurii de audit public intern, ca răspuns la proiectul de raport. Odată cu punctul de vedere transmis, structura auditată poate solicita (dacă consideră necesar) organizarea unei reuniuni de conciliere.

21. Auditorii interni, pentru a evita situațiile care pot duce la formularea de puncte de vedere de către structura auditată, în cazul în care nu este de acord cu constatările și recomandările formulate prin proiectele rapoartelor de audit public intern, este necesar să procedeze la:

- a) comunicarea și dezbaterea cu reprezentanții structurii auditate a potențialelor constatări și recomandări pe timpul intervenției la fața locului;
- b) întocmirea în mod corespunzător de FIAP-uri pentru toate constatările negative, prin definirea cu claritate a constatării efectuate și colectarea probelor de audit suficiente și realiste, 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.

În urma analizei raportului de audit public intern de către structura auditată se pot întâlni următoarele situații:

2.1. Structura auditată este de acord cu constatările și recomandările formulate și nu formulează punct de vedere

22. Prin netransmiterea de puncte de vedere în termenele legale se consideră că structura auditată a acceptat tacit proiectul raportului de audit public intern și auditorii interni procedează la elaborarea raportului de audit public intern.

2.2. Structura auditată formulează punct de vedere și solicită reuniune de conciliere

23. Pentru constatările și recomandările din proiectul raportului de audit public intern cu care structura auditată nu este de acord, aceasta poate formula punct de vedere și poate solicita organizarea unei reuniuni de conciliere.

24. Reuniunea de conciliere are scopul 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 pe cât posibil la un consens privind forma finală a constatărilor și recomandărilor.

25. Ca urmare a reuniunii de conciliere, constatările și recomandările pentru care s-a formulat punct de vedere, dar nu s-a ajuns la un consens sunt considerate constatări și recomandări neacceptate.

26. În cazul în care ca urmare a reuniunii de conciliere structura auditată a prezentat documente justificative în susținerea punctului de vedere, iar auditorii interni au fost de acord cu aceasta, constatările și recomandările în cauză se vor revizui și prezenta în raportul de audit public intern conform rezultatelor concilierii.

27. În raportul de audit public intern, modificările survenite în comparație cu proiectul raportului de audit public intern trebuie să fie rezultatul reuniunii de conciliere. Aceste modificări, inclusiv punctele de vedere neacceptate se vor motiva și justifica în cadrul unui capitol distinct al raportului.

Nota 1:

În cadrul reuniunii de conciliere sunt discutate punctele de vedere formulate de structura auditată la proiectul raportului de audit public intern.

În susținerea punctelor de vedere formulate, structura auditată poate veni cu date, documente sau informații noi care nu au făcut obiectul evaluării de către auditorii interni sau cu argumente prin care să demonstreze că funcțiunea anumitor date, documente sau informații nu a fost înțeleasă de către auditorii interni în procesul de evaluare.

Luând în considerare, pe de o parte, constatările și recomandările formulate prin proiectul raportului de audit public intern, iar pe de altă parte, datele, documentele, informațiile și argumentele prezentate de structura auditată în cadrul reuniunii de conciliere, auditorii interni pot fi de acord (în totalitate sau parțial), sau nu pot fi de acord cu documentele și argumentele structurii auditate. În funcție de rezultatele concilierii se pot întâlni, cumulativ sau nu, următoarele situații:

a) necesitatea de a se elimina unele constatări sau recomandări, dacă auditorii interni consideră că urmare argumentelor și/sau documentelor prezentate acestea nu se mai justifică. În acest caz, aspectele acceptate în urma reuniunii de conciliere se descriu și se justifică în raportul de audit public intern într-o secțiune distinctă;

b) necesitatea reformulării unor constatări și recomandări, dacă auditorii interni consideră că urmare argumentelor și documentelor prezentate se impune aceasta. În acest caz, rezultatele acceptate precum și aspectele cu care auditorii interni nu au fost de acord în urma reuniunii de conciliere se descriu și se justifică în raportul de audit public intern într-un capitol distinct;

c) auditorii interni să nu fie de acord cu argumentele și documentele prezentate și să mențină constatările și recomandările în forma prezentată în proiectul raportului de audit public intern. În acest caz, aspectele rămase în divergență în urma reuniunii de conciliere se descriu și se justifică în raportul de audit public intern într-un capitol distinct.

