

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE  
UNITATEA CENTRALĂ DE ARMONIZARE PENTRU  
AUDITUL PUBLIC INTERN**

**ÎNDRUMAR**

**EVALUAREA RISCURILOR  
ÎN PREGĂTIREA ȘI REALIZAREA  
MISIUNILOR DE AUDIT PUBLIC INTERN**

**București  
2014**

**MINISTERUL FINANTELOR PUBLICE**  
**UNITATEA CENTRALĂ DE ARMONIZARE PENTRU**  
**AUDITUL PUBLIC INTERN**

**ÎNDRUMAR**

**EVALUAREA RISCURILOR**  
**în pregătirea și realizarea misiunilor de audit**  
**public intern**

**ELABORAT:**

**UNITATEA CENTRALĂ DE ARMONIZARE PENTRU AUDITUL**  
**PUBLIC INTERN**

**BIROUL PENTRU STRATEGIE ȘI METODOLOGIE GENERALĂ**

*Îndrumarul „Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern” este elaborat în conformitate cu prevederile art. 8 din Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată, cu modificările ulterioare.*

*Prezentul îndrumar constituie un model care poate fi luat în considerare de către compartimentele de audit intern din cadrul entităților publice pentru evaluarea riscurilor în scopul selectării activităților/acțiunilor în auditare.*

**București**  
**2014**

<b>Ministerul Finanțelor Publice</b>	<b>ÎNDRUMAR</b>	<b>UCAAPI</b>
	<b>Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern</b>	<b>2014</b>

## Cuprins

	Denumirea	Pag.
1.	Introducere	3
2.	Componentele riscului	4
3.	Tipuri de riscuri	4
4.	Clasificarea riscurilor	5
5.	Cadrul general de gestionare a riscurilor	6
6.	Evaluarea riscurilor de către auditul intern	8
7.	Evaluarea riscurilor pentru elaborarea Programului misiunii de audit public intern	10

Ministerul Finanțelor Publice	ÎNDRUMAR	UCAAPI
	Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern	2014

## 1. Introducere

### *Cadrul general*

*Îndrumarul privind evaluarea riscurilor în planificarea și realizarea misiunilor de audit public intern* reprezintă un document în care este descris un model practic de evaluare a riscurilor *în scopul selectării activităților/acțiunilor în auditare în cadrul etapei Pregătirea misiunii de audit intern.*

Îndrumarul își propune să reliefeze activitățile derulate de conducerea entității în vederea gestionării riscurilor, precum și activitățile derulate de auditorii interni cu scopul evaluării riscurilor în vederea selectării activităților/acțiunilor în auditare.

În conținutul îndrumarului sunt dezvoltate aspecte referitoare la identificarea, evaluarea și tratarea riscurilor de către conducerea entității, precum și procedurile derulate de auditorii în vederea evaluării riscurilor și ierahizării acestora în funcție de nivelul lor, fiind prezentate și modul de întocmire a documentelor specifice procedurilor de audit.

### *Baza de elaborare*

Îndrumarul a fost elaborat în baza prevederilor *art. 8, lit. c) din Legea nr. 672/2002 privind auditul public intern, republicată, cu modificările ulterioare și pct. 3.7.4.2. din Normele generale privind exercitarea activității de audit public intern aprobate prin H.G. nr. 1086/2013.* Prezentul îndrumar reprezintă o continuare a eforturilor UCAAPI pentru completarea instrumentelor de audit puse la dispoziția auditorilor interni din sectorul public.

### *Obiectiv*

*Obiectivul principal* al îndrumarului este acela de a oferi un instrument de lucru util pentru auditorii interni, care să îi sprijine în evaluarea riscurilor specifice obiectivelor misiunilor de audit public intern și selectarea activităților/acțiunilor în auditare.

### *Rolul auditului intern în procesul de gestionare a riscurilor*

Activitatea de audit intern în entitățile publice este asigurată de compartimentele de audit intern care reprezintă structuri funcționale organizate în subordinea directă a conducătorului entității publice.

În exercitarea responsabilităților, compartimentele de audit public intern au ca principală atribuție *efectuarea de misiuni de audit public intern în cadrul cărora evaluează dacă sistemele de management financiar și control ale entității publice sunt transparente și conforme cu normele de legalitate, regularitate, economicitate, eficiență și eficacitate.*

Pentru a-și atinge aceste obiective, auditul public intern procedează la *evaluarea riscurilor asociate activităților/acțiunilor auditabile, stabilirea riscurilor ridicate sau necontrolate în mod suficient de entitate și planificarea și realizarea de testări în aceste zone* în vederea identificării controalelor interne care nu există sau există dar nu funcționează în mod corespunzător, precum și formularea de recomandări în vederea corectării acestor deficiențe și/sau îmbunătățirii activităților/acțiunilor.

## 2. Componentele riscului

Ministerul Finanțelor Publice	ÎNDRUMAR	UCAAPI
	Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern	2014

<i>Conceptul de risc</i>	În practica entităților publice din țara noastră definiția riscului acceptată și adoptată este următoarea <sup>1</sup> : „ <i>riscul reprezintă o problemă (situație, eveniment etc.) care nu a apărut încă, dar care poate apare în viitor, caz în care obținerea rezultatelor prealabil fixate este amenințata sau potențată</i> ”.
<i>Componente</i>	<p>☞ <b>Probabilitatea</b> este o măsură a incertitudinii și poate fi apreciată prin probabilitate mare, medie sau mică. Evaluarea probabilității de materializare a riscului înseamnă determinarea șanselor de manifestare a acestuia. <b>Probabilitatea mare</b> există atunci când riscul nu este controlat, iar manifestarea lui nu poate fi prevenită de entitatea publică. <b>Probabilitatea medie</b> presupune că la nivelul entității sunt implementate măsuri de control intern, însă manifestarea riscului nu poate fi prevenită în totalitate. <b>Probabilitatea mică</b> poate fi atribuită unui risc în condițiile în care acesta este bine gestionat de entitate, respectiv controalele interne implementate mențin riscul în nivelele acceptate.</p> <p>☞ <b>Impactul riscului</b> reprezintă consecința negativă asupra rezultatelor (obiectivelor) așteptate în cazul în care riscul se materializează. Impactul riscului poate fi apreciat prin impact ridicat, impact mediu și impact scăzut. <b>Impactul ridicat</b>, presupune că materializarea riscului implică un nivel ridicat de gravitate. <b>Impactul mediu</b>, implică un nivel moderat de pericol pentru entitate. <b>Impactul scăzut</b> presupune o gravitate redusă în cazul în care riscul se manifestă.</p>

### 3. Tipuri de riscuri

<i>Riscurile inerente</i>	<i>Riscul inerent</i> este riscul care există în mod normal în orice activitate desfășurată și este definit ca fiind „ <i>riscul existent înainte de aplicarea unor măsuri de control intern în vederea reducerii atenuării lui</i> ” <sup>2</sup> . Astfel, se consideră că riscul inerent reprezintă posibilitatea de apariție a unor erori sau neregularități în ceea ce privește managementul și situațiile financiare, înainte de impactul eficacității măsurilor de control intern.
<i>Riscurile reziduale</i>	<i>Riscurile reziduale</i> reprezintă „ <i>expunerea cauzată de un anumit risc după ce au fost luate măsuri de atenuare a lui. Măsurile de atenuare a riscurilor aparțin controlului intern. Din această cauză riscul rezidual este o măsură a eficacității controlului intern, fapt pentru care unele țări au înlocuit termenul de risc rezidual cu cel de risc de control</i> ” <sup>3</sup> . Astfel, riscul rezidual este considerat ca fiind riscul care rămâne după implementarea măsurilor de control intern. Aplicarea măsurilor de control intern trebuie să aibă ca efect limitarea riscului inerent la un nivel care să fie acceptat de entitatea publică. Riscurile reziduale se monitorizează și se urmăresc dacă se mențin la niveluri acceptate.

<sup>1</sup> Metodologia de implementare a Standardului de control intern – Managementul riscurilor, Ministerul Finanțelor Publice, 2007, site: [www.finante.ro](http://www.finante.ro)

<sup>2</sup> Metodologia de implementare a Standardului de control intern – Managementul riscurilor, Ministerul Finanțelor Publice, 2007, site: [www.finante.ro](http://www.finante.ro)

<sup>3</sup> Metodologia de implementare a Standardului de control intern – Managementul riscurilor, Ministerul Finanțelor Publice, 2007, site: [www.finante.ro](http://www.finante.ro)

Ministerul Finanțelor Publice	ÎNDRUMAR	UCAAPI
	Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern	2014

	<p>Riscurile reziduale mai sunt cunoscute și ca fiind <i>vulnerabilitatea</i> sau <i>expunerea</i> entității, respectiv riscul care rămâne după ce s-au implementat măsuri de control în vederea diminuării riscului inerent. Aceste riscuri nu sunt supuse de entitatea publică procedurii de evaluare și tratare, însă sunt ținute sub observație, urmărindu-se dacă acestea se schimbă, își modifică nivelul sau structura și astfel devin necontrolate.</p> <p><i>Riscurile inerente și riscurile reziduale</i> sunt considerate ca fiind două ipostaze ale aceluiași risc. Astfel, riscurile inerente există înainte de introducerea instrumentelor de control intern, iar riscurile reziduale există după introducerea instrumentelor de control intern. Totuși, dacă instrumentele de control intern sunt implementate la un moment dat, în raport cu un anumit risc, au drept consecință o expunere la risc mai mare față de limitele de tolerabilitate, riscul rezidual fiind considerat risc inerent.</p>
<i>Riscul de control</i>	<p><i>Riscul de control</i>, reprezintă probabilitatea ca sistemul de control să nu funcționeze și astfel să nu poată împiedica sau corecta disfuncțiile existente, respectiv riscul ca sistemul de control intern al entității să nu reușească să împiedice sau să detecteze la timp erorile, neregularitățile sau fraudă. Aceste riscuri pot apărea în soldul unui cont sau într-o categorie de tranzacții și pot fi semnificative în mod individual sau cumulate cu alte informații. Riscurile de control reprezintă nereguli și erori care nu sunt descoperite cu ocazia controlului.</p>
<i>Riscul de nedectare</i>	<p><i>Riscul de nedectare</i>, reprezintă riscul ca un anumit eveniment sau amenințare să nu poată fi identificată și gestionată, respectiv riscul ca testările efectuate de auditul intern să nu detecteze eventualele erori sau neregularități semnificative. Aceste riscuri sunt excluse în mod involuntar de către entitate, deoarece nu are cunoștință despre existența lor. Totuși, entitatea publică are responsabilitatea de a monitoriza activitățile atașate obiectivelor și de a urmări existența și a altor riscuri, în special în contextul în care modul de realizare a activităților se schimbă, ceea ce poate genera apariția de noi riscuri.</p>