2.2. Structura auditată formulează punct de vedere și nu solicită reuniune de conciliere

28. Pentru constatările și recomandările din proiectul raportului de audit public intern cu care structura auditată nu este de acord se poate întâlni situația particulară în care

aceasta formulează punct de vedere, însă nu solicită organizarea unei reuniuni de conciliere.

29. În urma analizei de către auditorii interni a punctului de vedere formulat de structura auditată pot apare următoarele situații:

a) auditorii interni să fie de acord în totalitate cu punctul de vedere exprimat de structura auditată. În acest caz, face revizuirile necesare și elaborează raportul de audit public intern. Modificările survenite față de proiectul raportului de audit public intern se motivează și se justifică în cadrul unui capitol distinct în raportul de audit public intern.

b) auditorii interni nu sunt de acord sau sunt de acord doar în parte cu punctele de vedere exprimate de structura auditată. În acest caz, se recomandă ca auditorii interni să stabilească și să organizeze, de comun acord cu structura auditată, derularea unei reuniuni de conciliere, în cadrul căreia să se dezbată punctele de vedere formulate de structura auditată și cu care echipa de audit nu a fost de acord.

Nota 2:

Deși cadrul legal aplicabil nu menționează expres posibilitatea ca structura de audit intern să inițieze reuniunea de conciliere, în condițiile pct. 29 lit. b), aceasta este necesar a se organiza pentru ca raportul final să includă astfel informațiile necesare care să faciliteze analiza și avizarea acestuia de către conducătorul entității publice.

30. În cadrul reuniunii de conciliere sunt analizate cumulativ punctele de vedere ale structurii auditate și cele ale auditorilor interni referitoare la constatările și recomandările formulate prin proiectul raportului de audit public intern, urmărindu-se pe cât posibil a se ajunge la un consens.

31. În minuta reuniunii de conciliere se vor prezenta distinct rezultatele concilierii, respectiv punctele de vedere formulate pentru care s-au prezentat documente justificative și cu care auditorii interni au fost de acord, precum și punctele de vedere cu care auditorii interni nu au fost de acord.

32. Dacă, în cadrul reuniunii de conciliere structura auditată prezintă documente justificative în susținerea punctului de vedere, iar auditorii interni au fost de acord cu aceasta, constatările și recomandările în cauză se vor revizui și prezenta în raportul de audit public intern conform rezultatelor concilierii.

33. Modificările survenite în raportul de audit public intern în comparație cu proiectul raportului de audit public intern, precum și punctele de vedere neacceptate se vor motiva și justifica în cadrul unui capitol distinct.

Nota 3:

În cazul în care structura auditată nu participă la reuniunea de conciliere, se emite raportul 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.

Capitolul 3. Recomandările neînsușite

Recomandări
însușite

Recomandările formulate de auditorii interni în raportul de audit public intern, pentru care conducerea entității publice și-a exprimat acordul prin avizarea raportului.

Recomandări
neînsușite

Recomandările cuprinse în raportul de audit public intern cu care conducătorul entității publice nu este de acord.

34. Raportul de audit public intern se elaborează de către echipa de audit intern pe baza proiectului raportului de audit public intern și pe baza rezultatelor reuniunii de conciliere. În acest sens, aspectele acceptate, precum și cele rămase în divergență în urma reuniunii de conciliere trebuie descrise și justificate în raportul de audit public intern, într-un capitol distinct.

35. Conducătorul compartimentului de audit public intern, după asumarea prin semnătură a raportului de audit public intern și a rezultatelor reuniunii de conciliere, îl transmite pentru analiză și avizare conducătorului entității publice. Raportul de audit public intern trebuie să fie semnat pe fiecare pagină de către auditorii interni, membrii ai echipei de audit desemnați pentru efectuarea misiunii de audit public intern.

36. Conducătorul entității în termen de 45 de zile lucrătoare de la data primirii raportului de audit public intern are responsabilitatea de a-l analiza și aviza. Structura de audit public intern ar trebui să își ia măsurile necesare pentru a asigura contabilizarea celor 45 de zile lucrătoare.