#### 4. Clasificarea riscurilor

<i>Clasificarea în funcție de natura operațiilor pe care le generează</i>	<p><i>Riscuri strategice</i>, au legătură directă cu strategia de dezvoltare a entității publice și sunt asociate obiectivelor strategice;</p> <p><i>Riscuri organizaționale</i>, sunt asociate procesului organizațional, realizării activităților și procedurilor operaționale;</p> <p><i>Riscuri financiare</i>, sunt determinate de schimbarea dobânzilor, inflație, asigurări, taxe și impozite, politici protecționiste, politici regionale, nevoia de reducere a pierderilor;</p> <p><i>Riscuri generale</i>, au legătură directă cu domeniile de activitate ale entității și sunt asociate obiectivelor generale;</p> <p><i>Riscuri generate de schimbări</i>, sunt determinate de schimbările legislative, etica profesională, nivelul de cultură și pregătire al personalului, nevoile și necesitățile personalului, cât și de fluctuația personalului;</p> <p><i>Riscuri operaționale</i>, au legătură directă cu compartimentele funcționale ale</p>
---	--

Ministerul Finanțelor Publice	ÎNDRUMAR	UCAAPI
	Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern	2014

	<p>entității și sunt asociate obiectivelor specifice definite la nivelul acestor compartimente.</p> <p>Riscurile operaționale, sunt definite pe baza relației cauză – eveniment – efect și a controalelor existente în cadrul unui eveniment, în scopul prevenirii apariției acestuia. Pentru ca riscul operațional să fie unul minimizat și controlat se impune ca sistemul de control intern/managerial să fie adaptat naturii și complexității activităților desfășurate și să asigure cel puțin delegarea de competența și responsabilitate, separarea funcțiilor, protejarea activelor și funcția de audit intern.</p> <p>Gestionarea eficientă a riscurilor presupune asigurarea echilibrului între riscul rezidual existent și nivelul riscului pe care entitatea publică este pregătită să-l tolereze. Ignorarea anumitor situații, conduce la existența unor riscuri necontrolate, care pot afecta nerealizarea obiectivelor.</p>
--	--

### 5. Cadrul general de gestionare a riscurilor

<i>Conceptul de management al riscurilor</i>	<p>Modelul cadru de administrare al riscurilor adoptat în sistemul public din țara noastră este cel definit de COSO, model recunoscut ca un element cheie pentru o bună guvernare. COSO definește managementul riscului ca fiind „<i>procesul efectuat de consiliul de administrație, conducere și alte persoane, aplicat în stabilirea strategiei și în întreaga organizație, destinat să identifice evenimentele potențiale care pot afecta entitatea și să gestioneze riscul în limitele apetitului la risc pentru a furniza o asigurare rezonabilă privind atingerea obiectivelor organizației</i>”.</p> <p>Cadrul integrat de managementul riscurilor, definit de COSO gestionează riscul în limita apetitului de risc, ceea ce presupune că riscurile inerente sunt „<i>evaluate și tratate, prin implementarea de dispozitive de control cu ajutorul cărora se acționează asupra impactului și probabilității de manifestare a riscurilor, astfel încât acestea devin riscuri reziduale</i>”.</p> <p>În același timp, necesitatea implementării unui proces de gestionare a riscurilor este determinată și de faptul că riscul există pretutindeni, în orice împrejurare și acțiune și nu poate fi eliminat. În aceste condiții, riscul trebuie minimizat, respectiv menținut în limitele acceptate de entitatea publică.</p> <p>Managementul riscurilor la nivelul entităților publice a fost creat pe conceptul de control intern, însă, accentul a fost pus în mod deosebit pe modul de administrare a riscurilor, respectiv încorporarea conceptelor de bază cu privire la controlul intern în cadrul procesului de gestionare a riscurilor.</p> <p><i>Sistemul de control intern/managerial adoptat în sistemul public din țara noastră, potrivit cadrului de reglementare în vigoare<sup>4</sup>, care cuprinde și obligația de a gestiona riscurile, este construit și adaptat pe sistemul COSO. În aceste</i></p>
--	--

<sup>4</sup> OMFP nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management și control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial, republicat.

Ministerul Finanțelor Publice	ÎNDRUMAR	UCAAPI
	Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern	2014

	<p>condiții <i>implementarea Standardului de control intern – Managementul riscurilor, respectă sistemul de management al riscului definit de COSO.</i></p> <p>Managementul riscurilor reprezintă un proces „<i>structurat, consistent și continuu în întreaga organizație în vederea identificării, evaluării și aprecierii riscurilor, stabilirii responsabilităților, luarea de măsuri de atenuare sau anticipare a acestora, revizuirea periodică și monitorizarea progresului</i>”<sup>5</sup>, care garantează siguranța și integritatea financiară a entității publice.</p>
<i>Responsabilitățile Conducerii entității</i>	<p>Pentru implementarea sistemului de management al riscurilor la nivelul entității publice trebuie să existe un cadru favorabil reprezentat de personal cu experiență, structură funcțională echilibrată, atribuții și responsabilități adecvate, infrastructură tehnică.</p> <p>Conducerea este responsabilă de implementarea sistemului de administrare a riscurilor, astfel încât riscurile să fie identificate, evaluate și tratate în vederea reducerii nivelului de expunere și menținerea acestora la nivele acceptate. Aceasta trebuie să conceapă și să implementeze un sistem de management al riscurilor axat pe identificarea, evaluarea și tratarea riscurilor care amenință realizarea obiectivelor stabilite, la toate nivelurile organizaționale, respectiv strategic, general, specific și individual. Garantarea realizării obiectivelor presupune stabilirea și implementarea de dispozitive de control adecvate și suficiente, astfel încât riscurile asociate obiectivelor să fie controlate și menținute în limitele acceptate.</p> <p>Managementul riscului este integrat în sistemele și metodele de lucru ale entității publice și este în responsabilitatea conducerii care trebuie să armonizeze structura organizațională, personalul, procesele și infrastructura pentru a implementa strategia și a menține un bun control asupra riscurilor.</p> <p>Gestionarea riscurilor este responsabilitatea majoră a conducerii entității publice care trebuie să asigure, punerea în practică și buna funcționare a proceselor de management al riscurilor pentru realizarea obiectivelor. Auditul intern are rolul de a examina și evalua procesele de management al riscurilor puse în practică de conducere și de a urmări dacă acestea sunt suficiente și eficiente, garantând realizarea obiectivelor.</p>
<i>Responsabilitățile auditului intern</i>	<p>Potrivit Standardelor internaționale de audit intern „<i>rolul auditorilor interni este de a asista conducerea și comitetul de audit. În acest scop, trebuie ca ei să examineze și să evalueze procesele de management al riscurilor adoptate de conducere, să verifice dacă acestea sunt suficiente și eficiente, să emită rapoarte și recomandări în vederea îmbunătățirii lor. Conducerea și consiliul sunt responsabile de procesul de management al riscurilor și de control din organizația lor. Totuși, auditorii pot, în cadrul unei misiuni de consiliere să ajute organizația să identifice, să evalueze și să implementeze un dispozitiv de management al riscurilor și al controalelor care să permită stăpânirea acestor riscuri.</i></p>

<sup>5</sup> Metodologia de implementare a Standardului de control intern – Managementul riscurilor, Ministerul Finanțelor Publice, 2007, site: [www.finante.ro](http://www.finante.ro)



Ministerul Finanțelor Publice	ÎNDRUMAR	UCAAPI
	Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern	2014

	<p><i>Evaluarea procesului de management al riscurilor în cadrul organizației și raportarea acestor evaluări fac parte din obiectivele prioritare ale auditului. Trebuie făcută distincția între evaluarea proceselor de management al riscurilor și analiza riscurilor pe care auditorii trebuie să o realizeze pentru a-și planifica activitățile</i>”<sup>6</sup>.</p> <p>Astfel, se constată că auditul intern are un rol activ, de asigurare și consiliere a conducerii entității publice, în procesul de implementare și gestionare a riscurilor, însă, pentru a evita ca responsabilitatea să le fie atribuită, trebuie să obțină de la conducere confirmarea că aceasta asigură procesul de identificare, atenuare și monitorizare a riscurilor, asumându-și responsabilitatea în acest sens.</p>
--	---

## 6. Evaluarea riscurilor de către auditul intern

*Reglementările naționale în domeniu*<sup>7</sup> stabilesc că implementarea managementului riscurilor reprezintă responsabilitatea majoră a conducerii entității publice, iar evaluarea funcționalității este în sarcina auditului intern.

În accepțiunea generală, auditorul intern are rol activ în implementarea procesului de gestionare al riscurilor, prin furnizarea de asigurare și acordare de consiliere.

Auditorii interni, deși au rol activ în implementarea și gestionarea dispozitivelor de control al riscurilor și aplicarea proceselor de management al riscurilor, aceștia nu trebuie să își asume responsabilități în procesul de management al riscurilor.

În aceste condiții, se constată că, rolul auditului intern în procesul de management al riscurilor este din ce în ce mai complex, urmare tendinței de recunoaștere a managementului riscurilor ca un sistem-cheie din cadrul entităților publice.

În procesul de evaluare a riscurilor auditorii interni se pot întâlni cu două situații. Astfel, situația când nu există implementat un proces de management al riscurilor în entitatea publică auditorii interni formulează recomandări conducerii entității în vederea organizării acestui proces. În situația în care există implementat un proces de management al riscurilor, auditorii interni procedează la evaluarea modului în care riscurile sunt gestionate și formulează recomandări pentru îmbunătățirea procesului.

*Auditul intern ajută entitatea publică, oferind asigurarea că sistemul de management al riscurilor este adecvat și suficient pentru protejarea fondurilor și a patrimoniului public și buna gestionare a acestora. De asemenea, contribuie la identificarea și evaluarea riscurilor semnificative și fundamentează recomandări pentru îmbunătățirea acestui sistem.*

Luând în considerare faptul că, managementul entității publice și personalul realizează activitățile de gestionare a riscurilor cu scopul de a identifica, evalua, gestiona și controla toate tipurile de evenimente sau situații care pot afecta activitățile acesteia, rolul auditului intern diferă în funcție de nivelul de gestionare a riscurilor, astfel:

- a) dacă evaluarea riscurilor este realizată înainte ca riscul să se materializeze, **rolul auditului intern este a urmări suficiența și eficacitatea controlului intern pentru, a evita producerea evenimentului;**
- b) dacă evaluarea riscurilor este realizată după ce riscul s-a materializat, **rolul auditului**

<sup>6</sup> Standard 2110 (MPA) – Managementul riscurilor, Norme profesionale ale auditului intern, Ministerul Finanțelor Publice, Programul UE-PHARE „Dezvoltarea procedurilor de audit și de control intern”, București, 2004

<sup>7</sup> OMFP nr. 946/2005 pentru aprobarea Codului controlului intern, cuprinzând standardele de management și control intern la entitățile publice și pentru dezvoltarea sistemelor de control managerial, republicat.

Ministerul Finanțelor Publice	ÎNDRUMAR	UCAAPI
	Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern	2014

**intern este de a stabili cauzele care au condus la manifestarea riscului și de a propune măsuri de control intern în vederea eliminării acestora și pentru a asigura continuitatea activităților organizației.**

Evaluarea riscurilor de către auditul intern presupune identificarea și analiza riscurilor relevante pentru atingerea obiectivelor și furnizarea unei asigurări rezonabile cu privire la gradul în care obiectivele pot fi atinse.