37. În urma procesului de analiză conducătorul entității publice poate:

- a) să-și însușească în totalitate recomandările formulate;
- b) să-și însușească parțial recomandările formulate;
- c) să nu-și însușească nicio recomandare formulată.

2.1. Însușirea în totalitate a recomandărilor formulate

38. Conducătorul entității publice analizează raportul de audit public intern și este de acord în totalitate cu constatările și recomandările formulate de auditorii interni. În acest caz, avizează raportul în termenul stabilit, prin semnarea lui în spațiul special alocat. Aceasta presupune că toate constatările și recomandările formulate au fost însușite.

39. Ulterior, raportul de audit public intern avizat este comunicat structurii de audit public intern, care are obligația de a transmite o copie a acestuia structurii auditate pentru implementarea recomandărilor avizate.

2.2. Însușirea parțială a recomandărilor formulate

40. Conducătorul entității publice analizează raportul de audit public intern și este de acord doar cu o parte dintre constatările și recomandările formulate de auditorii interni. În acest caz, semnează pentru avizare raportul în spațiul special alocat, cu specificarea numărului de ordine al recomandărilor ca care nu este de acord (*spre exemplu „Cu excepția recomandărilor nr. 1, 2,n”*). Facem mențiunea faptului că lipsa punerii în aplicare a prevederilor punctului 15 de mai sus face dificilă respectarea acestor cerințe.

41. Pentru recomandările neînsușite, conducătorul entității are responsabilitatea de a formula o motivare în scris.

42. În situația prezentată, recomandările cu care conducătorul entității a fost de acord sunt considerate recomandări însușite, iar recomandările cu care acesta nu a fost de acord sunt considerate recomandări neînsușite.

43. Raportul de audit public intern și motivarea formulată de conducătorul entității privind recomandările neînsușite se comunică compartimentului de audit public intern, care procedează la:

a) transmiterea în copie a raportului de audit public intern către structura auditată în vederea emiterii planului de acțiune și implementarea recomandărilor însușite de conducătorul entității;

b) informarea UCAAPI, CAI sau a organului ierarhic superior, după caz, cu privire la recomandările neînsușite de conducătorul entității.

44. În situația în care conducătorul entității publice nu este de acord cu o parte dintre recomandările formulate prin raportul de audit public intern, se recomandă ca acesta să solicite o discuție atât cu structura de audit intern cât și cu structura auditată. Scopul discuției este de a asculta punctele de vedere ale celor două părți implicate, a înțelege mai bine situația existentă și de a decide în deplină cunoștință de cauză în ceea ce privește avizarea raportului de audit public intern.

2.3. Neînsușirea în totalitate a recomandărilor formulate

45. Conducătorul entității publice analizează raportul de audit public intern și nu este de acord în totalitate cu constatările și recomandările formulate de auditorii interni. În acest caz semnează pentru avizare raportul în spațiul special alocat, cu specificarea mențiunii "*Nu sunt de acord cu recomandările formulate*".

46. În această situație toate recomandările din raportul de audit public intern devin recomandări neînsușite. Conducătorul entității formulează o motivare în scris cu privire la motivele care l-au determinat să nu fie de acord în totalitate cu recomandările formulate prin raportul de audit public intern.

47. Raportul de audit public intern și motivarea formulată de conducătorul entității se comunică compartimentului de audit public intern, care procedează la informarea UCAAPI, CAI sau organului ierarhic superior, după caz, cu privire la recomandările neînsușite de conducătorul entității.

48. În situația în care conducătorul entității publice nu este de acord cu recomandările formulate prin raportul de audit public intern, se recomandă ca acesta să solicite o discuție atât cu structura de audit intern, cât și cu structura auditată. Scopul discuției este de a asculta punctele de vedere ale celor două părți implicate, a înțelege mai bine situația existentă și de a decide în deplină cunoștință de cauză în ceea ce privește avizarea raportului de audit public intern.