Asigurarea furnizată de auditul intern cu ocazia evaluării procesului de management al riscurilor presupune următoarele:

- a) asigurarea asupra eficacității procesului de management al riscurilor;
- b) asigurarea că riscurile sunt evaluate în mod corect;
- c) asigurarea asupra riscurilor-cheie.

Cunoașterea riscurilor și a nivelului acceptat al expunerii la risc contribuie la o analiză și fundamentare mult mai realistă a deciziilor manageriale.

În procesul de evaluare a managementului riscurilor auditorii interni urmăresc:

- a) identificarea și evaluarea riscurilor ce decurg din strategiile și activitățile derulate de entitățile publice;
- b) existența limitelor riscurilor acceptate de către conducerea entității publice;
- c) aplicarea măsurilor de reducere sau atenuare a riscurilor, în funcție de limitele stabilite și considerate acceptabile la nivelul entității publice;
- d) monitorizarea periodică a riscurilor pentru evaluarea evoluției acestora;
- e) furnizarea de rapoarte privind evaluarea și controlul riscurilor conducerii entității.

Obiectivul auditului intern este de a oferi asigurarea că ***sistemul de management al riscurilor este adecvat și suficient pentru a proteja bunurile, reputația și activitățile organizației, de a ajuta la identificarea și evaluarea riscurilor semnificative.***

Practica auditului intern în evaluarea procesului de management al riscurilor urmărește evaluarea procedurilor aplicate de conducerea entității în implementarea procesului, prin planificarea și realizarea de testări pentru fiecare risc identificat și gestionat. În baza rezultatelor obținute se furnizează o opinie cu privire la eficacitatea controalelor interne care asigură limitarea riscurilor și menținerea lor în limite acceptabile.

În procesul de evaluare a riscurilor auditorii interni trebuie să dispună de dovezi suficiente și probante pentru a se asigura că procesul de gestionare a riscurilor, realizat de conducerea entității publice, este unul relevant și corespunzător. În acest sens, trebuie să ia în considerare următoarele:

- a) analiza și examinarea documentelor de referință privind metodele aplicate de management pentru gestionarea riscurilor și urmărirea dacă acestea se bazează pe bunele practici;
- b) analiza și documentarea cu privire la sectorul de activitate al entității, privind evoluția și tendințele viitoare, în vederea determinării procedurilor de control utilizate și a riscurilor care ar putea afecta entitatea;
- c) examinarea procedurilor entității, a expunerii la risc și a acceptării riscurilor;
- d) examinarea rapoartelor anterioare cu privire la evaluarea riscurilor, întocmite de auditorii interni și externi;
- e) organizarea de întâlniri de lucru cu managementul entității pentru a înțelege obiectivele stabilite, riscurile asociate obiectivelor și măsurile de control luate;
- f) evaluarea procesului de monitorizare, comunicare și atenuare a riscurilor și activităților de control intern;

În condițiile în care conducerea entității publice a acceptat un nivel de risc necorelat cu strategia și procedurile entității, sau nivelul este considerat inacceptabil pentru entitate, auditul intern are

Ministerul Finanțelor Publice	ÎNDRUMAR	UCAAPI
	Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern	2014

responsabilitatea de a face referire la normele privind acceptarea riscurilor și formulează propuneri în vederea tratării corespunzătoare a riscului.

Evaluarea riscurilor de către auditul intern este efectuată în perioada de planificare a misiunii de audit intern și se concretizează în elaborarea *Planului multianual/anual de audit public intern*, iar în etapa de pregătire și realizare a misiunii de audit public intern în elaborarea *Programului misiunii de audit public intern*.

## 7. Evaluarea riscurilor pentru elaborarea Programului misiunii de audit public intern

Evaluarea riscurilor are la bază probabilitatea de apariție și impactul riscului.

Procesul de evaluare a riscurilor, efectuat de auditorii interni, presupune parcurgerea următoarelor faze: (1) *identificarea activităților/operațiilor, respectiv a obiectelor auditabile*; (2) *identificarea riscurilor asociate activităților/operațiilor*; (3) *evaluarea riscurilor*; (4) *determinarea punctajului total al riscului*.

**A. Identificarea activităților/operațiilor auditabile**, se realizează prin detalierea activităților în operații succesive, prin descrierea procesului, de la inițierea și până la realizarea lui. Stabilirea obiectelor auditabile, în practică, se realizează prin analiza cadrului legislativ, respectiv: organigrama, R.O.F.-ul, normele metodologice de aplicare a cadrului normativ care reglementează activitatea, fișele posturilor, procedurile, circuitul documentelor, pista de audit, diagrama de circulație, decizii, circulare, instrucțiuni și altele, în vederea identificării tuturor operațiilor componente ale activităților auditate.

**B. Identificarea riscurilor asociate activităților/operațiilor** se face prin evaluarea operațiilor auditabile identificate, determinarea controalelor interne așteptate și, în funcție de aceasta, determinarea riscurilor.

**Identificarea riscurilor** presupune identificarea tuturor evenimentelor, interne și externe, care pot afecta pozitiv sau negativ realizarea activităților auditabile. Identificarea riscurilor presupune următoarele:

- a) identificarea inițială a riscurilor, caracteristică entităților care nu și-au identificat anterior riscurile;
- b) identificarea riscurilor în condițiile în care entitățile publice au implementat un proces de managementul riscurilor.

În faza de identificare a riscurilor pot apărea situații în funcție de care riscurile vor fi sau nu cuprinse în auditare, astfel :

- operații la care controalele interne sunt stabilite și funcționează, caz în care riscurile sunt minime, fiind posibil chiar să nu fie avute în vedere la analiză ;
- operații la care controalele interne sunt stabilite, dar nu funcționează, caz în care riscurile prezintă importanță și trebuie luate în analiză ;
- operații la care controalele interne nu sunt stabilite, dar funcționează, caz în care se recomandă formalizarea lor prin proceduri de lucru ;
- operații la care controalele interne nu sunt stabilite și nici nu funcționează, caz în care riscurile sunt majore și vor fi avute în vedere, în mod obligatoriu, în analiza riscurilor.

Auditul intern folosește pentru identificarea riscului o serie de metode de audit cum sunt: chestionare, liste cu întrebări, metode de analiza cantitative și calitative, precum și tehnici de audit: interviuarea responsabililor, grupurile focus, comparații, grupări sau verificări.

Ministerul Finanțelor Publice	ÎNDRUMAR	UCAAPI
	Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern	2014

**C. Evaluarea riscurilor** are în vedere componentele riscului, probabilitatea de apariție, respectiv condițiile care-l favorizează și impactul riscului, respectiv consecința în cazul materializării riscului.

Obiectivele principale ale acestei faze constă în a cuantifica probabilitățile de apariție și mărimea pierderilor produse de factorii de risc. Rezultatele sunt măsurate pe baza unei matrice de analiză a riscurilor.

În această etapă *se evaluează importanța riscurilor* identificate, care trebuie să graviteze **în jurul componentelor de probabilitate și impact**. Majoritatea riscurilor se pretează la o diagnosticare numerică, în special **riscurile financiare sau cu conotații financiare**, dar există și riscuri a căror evaluare se realizează din perspectivă subiectivă, spre exemplu riscul de imagine, riscul de reputație, riscul de brand ș.a.

În procesul de evaluare a riscurilor, auditul intern realizează o analiză a riscurilor semnificative din cadrul entității asociate obiectivelor stabilite, face o apreciere a capacității sistemului de control intern/managerial de a preveni manifestarea riscurilor și stabilește riscurile semnificative și necontrolate în mod adecvat de către entitate.

Evaluarea riscurilor depinde de probabilitatea de apariție a acestora și de gravitatea consecințelor în cazul manifestării riscului, respectiv impactul riscului și utilizează ca instrumente criteriile de apreciere a riscurilor. Aceste criterii trebuie să acopere obiectivele, în cadrul cărora riscul a fost asociat, din punct de vedere al conformității și performanței.

Procesul de evaluare a riscurilor cuprinde atât evaluarea riscurilor inerente, existente înainte de implementarea măsurilor de control, cât și riscurile reziduale, rezultate după implementarea măsurilor de control.

*Evaluarea riscurilor se realizează prin aprecierea probabilității de materializare a riscurilor și aprecierea impactului riscului în situația materializării acestuia și clasarea acestora pe trei nivele.*

**a. Aprecierea probabilității**, reprezintă un element calitativ și se realizează prin evaluarea posibilității de apariție a riscurilor, prin luarea în considerare a factorilor de incidență calitativi specifici contextului în care sunt definite și realizate obiectivele. Aceasta se poate exprima pe o scală valorică, pe trei niveluri astfel: probabilitate mică, probabilitate medie și probabilitate mare. Un model de apreciere a probabilității se prezintă după cum urmează:

PROBABILITATE	Dacă
MICĂ (1)	Modificări rare ale cadrului normativ, peste 3 ani Complexitate redusă a activităților și acțiunilor Personal experimentat (experiență de cel puțin 5 ani) Obiectivele și țintele nu sunt modificate Informații fiabile, adecvate și actualizate Procese bine concepute, formalizate și conduse Riscul nu s-a manifestat anterior
MEDIE (2)	Cadrul normativ este relativ nou sau a cunoscut modificări semnificative Complexitate medie a activităților și acțiunilor Nivel mediu de încadrare și experiență a personalului (experiență sub 3 ani) Modificări rare ale obiectivelor și țintelor Informații existente din mai multe surse, dar insuficiente Riscul s-a manifestat rareori în trecut

Ministerul Finanțelor Publice	ÎNDRUMAR	UCAAPI
	Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern	2014

MARE (3)	Modificări foarte dese ale cadrului normativ Complexitate ridicată a activităților și acțiunilor Personal neexperimentat și nou încadrat (experință sub un an) Modificări frecvente ale obiectivelor și țintelor Procese slab concepute și conduse Informații insuficiente și neactualizate
-------------	--

*Notă: Criteriile menționate anterior au caracter orientativ, este recomandat ca la nivelul fiecărei entități să fie identificate și stabilite criterii specifice pe baza cărora să se aprecize probabilitatea de apariție a riscurilor.*

*Informațiile colectate trebuie sintetizate cu ajutorul unor instrumente de lucru formalizate la nivelul compartimentului de audit public intern, care să reflecte activitatea desfășurată. Un exemplu de document de lucru este prezentat în continuare.*

Ministerul Finanțelor Publice	ÎNDRUMAR	UCAAPI
	Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern	2014