49. Dacă, conducătorul entității publice nu este de acord cu recomandările formulate prin raportul de audit public intern și nu are intenția de a solicita o discuție cu structura de audit intern și structura auditată, se recomandă ca această inițiativă să vină din partea structurii de audit intern, pentru a debloca situația și a obține avizarea raportului de audit. Inițiativa auditorilor interni se poate materializa prin solicitarea unei întâlniri cu conducătorul entității sau întocmirea unei note prin care să se explice, pe de o parte, importanța recomandărilor formulate și necesitatea implementării lor, iar pe de altă parte, consecințele în cazul în care acestea nu sunt implementate.

Capitolul 4. Comunicarea recomandărilor neînsușite

<i>Informarea transmisă la UCAAPI, CAI sau la organul ierarhic superior</i>	<i>Document referitor la recomandările neînsușite de conducerea entității publice, comunicat de structura de audit intern către UCAAPI, CAI sau organul ierarhic superior.</i>
---	--

<i>Sinteza recomandărilor</i>	<i>O enumerare a recomandărilor neînsușite de conducătorul</i>
-------------------------------	--

<i>neînsușite</i>	<i>entității publice și a constatărilor corespondente.</i>
<i>Consecințele neimplementării recomandărilor neînsușite</i>	<i>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>

50. Trimestrial, în termen de 10 zile calendaristice de la încheierea trimestrului, compartimentul de audit public intern transmite informarea privind recomandările neînsușite de conducătorul entității publice (Anexa nr. 1). Informarea se transmite astfel:

- a) entitățile publice din cadrul administrației publice centrale care nu au înființate Comitete de audit intern și la care conducătorii exercită calitatea de ordonator principal de credite, transmit informarea la UCAAPI;
- b) entitățile publice din cadrul administrației publice locale la care conducătorii exercită calitatea de ordonator principal de credite și entitățile publice care își asigură funcția de audit public intern prin sistemul de cooperare, transmit informarea la UCAAPI;
- c) entitățile publice din cadrul administrației publice centrale care au înființate Comitete de audit intern, transmit informarea la CAI;
- d) entitățile publice care se află în subordinea, în coordonarea sau sub autoritatea altei entități publice, transmit informarea la organul ierarhic superior.

51. Informarea este întocmită pe baza rapoartelor de audit public intern ale căror recomandări nu au fost însușite de conducătorul entității publice și conține următoarele:

- a) adresa de înaintare emisă de conducătorul compartimentului de audit public și semnată conform procedurilor interne, prin care se prezintă situația de fapt;
- b) sinteza recomandărilor neînsușite de conducătorul entității, semnată de șeful compartimentului de audit public intern;
- c) consecințele neimplementării recomandărilor - documentul elaborat este semnat de șeful compartimentului de audit public intern;
- d) motivarea scrisă a conducătorului entității publice, în copie, cu privire la recomandările cu care nu a fost de acord;
- e) documente justificative care au stat la baza efectuării constatărilor și formulării recomandărilor;
- f) alte documente pe care șeful compartimentului de audit public intern le consideră relevante în susținerea demersului efectuat.

52. Documentația se transmite prin folosirea mijloacelor electronice de comunicare (poștă electronică, fax etc.).

Capitolul 5. Analiza recomandărilor neînsușite

<i>Analiza recomandărilor</i>	<i>Acțiunile desfășurate la nivelul UCAAPI, CAI sau organului ierarhic superior cu privire la informarea primită în ceea ce privește</i>
-------------------------------	--

neînsușite | recomandările neînsușite, în limita responsabilităților stabilite potrivit reglementărilor legale în vigoare.

2.1. Analiza efectuată de organul ierarhic superior

53. Compartimentele de audit public intern din cadrul entităților publice aflate în subordinea, în coordonarea sau sub autoritatea altei entități informează trimestrial structura de audit public intern de la nivelul organului ierarhic superior, în termen de 10 zile calendaristice de la încheierea trimestrului, cu privire la recomandările neînsușite de către conducătorul entității publice. Informarea conține documentația prezentată la pct. 51.

54. După primirea informării privind recomandările neînsușite de către conducătorul entității publice, structura de audit public intern de la nivelul organului ierarhic superior realizează o analiză preliminară cu privire la completitudinea documentației, 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 prin raport nu au fost însușite de conducătorul entității publice;
- ii) există mențiunea cu privire la avizarea parțială a raportului de audit public intern și a 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 documentația solicitată la pct. 51 și prin Anexa nr. 1.