<b>Compartimentul Audit Public Intern</b>		<b>PREGĂTIREA MISIUNII DE AUDIT</b>		Data: .....
		<i>Analiza riscurilor</i>		
<p><i>Domeniul/activitatea auditată:</i> Achiziții publice  <i>Denumire misiune:</i> Performanța sistemului de achiziții publice al entității  <i>Document redactat de:</i> Ionescu Viorel/Georgescu Ioana  <i>Supervizat de:</i> Popescu Gabriel</p>				
<p><b>FOAIE DE LUCRU NR. 1</b>  <b>DETERMINAREA PROBABILITĂȚII RISCURILOR</b></p>				
Nr. crt.	Obiective	Activități/Acțiuni	Riscurile identificate	Probabilitate (P)
1.	Adecvarea politicii de achiziții	Asigurarea concordanței între politica de achiziții și obiective	Realizarea obiectivelor nu asigură implementarea politicii entității în domeniu	1
		Dezvoltarea politicii de achiziții în funcție de necesitățile actuale și viitoare	Atribuirea contractelor fără respectarea criteriilor de calitate și preț	2
		Implementarea politicii de achiziții asigură eficiența activităților	Interoperativitate redusă a sistemului informatic existent la nivelul entității	3
		.....	.....	
2.	Elaborarea programului de achiziții	Fundamentarea necesarului de achiziții în corelație cu necesitatea reală	Supradimensionarea nevoilor	2
		Programul de achiziții este exhaustiv și relevant pentru nevoile existente	Divizarea contractelor	3
		.....	.....	
3.	Eficiența și eficacitatea gestiunii achizițiilor	Asigurarea unei achiziții de calitate la costuri minime ale pieței	Procesul de atribuire a contractelor limitează competiția	3
		Respectarea condițiilor tehnice și financiare stabilite prin contractele de achiziții	Clauze contractuale favorabile furnizorului	2
		Derularea contractelor de achiziții	Realizarea achizițiilor fără corelarea lor cu necesitățile și stocurile existente	1
			Plăți în avans, neînregistrarea plăților efectuate	2
		.....	.....	
Auditori interni,				

*b. Aprecierea impactului*, reprezintă un element cantitativ și se realizează prin evaluarea efectelor riscului, în cazul în care acesta s-ar materializa, prin luarea în considerare a factorilor cantitativi specifici naturii financiare a contextului de realizare a obiectivelor. Aceasta se poate exprima pe o scală valorică, pe trei niveluri, astfel: *impact scăzut, impact moderat și impact ridicat*. Un model

Ministerul Finanțelor Publice	ÎNDRUMAR	UCAAPI
	Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern	2014

de apreciere a impactului se prezintă după cum urmează:

IMPACT	Dacă
SCĂZUT (1)	Nu există pierderi de active (financiare, angajați, materiale). Afectarea imaginii entității este redusă. Costurile de funcționare nu sunt afectate. Calitatea serviciilor furnizate nu este afectată. Nu există întreruperi în activitate etc.
MODERAT (2)	Pierderi de active (financiare, angajați, materiale) sunt reduse. Afectarea imaginii entității este moderată. Creșterea costurilor de funcționare este moderată. Calitatea serviciilor furnizate este afectată în mică măsură. Există mici întreruperi în activitate etc.
RIDICAT (3)	Pierderi semnificative de active (financiare, angajați, materiale). Imaginea entității este afectată în mod semnificativ. Costuri ridicate de funcționare. Calitatea serviciilor furnizate este afectată semnificativ. Întreruperi semnificative în activitate etc.

*Informațiile colectate trebuie sintetizate cu ajutorul unor instrumente de lucru formalizate la nivelul compartimentului de audit public intern, care să reflecte activitatea desfășurată. Un exemplu de document de lucru este prezentat în continuare.*

Ministerul Finanțelor Publice	<b>ÎNDRUMAR</b>	<b>UCAAPI</b>
	Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern	<b>2014</b>

<b>Compartimentul Audit Public Intern</b>	<b>PREGĂTIREA MISIUNII DE AUDIT</b>	<i>Data: .....</i>
	<i>Analiza riscurilor</i>	
<i>Domeniul/activitatea auditată:</i> Achiziții publice <i>Denumire misiune:</i> Performanța sistemului de achiziții publice al entității <i>Document redactat de:</i> Ionescu Viorel/Georgescu Ioana <i>Supervizat de:</i> Popescu Gabriel		

**FOAIE DE LUCRU NR. 2  
DETERMINAREA IMPACTULUI RISCURILOR**

Nr. crt.	Obiective	Activități/Acțiuni	Riscurile identificate	Impact (I)
1.	Adecvarea politicii de achiziții	Asigurarea concordanței între politica de achiziții și obiective	Realizarea obiectivelor nu asigură implementarea politicii entității în domeniu	2
		Dezvoltarea politicii de achiziții în funcție de necesitățile actuale și viitoare	Atribuirea contractelor fără respectarea criteriilor de calitate și preț	2
		Implementarea politicii de achiziții asigură eficiența activităților	Interoperativitate redusă a sistemului informatic existent la nivelul entității	2
		.....	.....	
2.	Elaborarea programului de achiziții	Fundamentarea necesarului de achiziții în corelație cu necesitatea reală	Supradimensionarea nevoilor	2
		Programul de achiziții este exhaustiv și relevant pentru nevoile existente	Divizarea contractelor	3
		.....	.....	
3.	Eficiența și eficacitatea gestiunii achizițiilor	Asigurarea unei achiziții de calitate la costuri minime ale pieței	Procesul de atribuire a contractelor limitează competiția	2
		Respectarea condițiilor tehnice și financiare stabilite prin contractele de achiziții	Clauze contractuale favorabile furnizorului	2
		Derularea contractelor de achiziții	Realizarea achizițiilor fără corelarea lor cu necesitățile și stocurile existente	2
			Plăți în avans, neînregistrarea plăților efectuate	2
		.....	.....	