55. În cazul în care documentația este incompletă se solicită documentele sau informațiile cu care trebuie completată.

56. În cazul în care informarea este completă sau a fost completată ulterior conform solicitării, structura de audit public intern de la nivelul organului ierarhic superior procedează astfel:

a) dacă la nivelul organului ierarhic superior există înființat CAI, transmite întreaga documentație comitetului și solicită analiza și dezbateră acesteia în cadrul unei ședințe de lucru;

b) dacă la nivelul organului ierarhic superior nu există înființat CAI, structura de audit intern din cadrul acestuia realizează analiza documentației și emite un punct de vedere.

57. Analiza efectuată de structura de audit public intern de la nivelul organului ierarhic superior, în situația în care nu există înființat CAI, în condițiile pct. 56 lit. b), presupune următoarele:

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 la minimizarea riscurilor cu care se confruntă structura auditată;

c) dacă consecințele neimplementării recomandărilor au un impact asupra entității publice;

d) dacă resursele necesare pentru implementarea recomandărilor sunt mai mici în raport cu beneficiile obținute din implementarea acestora;

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.

58. 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. De asemenea, poate solicita eventuale discuții atât cu conducătorul entității publice cât și cu structura de audit public intern care a transmis informarea.

59. Pe baza analizei efectuate, în cazul fiecărei recomandări, se poate formula următoarea concluzie:

a) *recomandarea este justificată*, respectiv implementarea acesteia conduce la eliminarea cauzelor, iar consecințele în cazul neimplementării sunt semnificative pentru entitatea publică;

sau

b) *recomandarea nu este justificată*, respectiv nu este realizabilă, nu se înțelege ce trebuie făcut pentru implementarea acesteia, nu este specifică constatării, nu conduce la eliminarea cauzelor, implementarea implică costuri ridicate în raport cu beneficiile obținute sau neimplementarea nu are consecințe asupra entității.

60. Pe baza concluziei 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, cu caracter consultativ, punctul de vedere, astfel:

a) *pentru recomandările care se justifică*, se va menționa necesitatea implementării acestora, inclusiv consecințele asupra entității în cazul neimplementării;

b) *pentru recomandările care nu se justifică*, se vor menționa motivele care au dus la această concluzie.

61. Scrisoarea este emisă de structura de audit intern, este semnată de conducătorul organului ierarhic superior și comunicată conducerii entității subordonate.

62. Punctul de vedere exprimat se va comunica spre informare și la UCAAPI, la care se vor atașa și documentele justificative.

63. Compartimentul de audit public intern de la nivelul organului ierarhic superior va cuprinde în raportul anual privind activitatea de audit public intern desfășurată informarea privind recomandările neînsușite, analiza efectuată, punctul de vedere exprimat și decizia conducătorului entității publice de unde a fost primită informarea.

2.2. Analiza efectuată de Comitetul de audit intern

64. Comitetele de audit intern au ca responsabilitate de a analiza recomandările neînsușite de conducătorul entității publice sau de conducătorul entității aflate în subordinea, în coordonarea sau sub autoritatea acesteia, cauzele care au condus la această situație și de a emite un punct de vedere cu privire la consecințele neimplementării. Punctul de vedere se înaintează conducătorului entității publice, concomitent cu informarea UCAAPI.

65. Luând în considerare pct. 64, membrii comitetului de audit intern au în competență de a analiza recomandările neînsușite de către:

a) conducătorul entității publice în cadrul căreia este înființat comitetul de audit intern;

b) conducătorii entităților publice aflate în subordinea, în coordonarea sau sub autoritatea entității în cadrul căreia este înființat comitetul de audit intern.

66. Documentația privind recomandările neînsușite și documentația aferentă, după ce a fost analizată preliminar din punct de vedere al completitudinii de către structura de audit intern, este transmisă membrilor comitetului de audit intern în vederea dezbaterii în ședință de lucru și formulării punctului de vedere. Aceasta este pusă la dispoziția membrilor comitetului în termenele stabilite, conform cerințelor privind organizarea și desfășurarea ședințelor.

67. Stabilirea și desfășurarea ședințelor, dezbaterea materialului și formularea punctului de vedere se face în conformitate cu Regulamentul de organizare și funcționare al comitetului.

68. Membrii comitetului de audit public intern analizează documentele primite, prin prisma:

- a) constatărilor care au stat la baza formulării recomandărilor;
- b) scopului pentru care au fost formulate recomandările;
- c) concordanței dintre recomandările formulate și constatările efectuate și dacă acestea conduc la eliminarea deficiențelor;
- d) cauzelor care au condus la neînsușirea de către conducătorul entității publice a recomandărilor formulate de auditorii interni;
- e) consecințelor, respectiv impactului, pentru entitatea publică în cazul neimplementării recomandărilor;
- f) probelor de audit care susțin recomandările.

69. În situația în care se consideră necesar, membrii comitetului de audit intern pot solicita și alte documente care să ajute la efectuarea analizei.

70. Pe baza analizei efectuate membrii comitetului de audit intern emit un punct de vedere, pentru fiecare recomandare raportată ca fiind neînsușită de conducătorul entității, cu privire la consecințele neimplementării acestora, după cum urmează:

- a) *recomandarea este justificată*, respectiv implementarea acesteia conduce la eliminarea cauzelor, iar consecințele sunt semnificative pentru entitatea publică în cazul neimplementării;
- b) *recomandarea nu este justificată*, respectiv menționarea cauzelor de ce nu se justifică implementarea și consecințele pentru entitatea publică în cazul neimplementării.

71. Pe baza concluziilor formulate membrii comitetului de audit public intern elaborează o scrisoare către conducătorul entității publice care nu și-a însușit recomandările analizate, prin care își exprimă punctul de vedere pentru fiecare recomandare în parte, punct de vedere care are un caracter consultativ, respectiv:

- a) în cazul în care recomandarea se justifică, punctul de vedere va menționa necesitatea implementării acestora, precum și consecințele asupra entității în cazul neimplementării;
- b) în cazul în care recomandarea nu se justifică, punctul de vedere va menționa motivele care au dus la această concluzie.

72. Punctul de vedere exprimat se comunică spre informare și la UCAAPI, la care se vor atașa și documentele justificative. De asemenea, în cazul în care punctul de vedere este formulat către conducătorii entităților aflate în subordine, în coordonare sau sub autoritate care nu și-au însușit recomandările, o copie a acestuia se comunică și structurii de audit public intern de la nivelul organului ierarhic superior.

73. Compartimentul de audit public intern de la nivelul organului ierarhic superior va cuprinde în raportul anual privind activitatea de audit public intern desfășurată informarea privind recomandările neînsușite, analiza efectuată, punctul de vedere exprimat de comitetul de audit intern și decizia luată de conducătorul entității publice care nu și-a însușit recomandările.

2.2. *Analiza efectuată de Unitatea Centrală de Armonizare pentru Auditul Public Intern*

74. Compartimentele de audit public intern din cadrul entităților publice centrale care nu au înființate Comitete de audit intern și la care conducătorii exercită calitatea de ordonator principal de credite, cele din entitățile publice locale la care conducătorii exercită calitatea de ordonator principal de credite, precum și cele din entitățile publice care își asigură funcția de audit public intern prin sistemul de cooperare, informează UCAAPI despre recomandările neînsușite de conducătorul entității.

75. UCAAPI, ulterior primirii informării și a documentației anexate, conform pct. 51, procedează la gestionarea acestora prin realizarea analizei preliminare, conform cerințelor pct. 54.

76. În cazul în care documentația este incompletă UCAAPI poate solicita documente sau informații suplimentare care să ajute la efectuarea analizei, de la compartimentul de audit public intern care a transmis informarea.

77. În cazul în care documentația privind recomandările neînsușite este completă sau a fost completată ulterior solicitării de documente, UCAAPI analizează documentele primite prin prisma următoarelor:

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

78. În situația în care consideră necesar, UCAAPI poate solicita și purta discuții cu structura de audit intern care a transmis informarea cu privire la aspectele neclare rezultate în urma analizei documentației primite.