Auditori interni,

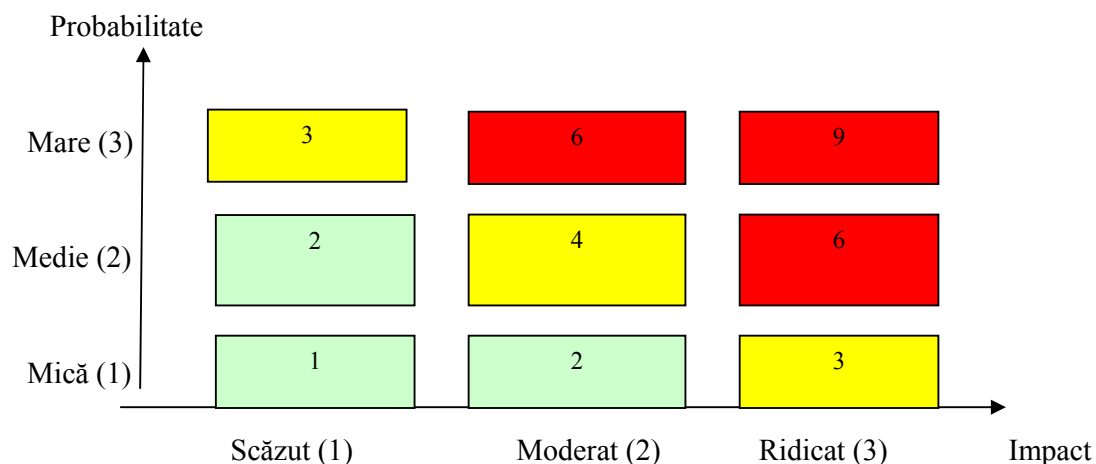
**D. Determinarea punctajului total al riscului.** Punctajului total al riscului se stabilește ca produs dintre probabilitatea și impactul riscului, conform formulei:



Ministerul Finanțelor Publice	ÎNDRUMAR	UCAAPI
	Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern	2014

PT= P x I, unde: PT = punctajul total al riscului  
P = probabilitate  
I = impact

Pentru stabilirea punctajului total al riscului se folosește următoarea matrice:



În funcție de rezultatele obținute în urma procesului de măsurare a riscului, proces aplicat pentru toate riscurile cu care organizația se confruntă și care afectează realizarea obiectivelor, se procedează la încadrarea acestora în: riscuri mari, riscuri medii și riscuri mici, astfel:

- pentru PT = 1 sau 2, riscul este mic, tolerabil și nu necesită măsuri de control
- pentru PT = 3 sau 4, riscul este mediu, tolerarea este ridicată și necesită măsuri de control pe termen mediu/ lung
- pentru PT = 6 sau 9, riscul este ridicat, intolerabil, necesită măsuri de control urgente

**Informațiile colectate se sintetizează cu ajutorul documentului „Stabilirea punctajului total al riscurilor și ierarhizarea riscurilor” prevăzut de HG. nr. 1086/2013 pentru aprobarea Normelor generale privind exercitarea activității de audit public intern.**

Ministerul Finanțelor Publice	<b>ÎNDRUMAR</b>	<b>UCAAPI</b>
	Evaluarea riscurilor în pregătirea și realizarea misiunilor de audit public intern	<b>2014</b>

**Model - Evaluarea riscurilor**

<b>Compartimentul Audit Public Intern</b>	<b>PREGĂTIREA MISIUNII DE AUDIT</b>	<i>Data: .....</i>
	<i>Analiza riscurilor</i>	
<b>Domeniul/activitatea auditată:</b> Achiziții publice		
<b>Denumire misiune:</b> Performanța sistemului de achiziții publice al entității		
<b>Document redactat de:</b> Ionescu Viorel/Georgescu Ioana		
<b>Supervizat de:</b> Popescu Gabriel		

**STABILIREA PUNCTAJULUI TOTAL AL RISCURILOR ȘI IERARHIZAREA RISCURILOR**

Nr. crt.	Obiective	Activități/Acțiuni	Riscurile identificate	Criterii de analiza a riscurii		Punctajul total (PT)	Ierarhizarea riscurilor
				Probabilitate (P)	Impact (I)		
1.	Adecvarea politicii de achiziții	Asigurarea concordanței între politica de achiziții și obiective	Realizarea obiectivelor nu asigură implementarea politicii entității în domeniu	1	2	2	Mic
		Dezvoltarea politicii de achiziții în funcție de necesitățile actuale și viitoare	Atribuirea contractelor fără respectarea criteriilor de calitate și preț	2	2	4	Mediu
		Implementarea politicii de achiziții asigură eficiența activităților	Interoperativitate redusă a sistemului informatic existent la nivelul entității	3	2	6	Mare
		.....	.....				
2.	Elaborarea programului de achiziții	Fundamentarea necesarului de achiziții în corelație cu necesitatea reală	Supradimensionarea nevoilor	2	2	4	Mediu
		Programul de achiziții este exhaustiv și relevant pentru nevoile existente	Divizarea contractelor	3	3	9	Mare
		.....	.....				
3.	Eficiența și eficacitatea gestiunii achizițiilor	Asigurarea unei achiziții de calitate la costuri minime ale pieței	Procesul de atribuire a contractelor limitează competiția	3	2	6	Ridicat
		Respectarea condițiilor tehnice și financiare stabilite prin contractele de achiziții	Clauze contractuale favorabile furnizorului	2	2	4	Mediu
		Derularea contractelor de achiziții	Realizarea achizițiilor fără corelarea lor cu necesitățile și stocurile existente	1	2	2	Mic
			Plăți în avans, neînregistrarea plăților efectuate	2	2	4	Mediu
		.....	.....				

Auditori interni,

Supervizor,