79. Pe baza analizei efectuate, pentru fiecare recomandare, UCAAPI poate formula următoarea concluzie:

- a) *recomandarea se justifică*, determină eliminarea cauzelor, iar consecințele în cazul neimplementării sunt semnificative pentru entitatea publică;

sau

- b) *recomandarea nu este justificată*, respectiv nu se înțelege ceea ce trebuie făcut pentru implementarea acesteia, nu este realizabilă, nu este coroborată cu constatarea și nu conduce la eliminarea cauzelor, iar neimplementarea nu determină consecințe asupra entității.

80. Analiza și concluziile formulate de UCAAPI, precum și documentația primită se transmit membrilor CAPI, care în ședință de lucru dezbat 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.

81. Stabilirea și desfășurarea ședințelor, dezbateră materialului și formularea punctului de vedere se face în conformitate cu Regulamentul de organizare și funcționare al CAPI.

82. Membrii CAPI analizează în cadrul ședinței organizate, documentația prezentată de UCAAPI și emit o opinie cu privire la consecințele neimplementării recomandărilor pentru entitatea publică.

83. În situația în care consideră necesar, membrii CAPI, pot solicita și alte documente pe care le consideră necesare la efectuarea analizei.

84. Opinia formulată de membrii CAPI se face pentru fiecare recomandare neînsușită, prin luarea în considerare a următoarelor:

a) *recomandarea este justificată* și se menționează consecințele pentru entitatea publică în cazul neimplementării recomandării;

b) *recomandarea nu este justificată* și se menționează motivele care au dus la această concluzie.

85. Opinia formulată de membrii CAPI 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. Scrisoarea se comunică conducătorului entității publice care nu și-a însușit recomandările, prin secretariatul UCAAPI.

86. Compartimentul de audit public intern care a transmis informarea va cuprinde în raportul anual privind activitatea de audit public intern desfășurată informarea privind recomandările neînsușite, opinia CAPI și decizia luată de conducătorul entității publice.

Capitolul 6. Valorificarea punctelor de vedere și a opiniilor

87. Punctele de vedere emise de structura de audit public intern de la nivelul organului ierarhic superior și de membrii Comitetului de Audit Intern, precum și opinia emisă de membrii Comitetului pentru Audit Public Intern, cu privire la informările privind recomandările neînsușite care le-au fost transmise, sunt comunicate conducătorilor entităților publice care au transmis respectivele informații.

88. Conducătorii entităților publice, în baza punctului de vedere sau opiniei primite, după caz, pot reanaliza recomandările formulate de auditorii interni prin raportul de audit public intern și ca care inițial nu au fost de acord și pot lua următoarele decizii:

a) însușirea recomandărilor urmare punctului de vedere sau opiniei primite și avizarea raportului de audit public intern. În această situație recomandările se vor comunica structurii auditate, care le va include în planul de acțiune pentru implementarea recomandărilor;

b) menținerea în continuare punctul de vedere formulat inițial, respectiv de neavizare a raportului de audit și de neînsușire a recomandărilor, în parte sau în totalitate,

situație în care recomandările neînsușite nu vor fi implementate și nu se vor include în planul de acțiune.

89. 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 conducătorului entității publice.

90. În cazul în care conducătorul entității publice își menține punctul de vedere și există în continuare recomandări pe care nu și le însușește, pentru efectele generate asupra entității publice urmare neimplementării recomandărilor neînsușite, conducătorul acesteia își asumă întreaga responsabilitate.

Capitolul 7. Arhivarea documentației privind recomandările neînsușite

91. Documentația privind informarea cu privire la recomandările neînsușite de conducătorul entității este păstrată în cadrul structurii de audit public intern căreia i-a fost transmisă, conform termenelor stabilite prin nomenclator.

92. Documentația cuprinde următoarele documente:

- a) adresa de înaintare și sinteza recomandărilor neînsușite;
- b) consecințele neimplementării recomandărilor;
- c) motivarea scrisă a conducătorului entității privind recomandările neînsușite;
- d) documentele justificative care au stat la baza efectuării constatărilor și recomandărilor;
- e) punctele de vedere și opiniile emise.

93. După expirarea perioadei de păstrare, documentația existentă se predă la arhiva entității publice.

Elaborat:

- Mioara DIACONESCU, Director
- Dragoș NICULAE, Șef serviciu
- Ion Croitoru, auditor superior

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]

